

Grado en Derecho
Facultad de Derecho
Universidad de León
Curso 2014 / 2015

EL PRINCIPIO DE IGUALDAD TRIBUTARIA EN LOS IMPUESTOS
AUTONÓMICOS.
CON ESPECIAL REFERENCIA AL IMPUESTO DE SUCESIONES Y
DONACIONES

THE PRINCIPLE OF EQUAL TAX ON REGIONAL TAXES. A
SPECIAL REFERENCE TO INHERITANCE AND GIFT TAX

Realizado por el alumno D. Francisco Pérez del Amo
Tutelado por el profesor D. Antonio Vaquera García

**EL PRINCIPIO DE IGUALDAD TRIBUTARIA EN LOS IMPUESTOS
AUTONÓMICOS. CON ESPECIAL REFERENCIA AL IMPUESTO DE
SUCESIONES Y DONACIONES**

ÍNDICE

I.-OBJETO DEL TRABAJO	5
II.-METODOLOGÍA	6
III.-INTRODUCCIÓN.....	7
IV.- EL PRINCIPIO DE AUTONOMÍA FINANCIERA DE LAS CCAA. DESCENTRALIZACIÓN FISCAL Y COHESIÓN TERRITORIAL EN ESPAÑA.....	11
IV.1. El poder financiero desde la perspectiva constitucional.....	13
IV.2. El poder financiero a nivel estatal: La configuración del sistema tributario.	16
IV.3. Principios fundamentales orientadores de las Haciendas Autónomas.....	17
IV.4. La configuración de las Haciendas Locales.....	18
IV.5. La adopción de principios básicos en la coordinación de los sistemas tributarios.	19
IV.6. El poder financiero de las Comunidades Autónomas desde la perspectiva constitucional.....	20
IV.7. Delimitación del poder financiero autonómico.	20
IV.8. El régimen de financiación común de las Comunidades Autónomas.....	23
IV.9. El régimen foral de financiación.....	24
V.- EL PRINCIPIO DE IGUALDAD TRIBUTARIA	26
V.1. Concepto General.....	26
V.2. El principio de igualdad tributaria en el Estado de las Autonomías	29
VI.-TRIBUTOS PROPIOS DE LAS CCAA	31
VII.-LOS TRIBUTOS CEDIDOS POR EL ESTADO A LAS CCAA: POTESTADES DE GESTIÓN, RECAUDACIÓN Y CAPACIDAD NORMATIVA.....	34
VII.1.a) Consideraciones Generales	34
VII.1.b) Capacidad Normativa.....	36
VII.1.c) Tendencias normativas en ITP y AJD.....	38
VII.2. Impuesto sobre el Patrimonio.....	39
VII.2. a) Consideraciones generales sobre el IP	39
VII.2. b) Supuesto Práctico en el IP	42
VII.2. c) Propuestas en el IP	43
VII.3. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados	44

VII.3. a) Transmisiones Patrimoniales.....	44
VII.3. b) Actos Jurídicos Documentados.....	45
VII.3. d) Supuestos Prácticos en el ITP/AJD.....	46
VII.3. e) El gravamen sobre operaciones societarias.....	49
VII.3. f) Propuestas en el ITP/AJJD.....	50
VII.4. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.....	50
VII.4. a) La últimas reformas y la configuración de los tipos autonómico.....	51
VII.4. b) Deducciones autonómicas.....	52
VII.4.c Propuestas en el IRPF.....	54
VIII.-LOS PUNTOS CONEXIÓN.....	55
VIII.1. La residencia habitual.....	58
VIII.2. Los cambios de residencia.....	60
VIII.3. Un supuesto específico: Terra Networks, S.A.....	62
IX.- IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES.....	65
IX.1. La aprobación de deducciones y bonificaciones.....	65
IX.1. a) Beneficios fiscales.....	65
IX.1. b) Regulación de la tarifa y los coeficientes multiplicadores.....	68
IX.2. Supuesto específicos en tratamiento del ISD.....	68
IX.2. a) La Comunidad Valenciana.....	68
IX.2. b) Consecuencias prácticas de la sentencia acerca del Impuesto sobre Sucesiones.....	73
IX.2. c) La Comunidad de Madrid.....	74
IX.2. d) Castilla y León.....	74
IX.2. d) Supuesto Práctico en el Impuesto sobre Donaciones.....	76
IX.3. Los puntos de conexión en el ISD: Casos Botín y Masaveu.....	79
IX.4. Cambios relevantes para los no residentes comunitarios en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones en España.....	80
X.- CONCLUSIONES, CON ESPECIAL REFERENCIA AL ISD.....	82
X.1. Conclusiones generales.....	82
X.2. Conclusiones en el ISD.....	83
XI.- ANEXO.....	89
XII.- BIBLIOGRAFÍA.....	94

RESUMEN

Este trabajo busca aportar una serie de respuestas en relación al conflicto entre el principio de igualdad tributaria y la autonomía fiscal de las Comunidades Autónomas. Tratamos de hacer una descripción de los principales problemas que se presentan en función del distinto tratamiento fiscal entre los ciudadanos de la misma nación, como consecuencia de la regulación de ciertos impuestos por las administraciones autonómicas, así como planteamos una combinación de alternativas que permitan una reducción de las desigualdades tributarias.

Palabras clave: igualdad tributaria, impuestos autonómicos, descentralización, impuesto sobre sucesiones y donaciones, impuesto sobre la renta, impuesto sobre el patrimonio, impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

ABSTRACT

This paper seeks to provide a range of responses in relation to the conflict between the principle of tax equity and fiscal autonomy of the regions. We describe the main problems that arise in order to the different tax treatment to citizens of the same nation as a consequence of the regulation of certain taxes by regional governments, as well as we propose a combination of alternatives that allows a reduction of tax inequalities.

Key words: tax equality, regional taxes, decentralization, inheritance and gift tax, income tax, wealth tax, property transfer and certified legal documents tax.

I.-OBJETO DEL TRABAJO

La finalidad principal de este trabajo es la investigación de las fricciones generadas entre los principios constitucionales de igualdad, concretamente en materia tributaria, y autonomía, característico este último del Estado descentralizado en el que vivimos. Para ello analizamos el desarrollo normativo posterior de estos principios, al que añadimos una evaluación de sus consecuencias fácticas, tratando de obtener una visión de conjunto que nos permita un mejor diagnóstico de la situación y la elaboración de una serie de propuestas.

De este modo podemos clasificar este trabajo en función de los capítulos desarrollados:

En primer lugar realizamos con carácter introductorio, una definición del actual contexto en el marco del ordenamiento jurídico y enunciamos algunas de las controversias desarrolladas más adelante.

En segundo lugar comentamos una serie de referencias tanto jurisprudenciales como doctrinales en relación al principio de autonomía financiera en el contexto del Estado de las Autonomías. Estableciendo qué entendemos por poder financiero y su fundamento constitucional. A continuación elaboramos una explicación de los criterios básicos que inspiran la configuración del actual sistema tributario. Concluyendo con la exposición de los límites al poder financiero de las CCAA.

En tercer lugar hacemos alusión al principio constitucional de igualdad, con sus derivaciones de igualdad ante la ley e igualdad tributaria, y su relación con el Estado autonómico.

En cuarto lugar desarrollamos una descripción general del actual marco normativo en materia de tributos autonómicos, propios y cedidos, centrándonos especialmente en estos últimos. Realizando una descripción tanto normativa como factual de la problemática actual en relación a la igualdad en el Estado autonómico de las principales figuras: IP, ITP/AJD e IRPF, mereciendo el ISD un capítulo aparte.

En quinto lugar abordamos los criterios de conexión utilizados a efectos tributarios en los impuestos cedidos, mencionando alguna sentencia significativa sobre la cuestión.

En sexto lugar, realizamos un análisis más detenido del actual diseño del ISD, de la problemática jurisprudencial reciente en torno al mismo así como de sus consecuencias.

Por último, elaboramos una serie de conclusiones a nivel general, pero especialmente en referencia al ISD, planteando una serie de recomendaciones y propuestas en el caso de una hipotética reforma de esta figura impositiva.

II.-METODOLOGÍA

El presente trabajo ha sido resultado de una revisión bibliográfica de los principales aportes jurisprudenciales y doctrinales, sobre la materia objeto de trabajo. Con ánimo de evitar un carácter exclusivamente teórico, hemos introducido una serie de datos empíricos, que junto a la actual configuración normativa, nos han permitido elaborar una serie de supuestos prácticos a fin de obtener una mejor comprensión de la cuestión tratada.

De este modo esta investigación ha sido desarrollada a través de la búsqueda de información de forma primaria a través de buscadores y bases de datos como Dialnet, Google Académico, Scopus, Bulería, el catálogo de la Universidad de León y sobre todo Aranzadi Digital, Tirant Online y Cendoj en la localización de referencias judiciales. En relación a la organización de las referencias acumuladas hemos utilizado como gestor bibliográfico el programa Refworks.

Dicho instrumental nos ha permitido localizar y organizar las referencias académicas y jurisprudenciales, pudiendo clasificarlas de la siguiente manera:

1.-La literatura académica que podemos encontrar en revistas tales como *Cuadernos de Derecho Público*, *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, *Crónica Tributaria*, *Hacienda Pública Española o Revista Jurídica de Castilla y León*. A esto habría que añadir las obras consultadas, tanto individuales como colectivas, que engloban tanto manuales de texto de Derecho Financiero y Tributario como los coordinados por Martín-Queralt o Pérez-Royo, como libros especializados en determinadas cuestiones objeto de interés para el desarrollo de nuestro trabajo.

2.- La revisión de las resoluciones judiciales más significativas, tanto en relación al derecho financiero como a las cuestiones tributarias, pronunciadas por Tribunales Superiores de Justicia, el Tribunal Supremo, el Tribunal Constitucional y el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

3.- Informes y documentos tales como el *Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma Fiscal de 2014* así como documentos y papeles de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales.

4.- Por último, otras referencias son la búsqueda de datos normativos y empíricos en sitios web como el del Ministerio de Hacienda, fundamentales para la elaboración de los supuestos prácticos que hemos ido desarrollando, así como la lectura de publicaciones online de diferentes universidades y blogs especializados.

III.-INTRODUCCIÓN.

El artículo 31 de la Constitución Española (en adelante CE) establece que: *“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”*. De lo que se infieren los principios fundamentales de equidad y progresividad. De acuerdo al primero, aquellas personas con similar capacidad han de contribuir de manera semejante, mientras que aquellos con diferente capacidad han de presentar un esfuerzo tributario distinto. Conforme al segundo, cada uno debe contribuir en función de sus haberes, como ya se veía afirmando desde los inicios de nuestra tradición constitucional. Estos principios constitucionales constituyen los pilares del sistema tributario, como parte de los deberes que deben articular toda estructura normativa en beneficio de la justicia tributaria y la unidad del sistema, donde destaca especialmente por su afectación, el principio de igualdad tributaria.

Los principios constitucionales guían el desarrollo global del sistema tributario, y por tanto su orientación no ha de buscarse en todas y cada una de las específicas figuras que lo integran. De este modo la aplicación normativa del ordenamiento jurídico tributario debe ser conforme a los fines dispuestos en los preceptos constitucionales, entre los que destacan el progreso económico, la progresividad de la carga fiscal que permita una redistribución más equitativa, o la no confiscatoriedad. Éstos definen el funcionamiento de un sistema que por tanto, implica un trato fiscal diferente de las fuentes de renta y riqueza, atendiendo a las distintas circunstancias personales y sociales, esto es, conforme al principio de capacidad de pago, propio de nuestro Estado social y democrático de Derecho (art.1.1 CE).

La promulgación de la CE de 1978 dio origen al nacimiento de un nuevo poder territorial: la Comunidades Autónomas. Así el art. 137 estableció que *“El Estado se organiza territorialmente en municipios, en provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan. Todas estas entidades gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses”*. Estos nuevos entes territoriales habían de ser dotados de autonomía financiera, basada fundamentalmente en su origen en la posibilidad de establecer sus propios tributos, así como en la asunción de competencias en materia de potestad normativa, recaudación y gestión de tributos de titularidad estatal.

En el ámbito de los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas (en adelante CCAA) y tras las últimas reformas introducidas en materia fiscal¹, se ha experimentado un

¹ En 2015 lo más llamativo es la regulación de las tarifas autonómicas en el IRPF después de la

cierto incremento de los conflictos, a raíz del trato diferente dado por cada Comunidad Autónoma en este proceso descentralizador. Además de las excepciones que ya existían en País Vasco o Navarra por el régimen foral, se suman las normativas autonómicas que deciden libremente, la aplicación de algunos impuestos.

Así observamos una creciente complejidad normativa resultado de la pluralidad de fuentes legislativas. Muestra de ellos es la regulación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) procedente de veinte regímenes jurídicos: El estatal, relativo a los no residentes, quince pertenecientes a las CCA de régimen común a los que hay que añadir la regulación en Navarra y en las tres provincias del País Vasco.

A esta compleja regulación hemos de añadir las consecuencias de las últimas decisiones del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE). Éste ha declarado recientemente, que el modelo actual implica un trato discriminatorio en el caso de los no residentes, al no poder éstos disfrutar de los beneficios fiscales de las CCAA. La STJUE de 3-09-2014² ha resuelto que el Reino de España ha incumplido los artículos 63 del TFUE y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo de 2 de mayo de 1992, pues este distinto tratamiento fiscal se da entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España, entre los causantes residentes y no residentes en España y entre las donaciones y las disposiciones similares sobre bienes inmuebles situados en territorio español o fuera de éste.

El ISD en la actualidad constituye un tributo en el que gran parte de las competencias normativas así como su gestión corresponde a las Comunidades Autónomas. Así estas han introduce beneficios tales como reducciones en la base imponible, en las tarifas, coeficientes reductores o bonificaciones en la cuota. El uso de estas competencias por parte de las Haciendas autonómicas ha supuesto una clara divergencia fiscal en función del territorio.

El criterio utilizado para determinar la Comunidad Autónoma correspondiente ante los bienes objeto de gravamen, es la residencia habitual. Definiéndose este concepto a tenor de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se considera a las personas físicas

reforma fiscal aprobada a finales del año pasado con la publicación de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias. La mayor parte de las Comunidades han optado por utilizar su capacidad normativa para adaptarse a la senda de una menor imposición emprendida por esta reforma, especialmente si hacemos la comparativa de la tarifa a nivel estatal en 2015 con la vigente en el periodo 2014-2015, de carácter transitoria y marcada por unos elevados tipos.

² Véase: Caso Comisión Europea contra Reino de España. Sentencia de 3 septiembre 2014. (TJCE 2014\222).

residentes en territorio español, residentes por tanto en el territorio de una Comunidad Autónoma, tal condición a efectos fiscales, en tanto en cuanto permanezcan en el mismo un mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores a la fecha de devengo del Impuesto, esto es, del fallecimiento en las *transmisiones mortis causa* y la realización de la *transmisión inter vivos* en el caso de las donaciones. Esto supone que la permanencia no es exigida en la totalidad de días del periodo citado, sino que se requiere la presencia física en el territorio concreto la mayoría de los días de un lustro. Por tanto la residencia habitual queda determinada por la presencia en el lugar en el que haya permanecido físicamente más de dos años y medios en este periodo.

Por otra parte las donaciones de bienes inmuebles no están vinculadas al criterio de la residencia habitual, sino que su punto de conexión está determinado por la localización del bien inmueble objeto de gravamen. Mientras que en el supuesto de que el causahabiente o donatario tuviere su residencia, a efectos tributarios, fuera del territorio nacional, habría de aplicarse la legislación estatal -aplicación normativa objeto de duras críticas como hemos visto-.

De acuerdo a lo anterior se produce una divergencia en la posición jurídica de los ciudadanos, en función de la CCAA competente: Cataluña, Madrid y Cantabria son las CCAA donde menos impuestos se pagan a la hora de heredar, mientras que Andalucía, Murcia y Asturias se acercan más a la normativa estatal, lo que se traduce en una carga fiscal mayor.

Muestra de ello sería un supuesto de una herencia valorada en un millón de euros de un familiar cercano bonificado por tanto en relación al grado de parentesco, por la que el mismo ciudadano habría de pagar más de 200.000 euros de producirse en Asturias, con un tipo en torno al 21%, mientras que su tributación en Cataluña sería 475 euros (0,05%) y en Cantabria de 1900 euros (0,19%).

En otras Comunidades Autónomas, el Impuesto se ha eliminado de facto, tales son los casos de Baleares (deducción 99%), Canarias (bonificación 99,9%), Cantabria (bonificación 99%), Castilla-La Mancha (deducción 95%), Cataluña (bonificación 99%), Ceuta y Melilla (bonificación 99%), La Rioja (deducción 99%), Madrid (bonificación 99%) y Valencia (bonificación 99%), Aragón (bonificación *mortis causa* 100%).

En línea con lo anterior el Tribunal Supremo en su Auto de 8 de mayo de 2013³ estimó la inconstitucionalidad del art. 12 *bis* de la Ley 13/1997 de la Comunidad Valenciana,

³ Véase: ATS de 8 mayo de 2013. (JUR 2013\173218).

reguladora del tramo autonómico en el IRPF y el resto de impuesto cedidos. Considera el Alto Tribunal vulnerado los arts. 14, 31.1 y 139.1 CE fundamentando que:

-Existen unas condiciones de absoluta igualdad en los sujetos pasivos del IS, en relación al trato diferenciado que deriva del precepto objeto del conflicto.

- Este trato fiscal, es resultado de la aplicación de un bonificación de forma desigual, no atendiendo a condiciones objetivas en pos de un fin legítimo conforme al ordenamiento jurídico, atentando contra la igualdad jurídica (art. 14 CE) y la igualdad tributaria (art. 31.1 CE). Además de suponer la aplicación de un procedimiento normativo que implica una situación de desigualdad entre españoles (art. 139.1 CE).

A lo largo de la exposición, tendremos ocasión de reflexionar sobre la respuesta al problema planteado que ha dado el Tribunal Constitucional.

Las consecuencias que se derivan de este proceso van mucho más allá de elegir el lugar de residencia, sino que pueden tener un impacto directo en la inversión del capital extranjero. Del mismo modo que la actual regulación puede influir a cambios de domicilio por parte de los residentes españoles a aquellas CCAA, cuyo trato fiscal es más favorable para él y para sus herederos. También puede tener consecuencias en relación al territorio elegido para la inversión de un determinado activo financiero o para la adquisición de un inmueble, con el consiguiente impacto en el desarrollo económico.

Por otra parte la posibilidad actual, a raíz de las últimas resoluciones judiciales, de que los españoles residentes en el extranjero puedan optar por la alternativa más beneficiosa, vinculándose a la Comunidad Autónoma donde residan o en aquella donde se localicen la mayor parte de sus bienes, supone una intensificación del proceso descrito.

Esto nos plantea la cuestión sobre si el actual marco normativo supone un trato discriminatorio para los ciudadanos de acuerdo a su residencia, que origine cambios de domicilio y deslocalización de activos, o simplemente esta regulación, y sus consecuencias, son fruto de la diversidad propia de nuestro Estado autonómico.

IV.- EL PRINCIPIO DE AUTONOMÍA FINANCIERA DE LAS CCAA. DESCENTRALIZACIÓN FISCAL Y COHESIÓN TERRITORIAL EN ESPAÑA.

La Constitución española de 1978, resultado del amplio consenso entre las fuerzas políticas del momento, estableció un modelo abierto y flexible que ha ido configurando el denominado Estado de las Autonomías desarrollado en las últimas décadas

El contexto histórico, político y social ha tenido una influencia vital en el actual periodo constitucional. Con la nueva etapa constitucional se inició un debate, no exento de polémica, tras el que finalmente se alcanzó un acuerdo sobre los ejes principales que habrían de definir el nuevo modelo territorial del Estado. En la práctica, el diseño abierto implicó una normativa caracterizada por su ambigüedad e indefinición, que permitiera la adaptación del sistema a múltiples alternativas. A estos hechos hay que añadir el reconocimiento y amparo constitucional de la diversidad territorial, esto es, de las diferencias de unos territorios con respecto a otros, cuestión clave para el futuro desarrollo del Estado autonómico.

Como afirma MITXELENA CAMIRUAGA⁴ ésto ha conllevado que más de siete lustros después de haberse aprobado la norma básica de nuestro ordenamiento jurídico, se siga cuestionando y diseñando uno de los ejes fundamentales del Estado. Olvidar esta perspectiva histórica nos haría caer en errores notables a la hora de estudiar el sistema de financiación autonómica en la actualidad, puesto que es su origen, basado en un consenso político impreciso y no cerrado, lo que da lugar en buena medida a su posterior evolución.

El derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones integrantes de la nación española es la gran novedad política e histórica de nuestra Carta Magna. La salvaguarda de este derecho buscaba la creación de un Estado democrático en base al principio de autogobierno que habría de incidir en una realidad diversa y plural. De esta manera se establece un nivel intermedio entre la administración estatal y las corporaciones locales: las Comunidades Autónomas.

El principio de autonomía financiera de las CCAA (art.156.1CE) es el fundamento en que se basa la existencia de una Hacienda autonómica propia. Este principio se constituye de esta manera como un instrumento indispensable que hace factible la consecución de la autonomía política. El Tribunal Constitucional (TC) así lo ha expuesto en su Sentencia de 289/2000, 30 de noviembre⁵, en su Fundamento Jurídico 3º, en relación a la vía de los ingresos en este principio: *“La autonomía financiera, como instrumento indispensable para*

⁴ MITXELENA CAMIRUAGA, C. Descentralización fiscal y cohesión territorial en España. Principios: estudios de economía política. N.º. 4, 2006. ISSN 1698-7616, cit., pps. 73-92.

⁵ Véase: STC de 8 mayo 2013. (RTC 2000\289).

la consecución de la autonomía política, implica tanto la capacidad de las CCAA para establecer y exigir sus propios tributos como su aptitud para acceder a un sistema adecuado -en términos de suficiencia- de ingreso, de acuerdo con los arts. 133.2 y 157.1 CE". De lo que se deduce la necesidad de la plena disposición de medios financieros para poder desarrollar adecuadamente las competencias atribuidas.

En línea similar se expresa el TC en la Sentencia 192/2000, de 13 de julio, (F. J. 7)⁶, resalta la autonomía financiera en la vertiente del gasto, por el que «*las CCAA gozarán de autonomía financiera (de gasto) en la medida en que puedan elegir y realizar sus propios objetivos políticos, administrativos, sociales o económicos con independencia de cuáles hayan sido las fuentes de los ingresos que nutren sus Presupuestos*». Concluyendo el TC afirma que la autonomía financiera requiere de recursos, para desarrollar sus objetivos ya sean de carácter político, administrativo, social o económico, sin condicionamientos no debidos y por otra parte, con la plena disposición de los mismos para la gestión de sus competencias.

De lo anterior se infiere que el principio de autonomía financiera constituye un instrumento para la consecución de la autonomía política de la CCAA. LÓPAZ PÉREZ⁷ afirma que este principio se caracteriza por poseer un doble contenido: *asertivo*, que viene a significar que las CCAA deben gozar de autonomía para el desarrollo y ejecución de sus competencias, y *limitativo*, por el que la Autonomía financiera se desarrollará y ejecutará “*con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles*”.

De este modo el contenido limitativo es el soporte sobre el que se fundamentan los límites constitucionales a la autonomía financiera de las CCAA, límites que en última instancia están definidos por principios constitucionales y que representan una función fundamental para lograr el necesario equilibrio entre el Estado y las CCAA. Estos límites son los principios de coordinación con la Hacienda estatal, lealtad institucional, instrumentalidad, solidaridad, unidad, igualdad y territorialidad.

La cesión de impuestos estatales a las CC.AA. es, teóricamente, el instrumento de financiación autonómica más adecuado para proporcionar a las CC.AA. autonomía y suficiencia respetando las exigencias del principio de coordinación con la Hacienda estatal y

⁶ Véase: STC de 13 de julio de 2000 (RTC 2000\192).

⁷ LÓPAZ PÉREZ, A.M. *La Hacienda Autónoma.: Una propuesta alternativa para la Comunidad Valenciana*. Colección de Fiscalidad. J.M. Bosch, Editor. 1ª Edición. 2009. ISBN-13: 978-8476988503, Cit., pps 55-90.

asegurando, así, una mínima igualdad y solidaridad entre todos los españoles.

Estas características de la cesión de impuestos estatales a las CCAA hicieron que se eligiera precisamente esta figura como principal instrumento para alcanzar los objetivos perseguidos por el sistema de financiación autonómica regulado en la Ley 21/2001: corresponsabilizar a las CCAA en la obtención de sus ingresos, el aumento de su autonomía, el incremento de la suficiencia y la coordinación con la Hacienda estatal.

Como tendremos ocasión de apreciar a lo largo de este trabajo, y a la vista de lo anteriormente expuesto, parece oportuno evaluar si el ejercicio efectivo de competencias normativas cedidas en materia de IP, ISD e ITPAJD ha servido realmente para el logro de los objetivos señalados. A la vista de los resultados de los últimos años no parece que el ejercicio efectivo de competencias normativas cedidas en materia de IP, ISD e ITPAJD haya servido realmente para incrementar la suficiencia financiera, porque la mayor parte de la normativa autonómica aprobada, exceptuando el caso del ITPAJD, ha estado dirigida a la disminución de la carga fiscal por estos impuestos. Tampoco parece que el ejercicio efectivo de competencias normativas cedidas en materia de IP, ISD e ITPAJD se haya realizado de forma coordinada.

Sin embargo sí puede afirmarse que, en general, casi todas las medidas normativas adoptadas por las CC.AA. siguen las mismas tendencias de fondo en cuanto al logro de objetivos de política social y económica. Esta observación pone de manifiesto que, en el ámbito que nos ocupa, no existen peculiaridades o diferencias que justifiquen que una misma manifestación de capacidad económica reciba un tratamiento tributario diverso según cuál sea la Comunidad Autónoma cesionaria del tributo aplicable al caso.

IV.1. El poder financiero desde la perspectiva constitucional.

El término *poder financiero* no se recoge expresamente en la Constitución, aunque el Tribunal Constitucional lo utiliza en múltiples de sus resoluciones. Doctrinalmente se ha definido como “*el poder para regular el ingreso y el gasto público*”, concretándose en la titularidad y el ejercicio de una serie de competencias constitucionales en materia financiera: aprobar los Presupuestos, autorizar el gasto público y establecer y ordenar los recursos financieros para satisfacer las necesidades públicas.

Con carácter preliminar debe recalarse que los niveles de organización pública, como subraya GARCÍA DE ENTERRÍA⁸ difícilmente pueden entenderse hoy en día desde las

⁸ GARCÍA DE ENTERRÍA, E. (1993). *Discurso de investidura como Doctor Honoris Causa Universidad Carlos III de Madrid*. Acto de apertura el curso 1993/94. Veáse en:

unidades absolutas que han sido los Estados nacionales. Por una parte, los Estados han distendido notablemente su poder en su propio seno y han tenido que dejar paso a poderes territoriales inequívocamente políticos, no sólo administrativos, y por otra parte, se han articulado sistemas supranacionales, en nuestro caso la Unión Europea, y a la vez, el sistema internacional.

Las reglas constitucionales que definen la estructura territorial del Estado tienen una repercusión directa en el reparto del poder financiero, que al constituir una manifestación del poder político se reconoce exclusivamente a las entidades territoriales representativas, que conforme a lo establecido en el art. 137 de la CE, son las titulares del poder financiero: el Estado, las CCAA y las Corporaciones Locales.

Desde la perspectiva del gasto público, las competencias constitucionales en materia financiera son fundamentalmente aprobar los Presupuestos y autorizar el gasto público.

En virtud del art. 1.1 CE, “*España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho*”, es esencial en su condición de Estado democrático la existencia de un Parlamento cuyos miembros son elegidos por sufragio universal, lo que supondrá consecuencias en materia presupuestaria. El art. 66 CE expresa que las Cortes Generales son competentes para la aprobación de los Presupuestos Generales del Estado, lo que da una idea de la importancia que éstos tienen en el funcionamiento de un Estado social y democrático de Derecho.

Atendiendo a lo dicho anteriormente, hemos de hacer referencia al estrecho vínculo entre la institución presupuestaria y el Parlamento. La expresión de “*no tributación, sin representación*”⁹ que repetían los colonos norteamericanos aludiendo a la Declaración de Derechos inglesa de 1689 nos indica la importancia histórica de esta relación. Por la que originariamente la Corona necesitaba la autorización del Parlamento para poder establecer nuevos tributos. Constituyendo los Presupuestos una limitación al Monarca sobre los ingresos, y por ende, de los gastos que podía realizar, cumpliendo una función primordial, en el control de las finanzas del Estado.

En la segunda mitad del siglo XIX destaca ALONSO GIL¹⁰, los tributos pasan a ser la fuente más importante de financiación de las haciendas estatales, dando lugar a un desdoblamiento del principio de legalidad financiera, fenómeno que sitúa en la Constitución de 1869 en el caso español. De esta manera la ley presupuestaria perdería sus principales

http://portal.uc3m.es/portal/page/portal/conocenos/honoris_causa/discurso_eduardo_garcia_de_enterria
(Consultado el 09/09/2015)

⁹ En el original: “*No taxation without representation*”.

¹⁰ ALONSO GIL, M. *Lecciones de Derecho Administrativo, Hacienda Autónoma y Local*. Universidad Carlos III de Madrid.

funciones de control para convertirse en una normativa, cuya regulación se produce con normas cuya vigencia no está determinada, reduciéndose a una simple revisión de ingresos y gastos. No obstante, en la vertiente del gasto, se mantiene una autorización del Legislativo necesario para la materialización efectiva.

Por otra parte en relación a los ingresos públicos, las competencias en materia financiera regulada en la CE se traducen principalmente en el establecimiento y fijación de los recursos que han obtenerse con objeto de sufragar los gastos públicos. Adicionalmente existen otros ingresos públicos de naturaleza patrimonial (art. 132 CE) o los derivados de los créditos concedidos a la Hacienda estatal (art. 135. CE).

Por tanto, pese a que existen fuentes de financiación alternativas a los tributos, éstos tienen un rol preeminente, en virtud de lo dispuesto por el art. 31.1 CE, por lo que ha de seguirse un principio de justicia en la búsqueda de medios que contribuyen al pago de los gastos públicos. Presentándose la emisión de deuda pública como una alternativa más auxiliar, limitándose a aquellos supuestos extraordinarios en los que los ingresos fiscales no satisfacen la suficiencia financiera del sistema. Implicando, como refleja el art. 133 CE que el poder tributario atribuido a los diferentes niveles administrativos que componen el Estado español para fijar, gestionar y administrar los tributos, supone la materialización más importante del poder financiero en la vertiente de los ingresos públicos.

Si bien es cierto que de forma tradicional, se habla de la atribución al Estado de un poder tributario originario, como depositario de la soberanía nacional, diferenciándolo de un poder derivado en el mismo que se concedería a las Comunidades Autónomas, fundamentándose dicha distinción en el art. 133.1 CE y 133.2 CE, respectivamente. Considera MARTÍN QUERALT¹¹ esta tradicional definición, aunque existen otros planteamientos como los de ALONSO GIL¹² que estima que de acuerdo al régimen constitucional iniciado en 1978, el poder tributario de los diferentes niveles de la Administración deriva únicamente del propio marco constitucional, y por ende limitado por el mismo.

Estas entidades territoriales ven constreñido el ejercicio de su poder financiero en general, y tributario en particular, por las restricciones establecidas en la Ley Fundamental y en los tratados internacionales a los que el Reino de España se ha adherido¹³. Como ha puesto

¹¹ MARTÍN QUERALT, J.B. El poder financiero en el marco constitucional del Estado de las Autonomías. *Cuadernos constitucionales de la Cátedra Fadrique Furió Ceriol*, 2006, no 54, cit., pps. 189-199.

¹² ALONSO GIL, M. Op cit., *Lecciones de...Autonómica y Local*. Universidad Carlos III de Madrid.

¹³ Dentro de esto tiene un lugar primordial los tratados de adhesión a la Unión Europea y el desarrollo de todo el Derecho Comunitario en materia financiera que de sus tratados fundacionales se deriva.

de manifiesto RUIZ ALMENDRAL¹⁴ la globalización ha tenido un efecto directo en el derecho tributario a través de las fuentes tradicionales (*hard law*) y también a través de informes y directrices (*soft law*), que al resultar aceptados por los Estados han ido adquiriendo el status de *semi-hard-law* o derecho impropio. Así desde la perspectiva de la Unión Europea se ha de tener en cuenta tanto el Derecho primario, conformado por los Tratados como el Derecho secundario dictado en virtud de las competencias que los Estados miembros ceden a la Unión.

IV.2. El poder financiero a nivel estatal: La configuración del sistema tributario.

Conforme a lo expresado por la jurisprudencia constitucional podemos inferir que el legislador estatal tiene competencias para configurar el diseño de los tributos propios así como el esquema general del sistema tributario en su totalidad. El art. 149.1.14 de la CE atribuye al Estado la competencia exclusiva en cuestiones generales sobre la Hacienda, así como la potestad originaria para establecer tributos mediante ley (art. 133.1 CE). A estas competencias se le suma el carácter regulador mediante una ley orgánica del ejercicio de las competencias financieras autonómicas (art. 157.3 CE).

El fundamento constitucional de esta manifestación del poder financiero estatal deriva de los preceptos del art. 149.1 CE: Garantía de igualdad derechos y deberes (art. 149.1.1), reglas efectivas para la eficacia de las normas jurídicas (art. 149.1.8), Hacienda general y Deuda del Estado (art 149.1.14) y régimen jurídico de las Administraciones Públicas (art. 149.1.18).

El Tribunal Constitucional ha destacado un conjunto de principios generales comunes que han de orientar el sistema tributario, dotándole de capacidad para garantizar la homogeneidad básica que consiga diseñar el régimen jurídico tributario como un único sistema, requisito indispensable de la igualdad de los españoles. Una muestra de lo expresado anteriormente la encontramos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que en su art. 1.1 establece que “*esta ley establece los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español y será de aplicación a todas las Administraciones tributarias en virtud y con el alcance que se deriva del artículo 149.1.1.ª, 8.ª, 14.ª y 18.ª de la Constitución*”.

¹⁴ RUIZ ALMENDRAL, V. *¿Es Bolonia una oportunidad para revisar la enseñanza del derecho financiero y tributario en España?*, Documento 5/2011. Instituto de Estudios Fiscales. ISSN 1578-0244, cit., pps. 11-12.

IV.3. Principios fundamentales orientadores de las Haciendas Autonómicas.

A partir de la jurisprudencia desarrollada por el TC podemos inferir la función delimitadora que tiene el legislador estatal en relación a las competencias financieras propias de la administración estatal y de las administraciones autonómicas. El art. 149.1.14 de la CE, indica la competencia exclusiva del Estado en materias de Hacienda General y Deuda del Estado¹⁵ mientras que el art. 157.3 de la CE dispone que la regulación del ejercicio de las competencias financieras enumeradas en el apartado primero -que detalla los recursos de las CCAA-, las normas para la resolución de conflictos, así como que las alternativas y formas de colaboración financiera entre las CCAA y el Estado, se harán a través de ley orgánica.

Con vistas a este fin regulatorio fue aprobada la Ley Orgánica 8/1980 de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA). El artículo 1 de esta norma legal afirma que tienen autonomía financiera las CCAA en el desarrollo y ejecución de las competencias que éstas tengan atribuidas, de acuerdo a la Constitución, las Leyes y el propio Estatuto de Autonomía de cada Comunidad. De este modo la financiación autonómica encuentra su regulación en la LOFCA y en los respectivos Estatutos de Autonomía.

En definitiva, como destaca ZORNOZA PÉREZ¹⁶ la definición de los modelos de financiación autonómica sólo puede realizarse por el Estado, a través de la LOFCA. Si bien, también recuerda que esto no se ha producido así históricamente. La primera delimitación de un modelo de financiación autonómica la hizo el Estatuto de Cataluña en el año 1979 -aprobado el 25 de octubre de 1979- que posteriormente fue trasladado a la LOFCA. Caso análogo fue el ocurrido con la reforma de ese estatuto.

El actual Estatuto de Autonomía de Cataluña, aprobado por la LO 6/2006, de 19 de julio, implicó una modificación del sistema de financiación, por el que más adelante se realizaron los cambios normativos oportunos, mediante la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre y la reforma de parte del articulado de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre. Sin embargo, a tenor del denominado bloque de constitucionalidad, podemos deducir que la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas ha de tener una preexistencia tanto desde el punto de vista jurídico como desde una perspectiva lógica, a cualquier ulterior desarrollo en la materia adoptado en un Estatuto de Autonomía. De forma análoga a la

¹⁵ Ha existido cierta controversia sobre el término “*Hacienda General*”, pues si hacemos una interpretación literal este término se contraponen en cierto modo al término “*Deuda del Estado*” mientras que si son expresiones sinónimas, se argumenta que figuraría como Hacienda y Deuda del Estado generales”. Véase en SÁNCHEZ SERRANO. L. *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional*, Marcial Pons, Madrid 1997. ISBN: 9788472484849, cit., p 424.

¹⁶ ZORNOZA PÉREZ, J. La regulación de las participaciones locales en ingresos de las CCAA: una exigencia constitucional. *Cuadernos de Derecho Público*. Nº33. Páginas 11-46. ISSN 1138-2848. Cit., pps. 147-148

jurisprudencia del Tribunal Constitucional alemán, que presenta un régimen normativo similar, y estima la inconstitucionalidad de esta práctica, el TC resuelve que la financiación de las administraciones autonómicas no puede derivar de una negociación cuyo resultado tiene una plasmación jurídica posterior, sino que es necesaria la constitución de un régimen normativo previo en el cual se desarrolle el posterior diálogo en la materia.

IV.4. La configuración de las Haciendas Locales.

El régimen de financiación de las Haciendas Locales en contraste con el régimen autonómico, conforme a la CE no es competencia exclusiva del legislador estatal, sino que las CCAA desempeñan un papel en su configuración.

Esta interpretación, es conforme al pronunciamiento del TC en su Sentencia 179/1985, de 19 de diciembre¹⁷, y que viene a formar parte del bloque de constitucionalidad, indica que los títulos competenciales relativos la actividad financiera de las Corporaciones Locales tienen un carácter compartido entre el Estado y las Comunidades Autónomas que hayan asumido estas competencias en sus Estatutos. El desarrollo de estas competencias por parte de las CCAA ha de realizarse, atendiendo a la competencia exclusiva del Estado para fijar las bases del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas (art. 149.1.18 CE), y de la Hacienda General (art 149.1.14 CE).

De acuerdo a lo anterior se ha manifestado el Tribunal Constitucional en la Sentencia 31/2010, de 28 de junio¹⁸, concretamente en su F.J. 140º, reiterando la doctrina fijada por la STC 233/1999¹⁹, al declarar que el inciso del art. 218.2 del Estatuto de Cataluña, no es conforme a la Constitución, pues éste reconocía la capacidad de las CCAA para legislar sobre los tributos propios. Afirmando el TC que la creación y ordenación de los tributos locales debía de hacerse a través de la legislación estatal, pues es el Estado el único competente (art 31.3 y 133.1 y 2 CE).

Por otra parte no se ha de olvidar que estas limitaciones como también un esquema normativo de transferencia de competencias, que todavía permanece abierto, ha supuesto una clara descoordinación entre las competencias de gasto de las CCAA, en proporción a sus capacidades normativas en términos de ingresos públicos. Ya en su momento RAMALLO MASSANET²⁰, denunció estas perturbaciones del sistema territorial español, aludiendo que

¹⁷ Véase: STC de 19 diciembre de 1985. (RTC 1985\179).

¹⁸ Véase: STC de 28 de junio de 2010. (RTC 2010\31).

¹⁹ Véase: STC de 13 de diciembre de 1999. (RTC 1999\233).

²⁰ RAMALLO MASSANET, Juan. La asimetría del poder tributario y del poder de gasto de las Comunidades Autónomas. *Revista española de derecho constitucional*, 1993, N° 39. ISSN 0211-5743, cit., pps 59-62

si bien es lógica una adecuación de las competencias autonómicas en materia de gasto, limitadas por su ámbito material. Ese criterio, respetando los límites generales y el bloque de constitucionalidad, no opera en materia tributaria. Pues si la atribución de esta competencia al Estado es suficiente para la exclusión de las CCAA, eso implicaría “*negar la sustantividad del poder tributario como título competencial propio*” para estas administraciones.

IV.5. La adopción de principios básicos en la coordinación de los sistemas tributarios.

La coordinación de las diferentes haciendas que integran el sistema tributario español es un principio esencial, a tenor de la doctrina jurisprudencial del TC. Ésta permite la unión de las diversas partes, a fin de reducir las fricciones y evitar las incoherencias que, de persistir, obstaculizarían en mayor o menor grado la realidad del sistema. Asimismo destaca el TC que las técnicas de cooperación y colaboración presentan una función que es consustancial a la propia estructura del Estado de las Autonomías.

El artículo 2.1 de la LOFCA destaca la importación de esta coordinación, al afirmar que la actividad financiera de las Haciendas autonómicas ha de ejercerse en coordinación con la Hacienda estatal. En aras de una consecución de este principio se ha establecido el Consejo de Política Fiscal y Financiera (CPFF), integrado por los Ministros de Economía, Hacienda y Administraciones Públicas a nivel estatal y por los Consejeros de Hacienda de las CCAA o de las Ciudades Autónomas.

En materia de financiación local las funciones de coordinación se articulan a través de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases de Régimen local (LBRL) y del Real Decreto-Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas locales (TRLRHL). De este modo el art. 2 LBRL establece la Comisión Nacional de Administración Local, como órgano permanente encaminado a lograr colaboración entre el Estado y las Corporaciones Locales y en cuya composición, está formada, por igual miembros a nivel local como estatal, bajo la presidencia del Ministro de Administraciones Públicas.

A pesar de este marco institucional, en la actualidad hay una ausencia de marco regulatorio a nivel autonómico y local. Un sector de la doctrina²¹ señala la conveniencia de una norma legal, de naturaleza orgánica por el carácter de la materia, que realice un claro ordenamiento competencial, tanto a nivel autonómico como local, que sirva de base para fomentar la coordinación y asegurar la unidad del sistema.

²¹ MARTÍN QUERALT, J.B. Op cit., El poder financiero en el marco constitucional del Estado de las Autonomías. *Cuadernos constitucionales de la Cátedra Fadrique Furió Ceriol*, 2006, no 54, p. 192.

IV.6. El poder financiero de las Comunidades Autónomas desde la perspectiva constitucional.

En virtud de lo dispuesto en la citada STC 289/2000, de 30 de noviembre²², (F.J. 3º), la competencia autonómica para la organización de su propia Hacienda supone un “*elemento indispensable para la consecución de su autonomía política*”. En este sentido la autonomía financiera ha de ser interpretada en relación al principio de instrumentalidad, pues como indica el art. 137 CE, “*todas estas entidades*”, en alusión a las Comunidades Autónomas, “*gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses*”.

Sin embargo esta autonomía ha de ser entendida conforme a la salvaguarda efectiva por parte del Estado del principio de solidaridad, expuesto en el artículo 138.1 CE, ya que el desarrollo y ejercicio de sus competencias debe darse “*con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles*” (art. 156.1 CE).

Los principios de solidaridad y de coordinación (art 156. 1 CE) han de materializarse en una relación de equilibrio entre ambos, en la ejecución competencial realizada por cada administración, implicando estos principios los límites que han de configurar el sistema dirigido a la consecución de la autonomía financiera.

Afirma ALONSO GIL²³, en alusión a lo expuesto por GARCIA AÑOVEROS, que nuestra Ley Fundamental no entendía la autonomía como un factor de desintegración sino de armonía, haciendo de la unión de lo diverso, un elemento superior, que permita una singularidad de sus componentes al tiempo que les proporciona una dimensión más elevada. Y, en particular, en relación con la autonomía financiera de las CCAA señala que más que un criterio de perfiles definidos en la Constitución y en sus consecuencias normativas, es un principio que admite grados diversos de concreción, es decir, no tiene un contenido fijo e inamovible en el texto constitucional.

IV.7. Delimitación del poder financiero autonómico.

Como hemos venido desarrollando anteriormente el poder financiero de las CCA ha de estar delimitado por un conjunto de principios, que podemos clasificar como:

-Principio de instrumentalidad.

El artículo 156.1 CE indica la autonomía financiera “*para el desarrollo y ejecución de sus competencias*”, residiendo en este precepto la fundamentación constitucional de este

²² Véase: STC de 8 mayo 2013. (RTC 2000\289).

²³ ALONSO GIL, M. Op cit., *Lecciones de...Autonómica y Local*. Universidad Carlos III de Madrid.

principio, del que se deriva una relación directa entre las competencias asumidas por las Comunidades Autónomas y las competencias financieras necesarias en su ejercicio.

-Principio de solidaridad.

La solidaridad interterritorial como principio rector es reconocida en los artículos 2, 138.1, 156.1 y 158 CE. En consecuencia el ejercicio de la autonomía financiera por parte de las Haciendas de las CCAA ha de desarrollarse de acuerdo al respeto de la solidaridad entre los españoles y a la coordinación con la Hacienda del Estado, garante de la efectiva materialización de este principio.

De acuerdo a lo anterior, serán contrarias a la CE las disposiciones normativas que impliquen una restricción o desvirtúen las competencias del Estado. Así fue estimado por el Tribunal Constitucional en la Sentencia 31/2010²⁴ de 28 de junio, (F.J. 134º) resolviendo sobre la disposición que indicaba que los recursos financieros han de tener capacidad de ajustarse para coordinar el nivel de solidaridad entre los distintos territorios y lo requerido por una autonomía. Estimando que esto habría de con arreglo a los criterios fijados por el Estado.

El requisito adoptado en el Estatuto de Autonomía de Cataluña de la exigencia de un “*esfuerzo fiscal similar*” para la contribución a los mecanismos de financiación de servicios públicos fundamentales y a la solidaridad interterritorial, deviene en inconstitucional, al ser el Estado el garante de la aplicación efectiva del principio de solidaridad.

-Principio de unidad.

Regulado en los art. 2, 31.1, 128, 131.1, 138.2 y 139.2 CE, el principio de unidad ha de ser garantizado por el legislador estatal. Puesto que, como estima la STC 86/2002, de 25 de abril, F.J. 11º, ante una estructura territorial marcada por diversidad, la confianza en la búsqueda del interés general ha de estar depositada en los órganos que constituyen el aparato del Estado. Como subraya MARTIN QUERALT et al.²⁵ la Constitución otorga al legislador estatal una función coordinadora para el sostenimiento del interés general y de un ordenamiento unitario, cuyo ejercicio ha de realizarse en todos los territorios que lo integran.

-Principio de coordinación.

“*Las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y solidaridad entre todos los españoles*” (art. 156.1 CE). En desarrollo del precepto

²⁴ Véase: STC de 28 de junio de 2010. (RTC 2010\31).

²⁵ MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., y CASADO OLLERO, G. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Ed. 10. EditorialTecnos. ISBN 84-9767-481-2. Cit., p 176

constitucional el art. 2 LOFCA indica que la actividad financiera de las CCAA se ejerce en coordinación con la Hacienda estatal.

El principio de coordinación despliega sus efectos en otros preceptos referidos a las competencias exclusivamente estatales, tales como las bases y la coordinación “*de la planificación general de la actividad económica*” (art. 149.1. 13 CE) y a la “*Hacienda general*” (art. 149.1.14 CE). Así como, la regulación del ejercicio de las competencias financieras por parte de las CCAA y las posibles técnicas de colaboración en materia financiera entre el Estado y las CCAA, que son competencia estatal.

-Principios de igualdad.

La referencia constitucional al principio de equidad se encuentra a lo largo del desarrollo de la Ley Fundamental en los artículos 1, 9.2, 138, 139,149.1.1 CE. En relación a la actividad financiera autonómica este principio no entra en contradicción con la existencia de sistemas de financiación diferentes al del régimen común. Los sistemas del Convenio Navarro en el caso de la Comunidad Foral y del Concierto Vasco en el caso de las diputaciones forales vascas, es consecuencia del ejercicio de sus derechos históricos, en virtud de lo dispuesto en la Disposición Adicional Primera de la CE; el régimen económico y fiscal particular en el caso de Canarias, con arreglo a la Disposición Adicional Tercera y los regímenes especiales para las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla, conforme a la Disposición Transitoria 5ª.

La existencia de estos regímenes especiales no supone una violación de este principio, pues una distinta atribución de competencia justifica medidas de financiación particulares, de tal modo, que los de financiación sean idénticos a la postre.

-Principio de neutralidad.

Las diferencias existentes entre los respectivos Estatutos de Autonomía de las CCAA no pueden implicar, en ningún caso, privilegios ya sean de tipo económico o social (art. 138.2CE), pues todos los españoles gozan de los mismos derechos y obligaciones en cualquier parte del territorio del Estado (art. 139.1 CE).

-Principio de territorialidad.

Ninguna autoridad podrá adoptar medidas, que directa o indirectamente, implique un obstáculo a la libertad de circulación y establecimiento de personas y libre circulación de bienes en todo el territorio español (art. 139.2 CE). Además, las CCAA no podrán en ningún caso, establecer medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio que supongan un obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios (art. 157.2 CE).

Lo dispuesto en el artículo 157.2 CE supone una delimitación de las competencias a su territorio, sintetizándose este precepto en el *principio de circunscripción al término*, por el que se prohíbe la adopción de medidas por parte de las Comunidades Autónomas relativas a sus competencias o a sus recursos tributarios. Deduciéndose de lo anterior, un principio de justicia material junto al de territorialidad, pues a cada Hacienda autonómica ha de corresponderle el coste fiscal de los impuestos que ésta adopta.

-Prohibición de equivalencia.

Los tributos propios creados por las CCAA no podían recaer sobre hechos imposables, ya gravados por impuestos estatales o aquellos reservados a los entes locales, con la salvedad de lo dispuesto por la ley. Esta interpretación se fundamentaba en el art. 6 LOFCA, dándose una doble limitación del doble gravamen del hecho imponible (art. 6.2 LOFCA) y la gestión de materias correspondientes a las Corporaciones Locales, como se podía observar en la redacción original del art. 6.3 LOFCA. A consecuencia de esto se limitó sensiblemente la capacidad recaudatoria de las CCAA. Con objeto de obtener una clarificación del ámbito competencial de las Comunidades Autónomas en materia de tributos, el Acuerdo 6/2009 de 15 de julio del Consejo de Política Fiscal y Financiera, estableció una modificación de la referencia a la “*materia imponible*” (art. 6.3 LOFCA) por los términos “*hecho imponible*”, obteniéndose una regulación equivalente a la ya existente en relación a las competencias tributarias del Estado.

-Principio de lealtad institucional.

La lealtad constitucional supone una pieza fundamental en el desarrollo y funcionamiento del Estado de las Autonomías. Este principio ha de ser asociado al papel que en materia de financiación juega el CPFF, como órgano dirigido a lograr la coordinación entre los niveles autonómicos y estatales, como dispone el artículo 3 de la LOFCA. En relación al artículo 149.1. 14 CE se observa que las funciones de coordinación que ha de ejercer el Estado, para el cual un órgano como el aludido resulta fundamental a la hora de la toma de decisiones que afectan a la totalidad del sistema integrado por las Haciendas autonómicas.

IV.8. El régimen de financiación común de las Comunidades Autónomas.

En la reunión del Consejo de Política Fiscal y Financiera del día 15 de julio de 2009 se alcanzó un acuerdo sobre el nuevo sistema de financiación autonómica, vigente en la actualidad. El citado resultado de esta reunión implicó la modificación de forma parcial de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas,

por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre y a través de la 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. De acuerdo a la nueva normativa podemos clasificar los recursos atribuidos a las CCAA en:

1. Los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Sucesiones y Donaciones, Tributos sobre el Juego y las Tasas afectas a los servicios transferidos.
2. Los Impuestos sobre Determinados Medios de Transporte y sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.
3. La Tarifa Autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que asciende al 50% del rendimiento del impuesto.
4. El 50% del rendimiento del Impuesto sobre el Valor Añadido.
5. El 58% del rendimiento de los Impuestos Especiales de Fabricación sobre la Cerveza, sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, sobre Productos Intermedios, sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, sobre Labores del Tabaco e Hidrocarburos.
6. El 100% del rendimiento del Impuesto sobre la Electricidad.
7. Las transferencias derivadas del Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales, encaminado a asegurar la equiparación de los mismos recursos por habitante para las CCAA con objeto de financiar los servicios públicos básicos del Estado de Bienestar.
8. El Fondo de Suficiencia Global constituido para solventar las necesidades de financiación, resultado de la diferencia, entre las necesidades financieras globales de la Comunidad Autónoma y su capacidad tributaria, a lo que se añade la transferencia positiva o negativa del Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales. Dicho instrumento funciona como un recurso que permite concluir el sistema, permitiendo un ajuste en las variaciones, positivas o negativas, de las necesidades financieras -a consecuencia de un traspaso de servicios- o en los recursos-derivado de modificaciones en las cesiones impositivas-.

IV.9. El régimen foral de financiación.

La Disposición Adicional Primera de la Constitución Española presenta una garantía y un reconocimiento de “*los derechos históricos de los territorios forales*”. En ese respeto al derecho consuetudinario de estos territorios se ha establecido un sistema de financiación

peculiar, por lo que podemos hablar de un Concierto Económico en el caso del País vasco, aludiendo a las diputaciones forales provinciales con competencias sobre el mismo y Convenio Económico en el caso navarro, resultado del acuerdo entre el Estado y la comunidad autónoma correspondiente.

De acuerdo a los pactos adoptados en la materia, la Comunidad Autónoma cumple las funciones de exacción fiscal, así como de la gestión, liquidación, recaudación e inspección de la mayor parte de los impuestos estatales. En contrapartida la administración autonómica ha de contribuir a las cargas generales del Estado mediante el aporte de una cantidad, lo que conocemos como cupo en el caso del País Vasco y aportación en el de Navarra. La mayor o menor contribución a la Hacienda estatal vendrá determinado por la renta relativa de cada territorio.

V.- EL PRINCIPIO DE IGUALDAD TRIBUTARIA.

V.1. Concepto General.

A tenor del texto constitucional podemos encontrar el fundamento de la unidad y racionalidad del sistema, con arreglo al art. 31.1 CE en el que se establecen una serie de deberes en la Ley Fundamental de naturaleza abstracta, general e inespecífica, que necesitan de un desarrollo jurídico posterior por parte del legislador adaptándose a la situaciones jurídicas concretas.

La STC 49/1982 de 14 de julio²⁶, F.J. 2º, resuelve que *“la igualdad a que el art. 14 CE se refiere, que es la igualdad jurídica o igualdad ante la ley, no comporta necesariamente una igualdad material o igualdad económica real y efectiva”*. Haciendo una distinción entre la igualdad tributaria del art. 31.1 CE, que ha de ser graduada en función de la capacidad económica, de la progresividad del sistema tributario y de la totalidad de la carga fiscal.

A lo anterior hemos de añadir la atención que hemos de prestar al principio de equidad horizontal por el cual han de gravarse de forma diferente aquellas situaciones desiguales, de acuerdo a la concepción presente en nuestro sistema tributario de la redistribución de la renta y la riqueza, esto es, del principio de justicia distributiva. En la misma línea ZORNOZA PÉREZ²⁷ afirma que la igualdad del art. 31.1 ha de ser interpretada como parte y en el contexto del precepto, contenido netamente distinto al principio de igualdad del art. 14.

El concepto relativo a la equidad ha supuesto un extenso desarrollo de la jurisprudencia constitucional, que progresivamente ha ido matizando las cuestiones más problemáticas. Aclara el TC en su Auto 230/1984, de 11 de abril²⁸, concretamente, en su F.J. 2º, que no existe una contradicción entre el concepto de igualdad ante la ley, por el que en condiciones equivalentes el legislador ha de realizar un tratamiento semejante, con la diferencia de tratamientos de acuerdo a un diferente nivel o fuente de esta renta o riqueza gravada. Por tanto, atentan contra el principio de igualdad únicamente aquellas disposiciones que impliquen un tratamiento diferenciado en situaciones que de facto sean iguales, sin atender a justificación jurídica razonada. En consecuencia una característica definitoria del

²⁶Véase: STC de 14 de julio de 1982. (RTC 1982\49).

²⁷ RUIZ ALMENDRAL, V. y ZORNOZA PÉREZ, J.J. *Sistema tributario y Constitución*, en ZORNOZA PÉREZ, J. *Finanzas públicas y Constitución*. Instituto de Derecho Público Comparado-Comisión Europea-Corporación Editora nacional, Quito págs126-136. ISBN 84-8222-666-9.

²⁸Véase: ATC de 11 de abril de 1984. (RTC 1984\230 AUTO).

principio de igualdad ante ley (art. 14 CE) es la exigencia “*un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales*” (STC 76/1990 de 26 de abril²⁹, F.J.9º).

Asimismo, el Tribunal Constitucional en su Sentencia 46/2000, de 17 de febrero³⁰, F.J. 6º, explica que el legislador en el ejercicio de su libertad normativa puede establecer un régimen fiscal diferente en función de los objetivos financieros o de la técnica tributaria.

De este modo observamos que algunos ejemplos de trato diferenciado no atentan contra la igualdad ante la ley (art. 14 CE). Así fue puesto de manifiesto en varias resoluciones del TC en relación a las rentas derivadas capital inmobiliario o del Auto del TC 392/1985 por el que inadmite a trámite algunas demandas planteadas sobre el objeto de gravamen en la Tasa sobre el Juego, estableciendo una clara distinción entre los principios de *igualdad ante la ley* e *igualdad tributaria*.

En el Auto del TC 27/1985, de 16 de enero³¹, se reitera que no existe discriminación, conforme al art. 14 CE, en función de la diferenciación por circunstancias sociales y personales en la aplicación efectiva de la norma tributaria, pues se ha de entender dentro del principio de igualdad tributaria del art 31.1 CE. Esto supone una reafirmación de lo dispuesto en la citada STC 49/1982, de 14 de julio, estimándose que a igualdad de condiciones de hecho, se han de aplicar equivalentes condiciones jurídicas.

Ahora bien, el principio de igualdad tributaria (31.1 CE) queda definido por el principio de igualdad material, por tanto, éste principio a la hora de configurar un sistema tributario justo ha de ir vinculado a la progresividad y a la equidad. Por tanto, ciertamente, aun atendiendo a la orientación que nos proporciona el art. 14 CE, es imprescindible cierto grado de desigualdad, en términos cualitativos, en aras de una redistribución de la renta y la riqueza, objetivo último del principio de progresividad del sistema tributario.

Análogamente, podemos observar la aplicación del principio de igualdad en un tributo en su relación con el principio de territorialidad, a consecuencia de la disparidad normativa producto del Estado Autonómico que conlleva un tratamiento diverso a los sujetos titulares de la obligación tributaria, como expone la doctrina del Tribunal Constitucional. A tenor de la legislación básica podemos observar que los tributos se aplicarán por criterio de residencia, si bien aquellos de carácter personal habrán de exigirse de acuerdo al criterio de territorialidad más apropiado a la naturaleza del bien o derecho objeto de gravamen, como enuncia el artículo 11 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria. Lo que implican por

²⁹ Véase: STC de 26 abril de 1990. (RTC 1990\76).

³⁰ Véase: STC de 17 de febrero de 2000. (RTC 2000\46).

³¹ Véase: ATC de 16 de enero de 1985. (RTC 1985\27 AUTO).

tanto que los tributos personales han de gravarse en función de la capacidad económica, esto es, de acuerdo a las circunstancias personales o familiares del sujeto que contribuye.

Esta interpretación ha dado lugar a un extenso desarrollo jurisprudencial. En otras, hemos de destacar la STC 8/1986, de 21 de enero³², a consecuencia del conflicto derivado de la aplicación de la normativa que establecía la revisión, de forma sucesiva, de los valores catastrales, por el que se oponía el principio de libertad de residencia (art. 19 CE) y al principio de igualdad jurídica (art. 14 CE), puesto que la aplicación sucesiva ocasiona situaciones de inequidad en relación al tiempo de aplicación de la norma aplicable. Sin embargo el TC desestimó el recurso, pues dicha aplicación atendía a criterios objetivos.

Ya anteriormente en su Sentencia 83/1984³³ de 24 de julio el Tribunal Constitucional había resuelto que el respeto al principio de igualdad jurídica (art. 14 CE) no suponía una garantía de igualdad de todos los españoles con independencia de las circunstancias o el tiempo.

La Sentencia del Tribunal Constitucional 150/1990³⁴, de 4 de octubre, resolvía un recurso de inconstitucionalidad contra la Ley de la Comunidad de Madrid 15/1984 del Fondo de Solidaridad Municipal, ya estimó que el principio de igualdad jurídica no el ejercicio idéntico de las competencias autonómicas en relación a sus procedimientos y resultados. Una Comunidad Autónoma puede ejercer sus competencias mientras otras se abstienen, siempre que el Estado no haya fijado unos límites específicos.

Retirando la jurisprudencia previa, pues ya la el Tribunal Constitucional en Sentencia 37/1987³⁵, F.J. 10º, indicaba que el desarrollo de la autonomía de las nacionalidades o regiones, suponía *“la capacidad de cada nacionalidad o región para decidir cuándo y cómo ejercer sus propias competencias, en el marco de la Constitución y del Estatuto”*. El desarrollo lógico de ese ejercicio de competencias se manifestará en *“desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en cada una de las distintas Comunidades Autónomas, no por ello resultan necesariamente infringidos los arts. 1, 9.2, 14, 139 y 149.1.1.ª de la Constitución (ni los arts. 31.1, 38 y 149.1.13 .ª, cabe añadir ahora) ya que estos preceptos no exigen un tratamiento jurídico uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todo tipo de materias y en todo el territorio del Estado, lo que sería frontalmente incompatible con la autonomía, sino, a lo sumo, y por lo que al ejercicio de los*

³² Véase: STC de 21 de enero de 1986. (RTC 1986\8).

³³ Véase: STC de 24 de julio de 1984. (RTC 1984\83).

³⁴ Véase: STC de 4 de octubre de 1990. (RTC 1990\150).

³⁵ Véase: STC de 26 de marzo de 1987. (RTC 1987\37).

derechos y al cumplimiento de los deberes constitucionales se refiere, una igualdad de posiciones jurídicas fundamentales."

Asimismo en la Sentencia del TC 108/2003, de 2 de junio,³⁶ dictada en atención al recurso de amparo interpuesto contra la Sentencia del Juzgado de Primera Instancia núm. 11 de Valencia, confirmada en apelación por la Sentencia de la Sección Segunda de la Audiencia Provincial de Valencia, por la que se condenó al allí recurrente, Secretario de Administración Local con habilitación de carácter nacional, al pago de la cantidad reclamada por el Colegio de Secretarios, Interventores y Tesoreros de Administración Local con habilitación de carácter nacional de la provincia de Valencia, en concepto de impago de las cuotas colegiales y en el que se hacía invocación del principio de igualdad del *artículo 14 de la Constitución*, se volvió a declarar de forma rotunda, que desestima lo demandado por el recurrente, ya que *"que el principio constitucional de igualdad no impone que todas las Comunidades Autónomas ostenten las mismas competencias y menos aún que ni, aún, que tengan que ejercerlas de una manera o con un contenido y unos resultados idénticos o semejantes"*. De lo anterior se desprende la consecución lógica de la diversidad en la posición jurídica de los ciudadanos en función de su residencia, no obstante, esto no implica la vulneración del art. 14 CE.

V.2. El principio de igualdad tributaria en el Estado de las Autonomías.

La primacía del principio de igualdad ha de ser un requisito imprescindible en el desarrollo de las competencias normativas de cada administración, pues a consecuencia de la descentralización financiera fruto del Estado de las Autonomías, la distinta configuración de los tributos supone un distinto tratamiento normativo. Por el que es necesario prestar una mayor atención al citado principio que compatibilice la diversidad territorial con el principio de igualdad tributaria (art. 31.1 CE).

RODRÍGUEZ BEREIJO³⁷ señala que para tal fin ha de configurarse un sistema racional, coherente y lógicamente estructurado, que aseguren la participación de todos en el sostenimiento de los gastos públicos, según la capacidad económica. Tal fin dirigido a la garantía de la igualdad del sistema tributario en su conjunto, en el actual marco de pluralidad de fuentes normativas, ha de ser asignado al legislador estatal.

³⁶ Véase: STC de 2 de junio de 2003. (RTC 2003\108).

³⁷ RODRÍGUEZ BEREIJO, A. Breve reflexión sobre los principios constitucionales de justicia tributaria, *Revista Jurídica de la Universidad Autónoma de Madrid*, N° 13, 2007. ISSN 1575-720X, cit., p 24.

Este citado papel de garante viene desarrollada a través de la reserva de ley en materia tributaria correspondiente al legislador estatal (art. 133.1 CE) y la competencia estatal sobre las bases de la Hacienda General (art. 149.1.14 CE) dotando de unidad al sistema.

De este modo como interpreta el Tribunal Constitucional en su Sentencia 37/1987 de 26 de marzo, F.J. 10, la afirmación de que la desigualdad en materia tributaria de los ciudadanos en función de su territorio es intrínseco al desarrollo del Estado autonómico no implica que en garantía de esa igualdad *“todas las CCAA tengan que ejercer sus competencias de una manera o con un contenido y unos resultados idénticos o semejantes”*. De lo anterior podemos deducir, que las CCAA pueden ejercer sus competencias de manera autónoma, no exigiendo que otras realicen un ejercicio equivalente, siempre que se respeten los derechos y deberes fundamentales.

Esto por tanto, no implica una uniformidad de los derechos y deberes de los ciudadanos en toda clase de materias y en todo el territorio que integra el Estado, pues es estructuralmente contrario a la autonomía que rige en un Estado descentralizado, pero sí una cierta garantía de la igualdad de las posiciones jurídicas de sus ciudadanos.

En síntesis, la regulación en ciertos contenidos de algunos tributos realizado por el régimen normativo establecido por una Comunidad Autónoma en el ejercicio de sus competencias, conlleva estar sometido al criterio legislativo estatal plasmado en la propia ley reguladora. Así se reconoce la existencia de límites generales en el ejercicio de las competencias como suponen los principios constitucionales del art. 31 CE que articula todo el sistema tributario en su conjunto.

Por tanto, nos encontramos ante una cuestión que exige prudencia y moderación en el desarrollo normativo. Como afirma ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN³⁸ *“es cierto que la unidad del Estado exige un único Ordenamiento jurídico y, a nuestros efectos, un único sistema tributario. Pero también es cierto que ese sistema único garantiza una diversidad de sistemas, los cuales, observando los principios y límites vistos, nunca podrá dragar la unidad del sistema tributario en todo el territorio nacional como indeclinable exigencia de la igualdad de los españoles”*.

³⁸ ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. Sistema tributario y Constitución. VV. AA., *Economía y Hacienda en la Constitución, Cuadernos de Derecho Público*, 2005, Nº 25, pps 131-174. Nº 25. ISSN 1138-2848. Cit., pps 172-174.

VI.-TRIBUTOS PROPIOS DE LAS CCAA.

Las CCAA pueden establecer sus propios tributos: Tasas, contribuciones especiales e impuestos. El artículo 4 .1 de la LOFCA dispone que, sin perjuicio del resto del articulado de la norma, los recursos autonómicos están constituidos por:

- 1.- Ingresos patrimoniales propios y los obtenidos a través del derecho privado.
- 2.- Impuestos, tasas y contribuciones especiales, propios.
- 3.-Tributos cedidos, total o parcialmente, por la administración estatal.
- 4.- La participación en el Fondo de Garantía de Servicios Públicos.
- 5.- Recargos sobre tributos estatales.
- 6.- Participaciones en los ingresos estatales a través de los mecanismos y fondos que establezcan las leyes.
- 7.- El producto de operaciones de crédito.
- 8.- El producto de las multas y sanciones en el ámbito de su competencia.
- 9.- Los propios precios públicos.

No obstante, el art.6 determina que las CCAA podrán establecer sus propios tributos, conforme a la constitución y las Leyes, sin que estos puedan gravar hechos imposables sobre los que recaen tributos estatales o locales, así como un mecanismo de compensación en el supuesto de la subsunción de un tributo autonómico a otro estatal.

Además de estas limitaciones, el art. 9 de la LOFCA expone que para que las autonomías establezcan sus propios impuestos deberán respetar los siguientes principios:

-No podrán sujetarse elementos patrimoniales situados, ni rendimientos originados ni gastos realizados fuera del territorio de la respectiva Comunidad Autónoma.

-No podrán gravarse, como tales, negocios, actos o hechos celebrados o realizados fuera del territorio de la Comunidad impositora, ni la transmisión o ejercicio de bienes, derechos y obligaciones que no hayan nacido ni hubieran de cumplirse en dicho territorio o cuyo adquirente no resida en el mismo.

-No podrán suponer obstáculo para la libre circulación de personas, mercancías y servicios capitales ni afectar de manera efectiva a la fijación de residencia de las personas o a la ubicación de empresas y capitales dentro del territorio español, ni comportar cargas trasladables a otras Comunidades.

Ante estas restricciones, las CCAA tienen escaso margen de maniobra para crear nuevos tributos y en numerosas ocasiones el establecimiento de nuevas figuras tributarias ha ido acompañado de recursos de inconstitucionalidad (tales como el impuesto balear sobre el

medio ambiente, o el impuesto sobre Depósitos de las entidades de crédito, hoy derogados). No obstante, se han creado nuevos hechos imponibles que han supuesto la aparición de diversos impuestos propios que recaen, entre otros, sobre:

- Los premios del bingo, (Asturias, Baleares, Galicia, Madrid y Murcia)

- Las tierras infrautilizadas, (Andalucía y Asturias).

- Aprovechamientos cinegéticos (Extremadura).

- Grandes establecimientos comerciales, (Cataluña, Asturias o Aragón).

- Impuestos ambientales. Esta última modalidad es la que más desarrollo autonómico ha tenido en los últimos años. Así, se han creado impuestos que recaen sobre residuos, emisión de gases a la atmósfera o vertidos a las aguas litorales, si bien el que más recaudación aporta es el canon del agua regulado en la mayoría de autonomías.

- Impuesto sobre las bolsas de plástico de un solo uso que creó y suprimió Cantabria y en la actualidad lo tiene implantado Andalucía.

- Estancias en establecimientos turísticos (Cataluña).

A pesar de esto, el Estado en su objetivo de *“asegurar un tratamiento fiscal armonizado que garantice una mayor eficiencia en el funcionamiento del sistema financiero”*

- según establece la Exposición de Motivos de la Ley 16/2012 – ha establecido el Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito que se exige a un tipo del cero por cien (art 9 de la Ley 6/2012). Los tributos establecidos por las autonomías no pueden gravar hechos imponibles que formen parte de los impuestos estatal, como vimos anteriormente. Por tanto, en los casos en que existiera un impuesto de semejantes características, se establecerá un mecanismo de compensación para esas concretas Haciendas autonómicas a fin de que no experimenten una pérdida en la recaudación conforme a la Ley 8/1980.

De esta forma existen los casos de: la Comunidad Autónoma andaluza con el Impuesto sobre los depósitos de clientes en las entidades de crédito, adopta a través de la Ley 11/2010, de 3 de diciembre, en Asturias mediante la creación del Impuesto sobre depósitos en entidades de crédito se creó a través de la Ley del Principado de Asturias 3/2012, de 28 de diciembre, en Canarias con la creación del Impuesto sobre los depósitos de clientes en las entidades de crédito mediante la aprobación de la Ley 4/2012, de 25 de junio, y en Cataluña por medio del Decreto Ley 5/2012, de 18 de diciembre, que habrían de recibir compensaciones ante la creación del impuesto estatal. No obstante las compensaciones sólo se producirán de forma efectiva en los casos de Andalucía y Canarias, pues son estas

comunidades las que adoptaron en el impuesto de forma previa a la creación de esta figura impositiva a nivel estatal, como dispone la ley 6/2012.

Los tributos propios de las CCAA³⁹ por otra parte, no han implicado una fuente de financiación que contribuya de forma considerable a la suficiencia financiera de estas administraciones, siendo bastante frecuente que los gastos de administración superan a la recaudación obtenida en ciertas figuras. Por lo que, algunas CCAA emprendieron acciones para la supresión de algunos tributos escasamente relevantes. Muestra de ello sería la supresión en Extremadura en 2011 del Impuesto sobre el suelo sin edificar y edificaciones ruinosas. O el caso catalán del Canon sobre la deposición controlada de residuos de la construcción de Cataluña suspendida durante un cierto periodo, así como, la eliminación en Aragón del Impuesto sobre el daño medioambiental causado por la instalación de transportes por cable.

Sin embargo, el listado de impuestos propios de las autonomías ha experimentado un notable crecimiento, así como las reformas normativas en los mismos. En consecuencia se ha producido un aumento de la complejidad, implicando generalmente un aumento tanto de los costes gestión por parte de la administración, como mayores costes de cumplimiento para el contribuyente. Los tributos propios suponen solamente el 2,4% de la recaudación tributaria en 2013, por lo que siguen siendo una escasa vía de financiación para las autonomías. Así se presenta como la principal fuente de recaudación, entre estas figuras autonómicas, la relacionada con el gravamen de los recursos hídricos, que alcanzan el 48,3% de la recaudación de esta clase de tributos.

La gran profusión de normativas autonómicas sobre tributos propios⁴⁰ dificulta de forma notable el conocimiento de la fiscalidad existente. Especialmente si como está sucediendo en los últimos años, las autonomías deciden la suspensión de un impuesto en vez de simplificar la estructura fiscal a través de su derogación. Lo que haría recomendable el establecimiento de un patrón común para los impuestos que graven el mismo hecho imponible, que modularía parcialmente las actuales divergencias.

³⁹ REAF-REGAF. *Panorama de la Fiscalidad Autónoma y Local*. Consejo General de Economistas. 2015. Véase en:

<http://www.economistas.org/Contenido/REAF/Informes/Panorama2015WEB.pdf> (Consultado el 9/09/2015)

⁴⁰ En el anexo final se muestra la relación de impuestos propios y recargos sobre tributos estatales vigentes en las Comunidades Autónomas de régimen común.

VII.-LOS TRIBUTOS CEDIDOS POR EL ESTADO A LAS CCAA: POTESTADES DE GESTIÓN, RECAUDACIÓN Y CAPACIDAD NORMATIVA.

VII.1.a) Consideraciones Generales.

Hemos de entender como tributos cedidos a aquellos tributos de naturaleza estatal, cuyas competencias han pasado total o parcialmente a las CCAA. Esta clase de tributación ha presentado un papel más relevante a medida que se avanzaba en el proceso de descentralización de competencias, como han puesto de manifiesto las últimas reformas en el régimen de financiación autonómica. Señala VILLARÍN LAGOS⁴¹ que la cesión de impuestos estatales se ha convertido en el mejor instrumento de financiación en la consecución de la autonomía de las Haciendas autonómicas, permitiendo al legislador estatal su coordinación a fin de asegurar un nivel mínimo de igualdad y de solidaridad entre todos los españoles.

Por otra parte, el propio diseño de este impuesto, al ser de naturaleza estatal, conlleva la obligación de determinar una serie de puntos de conexión, como criterios que fijen cuál va a ser la Comunidad Autónoma competente en cada caso. El proceso de cesión de competencias ha ido adquiriendo una importancia creciente, en un primer momento se limitaba a la recaudación y a ciertos aspectos de gestión, y progresivamente fue ampliándose a las competencias normativas en cada tributo. Esta evolución implicó por tanto una relevancia mayor de los puntos de conexión, pues este criterio no va a ser determinante a efecto de recaudación, sino que la tributación efectiva de los impuesto cedidos variará dependiendo de la administración competente.

Destaca RAMALLO MASSANET⁴² que los puntos de conexión van a desempeñar un rol de mayor transcendencia, puesto que ante *“la desigualdad parcial de los parámetros normativos, los contribuyentes van a aquilatar con mayor precisión la posibilidad de que sea un punto de conexión, u otro, o mejor dicho, sea una u otra la Comunidad Autónoma con la que se va a estar conectada”*.

Estableciendo de forma adicional qué criterio se utiliza entre un no residente y una determinada Comunidad Autónoma, en aras de conseguir deducir la legislación aplicable, de lo que se derivarán unas obligaciones tributarias diferentes. Puesto que, al contrario del caso de los residentes cuyo punto de conexión básico es la residencia habitual del causante en el

⁴¹ VILLARÍN LAGOS, M. Los impuestos cedidos a las comunidades autónomas: cuestiones relevantes del alcance de la cesión y del ejercicio de sus competencias. En *La reforma de los Estatutos de autonomía*. Junta de Castilla y León, 2003. ISBN 84-9718-348-7, cit., p. 608.

⁴² RAMALLO MASSANET, J, prólogo en BOKOBO MOICHE, S. *Los puntos de conexión en los tributos autonómicos*, Lex Nova, Valladolid, 1998. ISBN 84-7557-993-0, cit., p. 16.

territorio de una Comunidad Autónoma, o en el supuesto de transmisiones *inter vivos*, que atiende al criterio de la residencia fiscal o al lugar en el que se encuentre el bien inmueble donado, en el caso del no residente es necesario disponer de criterios alternativos que permitan evitar la discriminación que empezaba a producirse.

El proceso de cesión de los tributos estatales a las CCAA se inició con la Ley 30/1983, de 28 de diciembre, marcando un punto de inflexión en la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, y especialmente a partir de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por el que comenzó el traspaso efectivo de participaciones significativas en los impuestos más importantes. La última reforma se introdujo con la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, cuyo artículo 10 indica el esquema general, vigente en la actualidad, de los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas y su artículo 25 expone el alcance y condiciones del régimen de estos tributos. Toda esta regulación tiene su reflejo en la actual distribución de los impuestos estatales cedidos a las CCAA, que ilustra la figura V.II.1.

A continuación aludiremos a la competencia normativa de las CCAA y a las principales figuras impositivas cedidas, a excepción de Sucesiones y Donaciones desarrollado en un capítulo aparte.

Figura VII.1.: Distribución de competencias en los impuestos cedidos, total o parcialmente, por el estado a las CCAA			
IMPUESTO	CESIÓN RECAUDACIÓN	CAPACIDAD NORMATIVA	GESTIÓN
ITP/AJD	100%	Sí	C. Autónoma
ISD	100%	Sí	C. Autónoma
I .Patrimonio	100%	Sí	C. Autónoma / Estado (2)
Impuesto Especial sobre Determinados Medios de	100%	Sí	C. Autónoma / Estado (2)

Figura VII.1.: Distribución de competencias en los impuestos cedidos, total o parcialmente, por el estado a las CCAA

IMPUESTO	CESIÓN RECAUDACIÓN	CAPACIDAD NORMATIVA	GESTIÓN
Transporte			
Tributos sobre el juego	100%		C. Autónoma
IRPF	50%	Sí	Estado
IVA	50%	No	Estado
Impuestos Especiales de Fabricación (1)	58%	No	Estado
Impuesto sobre Hidrocarburos	58%	Sí	Estado
Impuesto sobre la Electricidad	100%	No	Estado
(1) Cerveza, vino y bebidas fermentadas, productos intermedios, alcohol y bebidas derivadas, labores del tabaco.			
(2) Si bien las CCAA podrían gestionar estos impuestos, hasta que éstas no lo soliciten la gestión la sigue realizando la AEAT, que mensualmente transfiere a cada Comunidad la recaudación producida en su territorio.			

VII.1.b) Capacidad Normativa.

En 2015 lo más destacable es las modificaciones en las tarifas correspondientes a las CCAA a raíz de la reforma fiscal iniciada por la ley 26/2014 de 27 de noviembre. La mayoría de las CCAA han decidido utilizar sus competencias normativas adaptándose a la tendencia bajista en los tipos impositivos emprendida a nivel estatal, tras la subida extraordinaria y transitoria aprobado en los tres ejercicios anteriores. Hemos hecho una síntesis de la capacidad normativa de las CCAA – véase figura VII.2.- y de sus competencias en la gestión- véase figura VII.3.-.

Figura: VII.2. Competencia normativa en los tributos cedidos

TRIBUTOS CEDIDOS	COMPETENCIAS NORMATIVAS CCAA
<p>Patrimonio</p>	<p>Determinación de mínimo exento y tarifa, deducciones y bonificaciones.</p>
<p>Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados</p>	<p>-En la modalidad '<u>transmisiones patrimoniales onerosas</u>' la regulación del tipo de gravamen en arrendamientos, en las concesiones administrativas, en la transmisión de bienes muebles e inmuebles y en la constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos, excepto los derechos reales de garantía.</p> <p>-En la modalidad '<u>actos jurídicos documentados</u>', el tipo de gravamen de los documentos notariales.</p> <p>-deducciones de la cuota, bonificaciones,</p> <p>** regulación de la gestión del tributo.</p>
<p>Sucesiones y Donaciones</p>	<p>-Reducciones de la base imponible: podrán crear, tanto para las transmisiones «ínter vivos», como para las mortis causa</p> <p>-Tarifa del impuesto</p> <p>-Cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente.</p> <p>-Deducciones y bonificaciones de la cuota.</p> <p>**Podrán regular los aspectos de gestión y liquidación.</p>

<p style="text-align: center;">Tributos sobre el Juego</p>	<p>Exenciones. Base imponible. Tipos de gravamen y cuotas fijas. Bonificaciones. Devengo</p>

Figura: VII.3. Competencias en la gestión de los tributos cedidos.

<p>1.-GESTIÓN DIRECTA POR LA COMUNIDAD</p> <p>Sucesiones y Donaciones Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados Tributos sobre el Juego</p> <p>2.-GESTIÓN COMPARTIDA CON LA AGENCIA TRIBUTARIA</p> <p>Impuesto sobre el Patrimonio</p> <p>3.- GESTIÓN EN COLABORACIÓN CON LA AGENCIA TRIBUTARIA</p> <p>Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas</p> <p>4.-GESTIÓN POR LA AGENCIA TRIBUTARIA CON RECAUDACIÓN CEDIDA</p> <p>Impuesto sobre el Valor Añadido, Impuestos especiales de Fabricación, Impuesto especial sobre Determinados Medios de Transporte, Impuesto sobre Hidrocarburos</p>

VII.1.c) Tendencias normativas en ITP y AJD.

- TPO: el tipo para transmisiones de inmuebles y derechos reales sobre los mismos que se aplicaba, hasta hace poco en la mayor parte de las Comunidades, era el 7%, pero eso ha cambiado, aunque todavía queda alguna comunidad que lo aplica, como los territorios del País Vasco, en los que se ha subido en 2014. Más bajo lo tienen Canarias, 6,5%, y Madrid que establece el 6%, igual que el tipo vigente en la Comunidad Foral de Navarra. Más

elevado lo tienen Castilla-La Mancha, Cataluña y Murcia, el 8%. En Andalucía, Asturias, Illes Balears, Cantabria, Castilla y León y Extremadura aplican tarifas con dos o tres tramos que partiendo del 8% llegan hasta el 10% (11% en Extremadura) y en Galicia y la Comunidad Valenciana el tipo general es del 10%.

- Modalidad de AJD (DN): el tipo general más frecuente en las Comunidades de régimen común es el 1%, si bien Madrid ha establecido en 2014 el 0,75%, como tenía ya Canarias. En los territorios del País Vasco y en Navarra sigue siendo el 0,5%. En Andalucía, Cantabria, Castilla y León, Cataluña, Galicia, Región de Murcia y Comunidad Valenciana el 1,5%, mientras que en Asturias, Illes Balears y Extremadura es el 1,2% y en Castilla-La Mancha el 1,25%.

- Particularidades en la modalidad de TPO: muchas CCAA establecen tipos reducidos para la adquisición de vivienda habitual por colectivos como jóvenes, familias numerosas o personas discapacitadas; asimismo establecen tipos reducidos para adquisiciones de inmuebles en los que, siendo posible la renuncia a la exención en IVA, no se opte a ello.

- Particularidades en la modalidad de AJD: se establecen tipos reducidos en muchas CCAA para las escrituras que documenten préstamos hipotecarios para la adquisición de vivienda o la misma adquisición de vivienda nueva por colectivos como jóvenes, familias numerosas o personas discapacitadas. En muchos casos, se incrementa el tipo cuando se adquieren inmuebles renunciando a la exención del IVA.

VII.2. Impuesto sobre el Patrimonio.

VII.2. a) Consideraciones generales sobre el IP.

El Impuesto sobre el Patrimonio fue creado a partir de la Ley 50/1977 a raíz de los acuerdos alcanzados en los Pactos de la Moncloa, como un tributo de naturaleza extraordinaria en el contexto de la amplia reforma fiscal iniciada en el sistema tributario. Pese a ese carácter transitorio esta figura fue prorrogada hasta su incorporación definitiva con la ley 19/1991, de 6 de junio. Fundamentando el impuesto en base a los siguientes objetivos: una mayor equidad, que fomente la progresividad, una incentivación del uso productivo del capital, una mejor redistribución de renta y riqueza y una función de complemento al IRPF – limitando la propia autonomía del tributo-.

La Ley 4/2008, de 23 de diciembre, llevó a la supresión del gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, al considerarse que desde su establecimiento, las transformaciones en el entorno económico internacional, caracterizado por una libre movilidad de capitales, y a nivel

nacional con las diferentes modificaciones adoptadas en el tributo, han supuesto la pérdida de efectividad de esta figura en la consecución de los objetivos para los que había sido diseñado.

Afirmándose en su Exposición de Motivos que *en el actual contexto, resulta necesario suprimir el gravamen derivado de este impuesto mediante la fórmula más idónea para asegurar su eliminación efectiva e inmediata. Dicha eliminación del gravamen se produce tanto para la obligación real, como para la obligación personal de contribuir.*

Sin embargo tras el estallido de la crisis económica en el año 2008, la consiguiente caída de los ingresos fiscales, motivos de suficiencia económica condujeron a su rehabilitación de forma transitoria para los dos ejercicios siguientes a través del Real-Decreto Ley 3/2011, de 16 de septiembre. Así esta norma establece que *“están obligados a presentar declaración los sujetos pasivos cuya cuota tributaria, determinada de acuerdo con las normas reguladoras del Impuesto y una vez aplicadas las deducciones o bonificaciones que procedieren, resulte a ingresar, o cuando, no dándose esta circunstancia, el valor de sus bienes o derechos, determinado de acuerdo con las normas reguladoras del impuesto, resulte superior a 2.000.000€”* (BOE, 17-septiembre-2011).

La reintroducción del impuesto pese a su carácter transitorio estaba prevista para los ejercicios de 2011 y 2012, con objeto de contribuir al proceso de consolidación fiscal que afrontaba la Hacienda española, aunque su aplicación ha sido prorrogada en los siguientes años. Es importante resaltar que el Impuesto sobre el Patrimonio sigue siendo un tributo cedido a las Comunidades Autónomas, por lo cual recuperan de manera efectiva su capacidad normativa y la recaudación derivada de su reintroducción. No obstante, parece que esta figura presenta una fecha límite para su eliminación, el art 62 del Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2016 presentado ante el Congreso de los Diputados con fecha 4 de agosto de 2015, dispone que:

Con efectos desde 1 de enero de 2016, y vigencia indefinida, se modifica el apartado segundo del artículo único del real Decreto- ley 13/2011, de 16 de septiembre, por el que se restablece el Impuesto sobre el Patrimonio, con carácter temporal, que queda redactado de la siguiente forma:

“Segundo. Con efectos desde 1 de enero de 2017, se introducen las siguientes modificaciones en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio:

Uno. Se modifica el artículo 33, que queda redactado de la siguiente forma:

Artículo 33. Bonificación general de la cuota íntegra.

Sobre la cuota íntegra del impuesto se aplicará una bonificación del 100 por ciento a los sujetos pasivos por obligación personal o real de contribuir.

La nueva introducción del IP, no supone en último término cambios relevantes en el diseño jurídico que tenía en la Ley 4/2008, con la salvedad de la supresión de la bonificación estatal, que suponía su eliminación de facto. No obstante, con objeto de reforzar su efecto redistributivo, se ha elevado tanto el mínimo exento como la exención parcial para la vivienda habitual.

Como alude GÓMEZ DE LA TORRE sobre el IP se presenta en la actualidad un debate sobre su justificación económica, tanto desde la perspectiva de la eficiencia en relación al carácter distorsionante en la actividad económica como en su efecto en relación a la redistribución de renta y riqueza.⁴³ Así como desde el punto de vista jurídico existen críticas referentes a imposición sobre la riqueza, en cuanto se plantea que existe una doble imposición. Por cuanto que esta renta es gravada a través del IRPF y la parte excedentaria de la misma destinada al ahorro (*flujo*), que comienza a formar parte del *stock* de capital acumulado, vuelva a ser objeto de gravamen a través del IP.

No obstante, dicha interpretación carecería de coherencia lógica, pues semejantes argumentos se podrían utilizar en los impuestos sobre el consumo, por cuanto que forma parte de la renta obtenida por un individuo. Asimismo a tenor de las disposiciones constitucionales así como al art. 2.2 c) de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria que establece que *los impuestos son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente*”, parece conforme al ordenamiento jurídico la imposición de carácter patrimonial.

Por otra parte el IP presenta en la actualidad un debate sobre su justificación económica, tanto desde la perspectiva de la eficiencia en relación al carácter distorsionante en la actividad económica como en su efecto sobre la redistribución de renta y riqueza.

En definitiva, nos encontramos con una figura impositiva cuya recaudación es ingresada por las Haciendas Autonómicas desde 1981, proporcionando un ingreso cierto aunque moderado y estable, cuya carácter censal desempeña una función importante como complemento al IRPF.

⁴³ GÓMEZ DE LA TORRE, M. (2012). El restablecimiento del Impuesto sobre el Patrimonio. *Anuario Jurídico y Económico Escorialense*, (45), pps 409-426. ISSN 1133-3677

VII.2. b) Supuesto Práctico en el IP.

En cuanto al ejercicio de esta potestad normativa podemos apreciar diversos ejemplos recientes: En las Islas Baleares se ha incrementado el mínimo exento desde 700.000 a 800.000 euros, estableciéndose una bonificación autonómica del 90 % de la parte proporcional de la cuota que corresponda a la titularidad de pleno dominio de los bienes de consumo cultural a que hace referencia el artículo 5 de la Ley 3/2015, de 23 de marzo (obras de creación artística, pictóricas o escultóricas que cumplan determinados requisitos).

Cataluña mantiene el mínimo exento más perjudicial equivalente a 500.000 euros. En contraposición La Rioja ha introducido una bonificación general al 50% de la cuota del impuesto, que se aplicará después de las deducciones y bonificaciones estatales. Cataluña mantiene el mínimo exento más perjudicial equivalente a 500.000 euros. Aunque el trato más favorable se da en la Comunidad de Madrid tras fijar el mínimo exento en 700.000 euros, y establece una bonificación autonómica del 100% si la cuota resultante, tras las deducciones y bonificaciones estatales, es positiva - en caso de que fuere nula no se aplicaría-.

La tarifa más elevada se encuentra en Andalucía y Galicia (0,24%-3,03%), seguidas de Asturias (0,22%-3%), Cataluña (0,21%-2,75%), Extremadura (0,3%-3,75%) y la región de Murcia (0,24%-3%). No obstante se aprecia cierta tendencia a atenuar el esfuerzo fiscal del impuesto. Una muestra de los resultados de la configuración del Impuesto de Patrimonio podemos verla a continuación en la figura VII.4.:

Figura VII.4: Ejemplo práctico de las divergencias impositivas en el IP

CCAA	800.000	4.000.000	15.000.000
Andalucía	240	44.214	331.444
Aragón	200	36.546	273.770
Asturias	220	41.729	322.825
Baleares	200	36.155	272.095
Canarias	200	36.546	273.770

Cantabria	200	36.546	273.770
Castilla y León	200	36.546	273.770
Castilla-La Mancha	200	36.546	273.770
Cataluña	769	41.943	297.463
Extremadura	300	54.819	410.655
Galicia	240	44.214	331.444
Madrid	0	0	0
Murcia	240	43.855	328.524
Rioja	100	18.273	136.885
Valencia	200	36.546	273.770

En vista a los resultados anteriores⁴⁴, podemos concluir que un contribuyente, que por ejemplo, contara con un patrimonio de 800.000 euros habrá de pagar en Cataluña 769 euros, frente a su nula contribución si se encontrara en la Comunidad de Madrid. Estas diferencias, a mayor nivel patrimonial, en caso de disponer de 4 millones de euros, se ven acrecentadas en 41.943 euros, e incluso ascenderían a 54.819 euros en el supuesto de residir en Extremadura.

VII.2. c) Propuestas en el IP.

En este contexto la Comisión de Expertos para la reforma tributaria de febrero de 2014⁴⁵ considera necesario la supresión formal y definitiva de este impuesto, sin que pueda ser recuperado por las Haciendas autonómicas. Argumenta que su principal objetivo de una

⁴⁴ El supuesto está definido para contribuyentes con diferentes patrimonios en cuyos importes ya no se tiene en cuenta los 300.000€ exentos de la vivienda habitual. El contribuyente no tiene ningún tipo de discapacidad.

⁴⁵ LAGARES et al. *Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario*. Febrero 2014. Ministerio de Hacienda. pp. 224-240.

Véase en <http://www.minhap.gob.es/es-ES/Prensa/En%20Portada/2014/Documents/Informe%20expertos.pdf> (Consultado el 9/09/2015).

mejor redistribución de la riqueza no permite su consecución ante los nuevos fenómenos que surgen en la fiscalidad moderna, de internacionalización y libre movilidad del capital. A su carácter fuertemente distorsionante sobre la actividad económica, se le suma su escaso potencial recaudatorio. Las amplias posibilidades de elusión fiscal alteran sensiblemente su contribución a un mayor nivel de equidad, pues en la experiencia tanto internacional como propia, se observa que, acaban recayendo principalmente sobre los bienes inmuebles, convirtiéndose en la práctica en un IBI repetido- argumento ya discutido-. Coinciden adicionalmente en que su cesión a las CCAA supone diferencias de gravamen tan elevadas, que obstaculizan seriamente la equidad horizontal.

Hasta ahora la administración estatal ha argumentado razones de suficiencia económica para mantener transitoriamente esta figura impositiva tras su recuperación en el año 2012, con el compromiso de su definitiva eliminación en 2017.

VII.3. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

El objeto de este tributo está constituido por:

- Las transmisiones patrimoniales onerosas: compraventa de bienes muebles o inmuebles, constitución de derechos reales, arrendamientos.
- Compraventa entre particulares de vehículos usados (vehículos, motocicletas y embarcaciones).
- Las operaciones societarias: constitución, aumento y disminución de capital, fusión, escisión y disolución de sociedades.
- Los actos jurídicos documentados: escrituras, actas y testimonios notariales, letras de cambio, anotaciones preventivas practicadas en Registros Públicos.

VII.3. a) Transmisiones Patrimoniales.

El tipo para transmisiones patrimoniales de inmuebles era hace poco del 7%, pero muchas Comunidades lo han incrementado. Así Castilla- La Mancha ha añadido 1% y Galicia y la Comunidad Valenciana 3% adicional. Otras CCAA como Andalucía, Asturias, Baleares, Cantabria, Castilla y León, Cataluña y Extremadura han establecido dos o tres tramos, desde el 8 al 10%, salvo Extremadura cuyo marginal máximo asciende al 11%. Entre los tramos más bajos se sitúan las Haciendas forales vascas (7%), Canarias (6,5%) y Madrid y Navarra (6%).

Por su parte Cataluña ha creado un esquema de diversos tipos, con un tipo general para inmuebles y derechos reales sobre los mismos, salvo los de garantía, del 10%. De un 5% en la transmisión de medios de transporte, para adquisiciones de vivienda habitual por jóvenes de 32 años o menos, siempre que la base imponible total, menos el mínimo personal y familiar, en su última declaración del IRPF no exceda de 30.000 € (art. 10 Ley 31/2002, redacción dada por art. 19 Ley 5/2007, en vigor 2003), para adquisiciones de vivienda habitual por familias numerosas, para transmisiones de inmuebles que deban constituir la vivienda habitual de un contribuyente que tenga la consideración legal de persona con disminución física, psíquica o sensorial. Estableciendo un tipo del 7 % para transmisión de viviendas de protección oficial, así como la constitución y la cesión de derechos reales que recaigan sobre las mismas, salvo los de garantía (art. 32.b Ley 25/1998, medida introducida en la redacción dada por art. 4 del Decreto Ley 3/2010, vigor 1-7-2010). Y por último fijando un tipo del 0,5% aplicable a los arrendamientos.

VII.3. b) Actos Jurídicos Documentados.

El diseño actual se compone de:

- a) Tipo de gravamen general aplicable a documentos notariales: 1,5 %.
- b) Tipos incrementados: 1,8 % aplicable a las escrituras notariales que formalicen transmisiones de inmuebles en las que se realiza la renuncia a la exención en el IVA (art. 7 Ley 21/2001, vigor 2002, redacción actual por art. 62 Ley 5/2012, que eleva, con efectos desde 24-3-2012, el tipo de gravamen desde el 1,5 % al 1,8 %).

V.3. c) Deducciones y bonificaciones.

En relación a las transmisiones patrimoniales onerosas, por citar algunos ejemplos interesantes que se han adoptado en los últimos años:

En Cataluña se ha establecido una bonificación del 70 % de la cuota en la transmisión de viviendas a empresas inmobiliarias y una bonificación del 100 % de la cuota del impuesto aplicable en la transmisión de la vivienda habitual efectuada por personas físicas a favor de la entidad financiera acreedora, o de una filial inmobiliaria de su grupo por no poder hacer frente al pago de los préstamos o créditos concedidos para su adquisición.

Así en otras comunidades podemos apreciar diferentes esquemas de tratamiento fiscal de estas fuentes de imposición:

En Galicia, por ejemplo, se ha fijado un tipo de gravamen general de un 10% para transmisión de inmuebles y constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre los

mismos, excepto los de garantía. Junto con un tipo de gravamen del 8% aplicable a la transmisión de bienes muebles y semovientes, así como en la constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos -excepto los de garantía-. Y un 1,5% para los documentos notariales.

En Madrid se ha creado una bonificación de la cuota para inmuebles ubicados en municipios del Corredor del Henares y Sur Metropolitano. Se establece una bonificación en la cuota del 95 % en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, durante el ejercicio 2015, por la adquisición de edificaciones vinculadas al desarrollo de una actividad industrial, así como de terrenos en los que se construyan edificaciones o instalaciones para ejercer una actividad industrial, siempre que tales inmuebles se ubiquen en determinados municipios del Corredor del Henares y Sur Metropolitano. Así como una bonificación similar en los documentos notariales que formalicen las adquisiciones de edificaciones y terrenos ubicados en municipios del Corredor del Henares y Sur Metropolitano.

VII.3. d) Supuestos Prácticos en el ITP/AJD.

Tras la descripción de los esquemas anteriores podemos apreciar una amplia diversidad normativa que influye sensiblemente en el diferente tratamiento fiscal que reciben los españoles en función de su Comunidad Autónoma. Para una mejor visualización hemos realizado dos supuestos prácticos que ilustran sus efectos en la igualdad material en materia tributaria.

Figura V.V.: Ejemplo ITPD/AJD, en transmisiones patrimoniales onerosas, para un inmueble no destinado a vivienda.

Valor inmueble	150.000,00	450.000,00	500.000,00	750.000,00
ANDALUCÍA	12.000,00	36.500,00	41.000,00	64.000,00
ARAGÓN	10.500,00	31.500,00	35.000,00	52.500,00
ASTURIAS	12.000,00	40.500,00	45.000,00	75.000,00

ILLES BALEARS	12.000,00	36.500,00	41.000,00	65.000,00
CANARIAS	9.750,00	29.250,00	32.500,00	48.750,00
CANTABRIA	12.000.00	39.000.00	44.000.00	69.000.00
CASTILLA Y LEÓN	12.000.00	40.000.00	45.000.00	70.000.00
CASTILLA -LA MANCHA	12.000.00	36.000.00	40.000.00	60.000.00
CATALUÑA	15.000.00	45.000.00	50.000.00	75.000.00
EXTREMADURA	12.000.00	37.800.00	45.800.00	69.300.00
GALICIA	15.000.00	45.000.00	50.000.00	75.000.00
MADRID	9.000.00	27.000.00	30.000.00	45.000.00
MURCIA	12.000.00	36.000.00	40.000.00	60.000.00
LA RIOJA	10.500.00	31.500.00	35.000.00	52.500.00
VALENCIA	15.000.00	45.000.00	50.000.00	75.000.00

A la vista de la figura VII.5., se concluye que un contribuyente que adquiere como segunda entrega un inmueble con un valor real de 150.000 euros y ubicado en Cataluña, pagará 15.000 euros frente a los 9.000 que abonaría en la Comunidad de Madrid. Diferencias que se resuelven proporcionalmente cuanto mayor es el valor del bien inmueble transmitido, así para un valor de 750.000 euros, en Cataluña se pagarían 75.000 euros frente a los 45.000 que se pagarían en Madrid. Esta muestra nos parece un claro indicativo del carácter fuertemente distorsionante de la actual configuración del impuesto, y de la muy diferente condición tributaria de los contribuyentes españoles.

De manera similar, si observamos los resultados del supuesto realizado en la figura VII.6. se advierte que un ciudadano, para un acto documental objeto de gravamen, en el caso de un inmueble no destinado a vivienda, habría de pagar un 50% en las comunidades con tipos más altos de lo que tendría que abonar en las comunidades con una fiscalidad más flexible. De esta manera un ciudadano abonaría 1.1125 euros en Canarias o en Madrid, para un inmueble valorado en 150.000 euros, frente a los 11.250 euros que habría de pagar en Cataluña. Repitiéndose estas proporciones, entre los tipos efectivos máximos y mínimos, para todos los tramos de renta.

Figura VII.6.: Ejemplo ITPD/AJD, para actos jurídicos documentados, para un inmueble no destinado a vivienda.

Valor inmueble	150.000	450.000	500.000	750.000,00
ANDALUCÍA	2.250	6.750	7.500	11.250
ARAGÓN	1.500	4.500	5.000	7.500
ASTURIAS	1.800	5.400	6.000	9.000
ILLES BALEARS	1.800	5.400	6.000	9.000
CANARIAS	1.125	3.375	3.750	5.625
CANTABRIA	2.250	6.750	7.500	11.250
CASTILLA Y LEÓN	2.250	6.750	7.500	11.250
CASTILLA-LA MANCHA	1.875	5.625	5.625	9.375
CATALUÑA	2.250	6.750	7.500	11.250

EXTREMADURA	1.800	5.400	6.000	9.000
GALICIA	2.250	6.750	7.500	11.250
MADRID	1.125	3.375	3.750	5.625
MURCIA	2.250	6.750	7500	11.250
LA RIOJA	1.500	4.500	5.000	7.500
VALENCIA	2.250	6.750	7.500	11.250

VII.3. e) El gravamen sobre operaciones societarias.

En relación al gravamen de las operaciones societarias debemos atender al Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre de actuaciones en el ámbito fiscal y laboral, que modifica el artículo 45.I.B).11 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que:

“La constitución de sociedades, el aumento de capital, las aportaciones que efectúen los socios que no supongan aumento de capital y el traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad cuando ni una ni otro estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Unión Europea.”

Esto es, declara exentas una serie de operaciones societarias, que suponían una significativa disminución para las Hacienda autonómicas, motivo por el cual solicitaron la compensación de dichas pérdidas a la Administración General del Estado.

En la práctica estas medidas implicaron la exención en materia de operaciones societarias, motivo por el cual en la Disposición Transitoria Sexta de la LOFCA, se establecieron mecanismos de compensación para aquellas CCAA con competencias totales en el impuesto. No obstante el art. 2.1. prorroga el periodo de compensación a un periodo de cinco

años. En consecuencia esta mayor armonización en el tratamiento de estas operaciones, se ha traducido en una minoración de los ingresos de las CCAA.

VII.3. f) Propuestas en el ITP/AJJD.

Pese a la necesidad de recuperar la suficiencia económica por parte de nuestras administraciones públicas, especialmente en el ámbito estatal y el autonómico, las últimas tendencias abogan por la supresión del Impuesto de las Operaciones Societarias, tal y como plantea la Comisión de Expertos para la Reforma Tributaria en 2014⁴⁶.

También plantean la eliminación de los tramos diferentes en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, lo que en principio debería reflejar un trato simplificador y más uniforme a nivel nacional.

En el ámbito de las transmisiones patrimoniales defienden, la supresión de la imposición sobre derechos reales de garantía, y constitución de préstamos, finanzas, arrendamientos y pensiones.

Por motivos de eficiencia impositiva, la Comisión plantea la eliminación progresiva del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, conforme se culmine el proceso de consolidación fiscal. Lo que redundaría en un tratamiento más armonizado para los contribuyentes, aunque limitaría la autonomía financiera de las CCAA que habría de obtener vías adicionales de financiación.

VII.4. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En materia de IRPF, recordamos que conforme a lo dispuesto en la Ley 22/2009, las CCAA reciben el 50% de los rendimientos obtenidos en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, a lo que se suma adicionalmente competencias normativas adicionales sobre este tributo de naturaleza estatal. Así en el uso de sus competencias normativas, mediante la fijación de su tramo autonómico y la creación de deducciones autonómicas, donde las CCAA han desarrollado un complejo y heterogéneo esquema del tratamiento del impuesto de la renta personal.

⁴⁶ LAGARES et al. *Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario*. Febrero 2014. Ministerio de Hacienda. pp. 254-270.

Véase en <http://www.minhap.gob.es/es-ES/Prensa/En%20Portada/2014/Documents/Informe%20expertos.pdf> (Consultado el 9/09/2015).

VII.4. a) La últimas reformas y la configuración de los tipos autonómico.

A través del Real Decreto-ley 9/2015, de 10 de julio, por el que se establecen medidas urgentes para reducir la carga tributaria soportada por los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras medidas de carácter económico, encontramos la más reciente reforma experimentada en relación al IRPF, con sus correspondientes efectos en la fiscalidad autonómica en el gravamen de la renta personal.

Dicha reforma incorpora una importante y generalizada reducción de la carga impositiva soportada por los contribuyentes, cuya concreción última presenta un aumento en la renta disponible por parte de estos y, a resultas de ello, una mejora en diversas variables económicas.

La reforma fiscal, resultado de la mencionada Ley 26/2014 configuró una implantación progresiva en dos fases, 2015 y 2016, conforme a la conciliación de los objetivos presupuestarios en el marco del proceso de consolidación fiscal y el fomento de la actividad económica que apunte la recuperación económica, a través de una mejora en la renta disponible. No obstante, la mejora experimentada en la recaudación, con un incremento de las bases imponibles en un 2,6% en los principales impuestos en 2014, que ha ascendido hasta las cotas del 4,2% en 2015, ha permitido un proceso de implantación más rápido de las reformas, adoptándose los tipos inicialmente previstos en el 2016 a partir del 1 de julio de 2015.

Pese al desarrollo normativo general a nivel estatal, la tendencia que vaya adoptar cada una de las CCAA será decisiva a la hora de analizar el resultado final, que tendrán los contribuyentes tras estas últimas modificaciones en la fiscalidad. La decisión, hasta el momento de algunas CCAA, de no realizar cambios en su fiscalidad podría agravar ya un claramente dispar tratamiento fiscal con motivo del lugar de residencia.

En la actualidad el tipo mínimo es resultado del 9,5% del tramo estatal al que se añade, un tipo mínimo de un 10% - en 50% corresponde al tramo autonómico- comunidades como Castilla y León, Aragón o Asturias, presentando Madrid el tipo más bajo con un 9%. Frente a unos tipos máximos del 21,5% en Andalucía o Cataluña. Así un contribuyente con 30.000 euros de ingresos anuales pagará 4.829 euros en Madrid mientras que Andalucía habría de abonar 5.102 euros, lo que supone un 5,6% extra.

Adicionalmente esas diferencias de un 2,5% entre territorios se agravan a medida que aumenta el nivel de renta gravable de acuerdo a la progresividad del impuesto. Los tipos marginales máximos ascienden en el caso de Cataluña, la comunidad con un tipo más

elevado, al 48% frente al 43,5% que presenta la Comunidad de Madrid, con los tipos más moderados. De esta forma un contribuyente cuyo nivel de renta se encuentra en los tramos más altos del IRPF, por ejemplo 300.000 euros, pagaría 119.115 euros en Madrid frente a los 128.978 euros que desembolsaría en Andalucía, experimentando una muy notable carga fiscal a mayores del 9,12%.

Esta elevada disparidad tiene claros efectos en la equidad vertical, que ha conllevado una clara transferencia de activos interterritoriales. De acuerdo a las estadísticas del Ministerio de Hacienda⁴⁷, más del 50% de los contribuyentes con una base imponible superior a 600.000 euros son residentes en la Comunidad de Madrid. Y pese a su importancia similar en términos de Producto Interior Bruto, Cataluña solo presenta el 23% de este segmento de declarantes. Datos como estos muestran el atractivo que ha tenido una fiscalidad más moderada a la hora de elegir la residencia habitual, y como estas tendencias han supuesto un perjuicio a la igualdad tributaria de los españoles.

VII.4. b) Deducciones autonómicas.

A continuación podemos apreciar algunas deducciones significativas desarrolladas en los últimos ejercicios:

En Galicia, por ejemplo, tras implementarse una deducción por nacimiento o adopción de hijos, se ha incrementado el importe de la misma deducción por nacimiento o adopción de hijos aplicable a los sujetos pasivos cuya base imponible total menos el mínimo personal y familiar no exceda de 22.000 euros, que pasa de 360 a 1.200 euros y a 2.400 euros, según se trate del segundo o tercer hijo respectivamente. Asimismo, se establece que el importe de la deducción se duplicará para todos los contribuyentes, con independencia de la cuantía de la base imponible, en el caso de que el nacido o adoptado tenga reconocido un grado de discapacidad igual o superior al 33%.

En apoyo la política familiar también se han creado deducciones para los hijos menores. Se amplía el límite de la deducción por cuidado de hijos menores en el caso de que sean dos o más hijos, que pasa de 400 a 600 euros. Además de beneficios para alquiler de vivienda habitual. Se incrementan el porcentaje y el límite de la deducción por alquiler de

⁴⁷ MINISTERIOS DE HACIENDA Y ADMINISTRACIONES PÚBLICAS .*Estadística de los declarantes de IRPF*. Véase en: http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/datosabiertos/catalogo/hacienda/Estadistica_de_los_declarantes_del_IRPF.shtml (Consultado el 9/09/2015)

vivienda habitual para los contribuyentes que tengan dos o más hijos menores de edad. Para estos casos, el porcentaje pasa de un 10 % a un 20 % y el límite de 300 a 600 euros.

Con objeto de potenciar la eficiencia energética, inversión en instalaciones de climatización y/o agua caliente sanitaria que emplee energías renovables en la vivienda habitual y destinada exclusivamente al autoconsumo. Se ha creado una nueva deducción autonómica en virtud de la cual los contribuyentes podrán deducirse el 5 % de las cantidades satisfechas en el ejercicio por la instalación en la vivienda habitual de sistemas de climatización y/o agua caliente sanitaria que empleen fuentes de energía renovables, con un límite de 280 euros por sujeto pasivo.

En la Comunidad Valenciana, también con objeto de implementar ayudas de naturaleza social existen deducciones: por nacimiento o adopción, en compensación las cantidades destinadas a la custodia no ocasional en guarderías y centros de primer ciclo de educación infantil de hijos menores de tres años, por conciliación del trabajo con la vida familiar, permitiéndose aplicar esta deducción por cada menor, mayor de tres años y menor de cinco años, acogido en la modalidad de acogimiento permanente.

También se han creado deducciones para el arrendamiento de la vivienda habitual. Se precisa que la constitución del depósito de la fianza a favor de la Generalitat debe efectuarse antes de la finalización del periodo impositivo. O para el arrendamiento de una vivienda, como consecuencia de la realización de una actividad, por cuenta propia o ajena, en municipio distinto de aquel en el que el contribuyente residía con anterioridad.

Además de otras relacionadas con políticas educativas tales como:

- por cantidades destinadas a la adquisición de material escolar.
- por donaciones destinadas al fomento de la lengua valenciana.
- por donación de dinero a entidades para otros fines culturales.

- Las donaciones efectuadas a las universidades públicas de la Comunitat Valenciana con destino a la financiación de programas de gasto o actuaciones para el fomento del acceso a la educación superior.

En el ámbito de Castilla y León, se han establecido una serie de deducciones relacionadas especialmente con la política social: por familia numerosa, se mantiene la constante de una deducción por nacimiento o adopción de hijos, también otra referida a partos múltiples o adopciones simultáneas, en casos de paternidad, gastos de adopción, cuidados de hijos menores de cuatro años, en relación a la cuotas de la seguridad social para las empleadas del hogar.

VII.4.c Propuestas en el IRPF.

Con varios de los ejemplos anteriores podemos apreciar que ante unas mismas condiciones objetivas, y solo atendiendo al efecto de las deducciones autonómicas, se pueden experimentar tipos efectivos diferentes en el IRPF, lo que implica una menor equidad horizontal. Sin embargo la importancia de la diversidad de las deducciones autonómicas no ha supuesto hasta el momento, en la generalidad de los casos, una alteración sustancial de la igualdad tributaria entre los ciudadanos.

En cambio sí nos parecen especialmente flagrantes las divergencias en el tipo autonómico del IRPF que se han experimentado en los últimos años, y cuya tendencia a tenor de las últimas declaraciones de dirigentes autonómicos podrían agravarse.

La comisión de Expertos para la Reforma Fiscal de 2014⁴⁸ propone una armonización en materia de impuestos autonómicos, con la fijación de límite máximo estatal que no puedan superar las CCAA en el 50%. Sin embargo dicho límite puede ser demasiado amplio en el contexto actual- con diferencia notables, estando el tipo marginal máximo más alto en el 48%-.

Por otra parte a efectos de potenciales variaciones de tipos autonómicos, aunque la Comisión lo propone de cara a la limitación en la creación de nuevos impuestos autonómicos, sería conveniente la creación de un procedimiento ex ante, tutelado por el Consejo de Política Fiscal y Financiera, en el que las CCAA solicitaron dichos cambios.

⁴⁸ LAGARES et al. *Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario*. Febrero 2014. Ministerio de Hacienda. pp. 85-162.

Véase en <http://www.minhap.gob.es/es-ES/Prensa/En%20Portada/2014/Documents/Informe%20expertos.pdf> (Consultado el 9/09/2015).

VIII.-LOS PUNTOS CONEXIÓN.

Con el proceso de cesión de competencias por parte de la Administración General del Estado en las últimas épocas, se ha ido progresivamente avanzando en la determinación ya no solo de la comunidad autónoma competente para el pago, sino también, en un diferente esfuerzo fiscal en función del criterio utilizado, para distribuir las competencias fiscales sobre la fuentes objeto de gravamen.

Destaca PEÑA AMORÓS⁴⁹ que inicialmente los puntos de conexión eran indiferentes pues el contribuyente debía de pagar de forma equivalente en la mayoría de los casos, con independencia de cuál fuera la comunidad autónoma receptora. Aunque cuando se comenzaron a dar competencias en la gestión comenzaron a darse ciertas diferencias, que a partir de 1996 se vieron agravadas al poder tener competencias normativas propias sobre ciertos impuestos. Competencias, que han sido ampliadas tras la reforma de 2009, por lo tanto la determinación del punto de conexión por parte de una determinada comunidad puede llevar a una exacción fiscal de cuantía muy diferente, en circunstancias objetivamente semejantes.

A continuación podemos apreciar en la figura VIII.1. los puntos de conexión actuales, que determinan la distribución de los rendimientos fiscales entre las diferentes CCAA de régimen común:

Figura VIII.1.: Distribución del rendimiento a las CCAA: puntos de conexión		
IMPUESTO	PUNTOS DE CONEXIÓN	
I.PATRIMONIO E IRPF	Residencia habitual de los sujetos pasivos	
ITP/AJD	MODALIDAD "TPO"	- Transmisiones y arrendamientos de bienes inmuebles, constitución y cesión de derechos reales sobre los mismos: C. Autónoma donde radiquen los inmuebles.
		- Transmisión de bienes muebles,

⁴⁹ PEÑA AMORÓS, M.M. Los puntos de conexión de los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas. *Revista Jurídica de Castilla y León*. N° 1, 2008, pps 241-311. ISSN 1696-6759, cit.,245.

Figura VIII.1.: Distribución del rendimiento a las CCAA: puntos de conexión

IMPUESTO	PUNTOS DE CONEXIÓN	
		semovientes o créditos, constitución o cesión de derechos reales sobre los mismos: C. Autónoma donde el adquirente tenga su residencia habitual (persona física) o domicilio fiscal (persona jurídica).
		- Transmisión de valores: C. Autónoma donde se formalice la operación.
		- Constitución de préstamos simples, fianzas, arrendamientos no inmobiliarios y pensiones: C. Autónoma en la que el sujeto pasivo tenga su residencia habitual o domicilio fiscal.
		- Concesiones de bienes, ejecuciones de obras o explotaciones de servicios: C. Autónoma donde radiquen los bienes, se ejecuten las obras o se presten los servicios (Peculiaridades de las concesiones que superan el ámbito de una C. Autónoma).
		- Anotaciones preventivas: C. Autónoma donde tenga su sede el órgano registral.
		- Letras de cambio, pagarés, bonos, obligaciones y títulos análogos: C. Autónoma donde el primer tenedor o titular tenga su residencia habitual o domicilio fiscal.

Figura VIII.1.: Distribución del rendimiento a las CCAA: puntos de conexión

IMPUESTO	PUNTOS DE CONEXIÓN	
ITP/AJD	MODALIDAD "AJD"	- Cuota fija de los documentos notariales: C. A. en la que se otorguen.
		- Cuota gradual: C. A. en la que radique el Registro.
	MODALIDAD "OPERACIONES SOCIETARIAS"	- C.A. Autónoma del domicilio fiscal.
		- C.A. del domicilio social, siempre que la dirección efectiva no se encuentre en un Estado de la Unión Europea o estándolo, no graven la operación con un impuesto similar.
		- C.A. en la que la entidad realice operaciones de su tráfico, siempre que la dirección efectiva y su domicilio social no se encuentre en un Estado de la Unión Europea o estándolo, no graven la operación con un impuesto similar.
TRIBUTOS SOBRE EL JUEGO	Corresponde a la C. Autónoma en cuyo territorio se produce el hecho imponible o a la C. Autónoma que autorice su celebración o sea competente para autorizar.	
IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES	- Adquisiciones "mortis causa" y cantidades percibidas por seguros de vida que se acumulen al resto de bienes y derechos: En el territorio de la C. Autónoma donde el causante tenga su residencia a la fecha del devengo.	
	- Donaciones de bienes inmuebles: En el territorio de la C. Autónoma donde radiquen.	
	- Donaciones de los demás bienes y derechos: En el territorio donde el donatario tenga su residencia habitual a la	

Figura VIII.1.: Distribución del rendimiento a las CCAA: puntos de conexión	
IMPUESTO	PUNTOS DE CONEXIÓN
	fecha del devengo.
IVA E IMPUESTOS DE ESPECIALES DE FABRICACIÓN	Distribución mediante índices estadísticos de consumos territoriales.
IMPUESTO ESPECIAL SOBRE DETERMINADOS MEDIOS DE TRANSPORTE	C. Autónoma en la que tenga lugar la primera matriculación.
IMPUESTO SOBRE LA VENTA MINORISTA DE DETERMINADOS HIDROCARBUO S	- C. Autónoma en la que se realicen las ventas minoristas en establecimientos de venta al público al por menor (excepto suministros a consumidores finales que dispongan de instalaciones para recibirlos y consumirlos en otra C. Autónoma).
	- En importaciones y adquisiciones intracomunitarias, a la C. Autónoma en la que esté situado el establecimiento, cuando se destinen al consumo directo.

VIII.1. La residencia habitual.

La residencia habitual es criterio fundamental a la hora de resolver cuál ha de ser la Comunidad Autónoma competente en el pago de las principales figuras tributarias: el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el Impuesto sobre el Patrimonio, en el Impuesto de Sucesiones, así como, en una serie de supuestos concretos en el caso de del Impuesto sobre Donaciones o en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Ahora bien, la Ley General Tributaria no define este concepto, por lo que debemos recurrir a la calificación en la Ley 35/2006 de IRPF para deducir qué entendemos por residencia habitual. Para una mejor comprensión de este concepto, más allá de definiciones normativas, a continuación exponemos algunas de las definiciones desarrolladas por la doctrina.

En primer lugar, debemos observar que el criterio de residencia habitual se compone de dos características fundamentales, que hemos de considerar: la manifestación volitiva de elegir un determinado lugar de residencia con carácter ordinario y la permanencia en este concreto territorio físicamente. BOKOBO MOICHE⁵⁰ destaca, que en el campo de del derecho tributario, la residencia habitual como concepto presenta un elemento fáctico únicamente. Por cuanto que la incorporación del elemento volitivo a esta noción conduciría a un gran número de contribuyentes a configurar residencias ficticias, con el único objetivo de lograr una tributación inferior.

Subraya, igualmente, BAENA AGUILAR⁵¹, que el concepto de residencia implica la vinculación de manera cualificada a un determinado territorio competencia de una concreta administración pública. Distinguiéndose que en el derecho tributario existe un concepto de residencia habitual distinto al utilizado en otras ramas del ordenamiento, tales como en el campo del derecho civil o del derecho administrativo.

La resolución sobre el lugar de residencia habitual ha de fundamentarse sobre los elementos fácticos, datos o distintas circunstancias que permiten establecer un nexo entre el contribuyente con un territorio en concreto. Así entre los elementos de prueba que permiten deducir de forma lógica la residencia habitual están: la presencia física en un lugar durante un periodo determinado, la dirección efectiva, donde se realiza la mayor parte su actividad económica en el caso de una sociedad, el título en propiedad de un determinado bien inmueble, etc.

Por otra parte la definición legal, en virtud de lo dispuesto en el art 9.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, establece que:

1. Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

⁵⁰BOKOBO MOICHE, S. *Los puntos de conexión en los tributos autonómicos*. Lex Nova, Valladolid, 1998. ISBN: 978847557993. Cit., págs., 78 y 89.

⁵¹ BAENA AGUILAR, A. *La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Aranzadi, Pamplona, 1994. ISBN 84-7016-881-9. cit., p. 77,

a) *Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.*

b) *Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.*

De forma complementaria a lo expuesto anteriormente el art. 28.1 de la 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 dispone que: se considerará que las personas físicas residentes en territorio español lo son en el territorio de una CCAA, cuando permanezcan en su territorio un mayor número de días del periodo impositivo. En el caso del IRPF, de un periodo de los cinco años inmediatos anteriores, computados de fecha a fecha, finalizando el día anterior al devengo en el ISD, y en el año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo, para el ITP/AJD.

VIII.2. Los cambios de residencia.

El criterio de residencia habitual implica distintas posiciones jurídicas en función del territorio en que nos encontremos lo que ha motivado un fenómeno de cambios de residencia a efectos fiscales. Con objeto de limitarlo, se han establecido una serie de medidas, tal es el caso del ISD por el que para aplicar la regulación de la CCAA en la que ha residido el causante, éste habrá de haber permanecido allí al menos cinco años antes.

Disposiciones como la anterior están dirigidas a prevenir posibles fraudes de ley así como al desincentivo de conductas elusivas. En este sentido el art. 28.4 de la Ley 22/2009, de forma genérica, que «no producirán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva en los tributos total o parcialmente cedidos». Esta norma de aplicación en los tributos cedidos a las CCAA, se caracteriza por una cierta ambigüedad al definir conceptos como el de tributación efectiva, generalmente entendida, como la cuota líquida de un impuesto en concreto, esto es, la cuantía que ha de pagar el contribuyente.

Sin embargo estas limitaciones de los cambios de residencia plantean un cierto conflicto con el principio de libertad de residencia (art. 19 CE) y con el propio art 139.2 de la Ley 139.2, cuya resolución plantea una serie de incógnitas.

Entiende el Tribunal Constitucional en su Sentencia 9/1986, de 12 de febrero⁵², que la libre elección de residencia implica un conjunto de beneficios y perjuicios, derechos, cargas y obligaciones, sean resultado de la realidad fáctica o a consecuencia de la actuación de los poderes públicos, por lo que existen diferentes posiciones jurídicas, siempre que se atienda a una serie de condiciones objetivas y al respeto del ordenamiento jurídico. Y afirma el TC que el resultado del ejercicio del art. 19 CE puede conllevar obligaciones y cargas superiores en un territorio que en otro, sin que esto atente contra el derecho de elección de residencia de forma libre.

Por tanto, el TC resuelve que los ciudadanos pueden ejercer libremente su derecho de elección de residencia, ateniéndose a las diferentes condiciones en relación a sus derechos y obligaciones que pueden presentarse en cada territorio.

De esta forma podemos contestar ante la cuestión planteada entre la restricción normativa al cambio de residencia y el respeto al art. 19 CE por parte del legislador, estimando que este último no realiza una posición que obstaculice el cambio de residencia, sino que establece un conjunto de disposiciones normativas por la que deja sin efectos dicho cambio cuando la finalidad del mismo es de naturaleza elusiva. Si bien, esta argumentación ha sido objeto de crítica.

En opinión de ADAME MARTÍNEZ⁵³ el ejercicio del art.19 CE esta en relación a la posibilidad de elección por parte de los españoles de su residencia, con arreglo a un criterio de oportunidad. Y prosigue afirmando que es irrelevante que “*sean razones laborales, familiares, sentimentales lugar de residencia de los ciudadanos. Es perfectamente legítimo que los ciudadanos decidan en qué Comunidad Autónoma quieren residir atendiendo exclusivamente a razones fiscales*”.

Mantiene una tesis similar SIMÓN ACOSTA⁵⁴, señalando que la adopción de medidas que implican un obstáculo a la elección de los ciudadanos del territorio donde consideran que existe una mejor gestión de la política fiscal, carece de sentido.

⁵² STC de 12 de febrero de 1986. (RTC 1986\9).

⁵³ ADAME MARTÍNEZ, F.: El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen general, *Palau 14: Revista valenciana de hacienda pública*, Nº 31, 1998, pps. 391-398. ISSN 0214-6819 cit., p. 297.

⁵⁴ SIMÓN ACOSTA, E.: *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Aranzadi, Pamplona, 1999, ISBN 84-8410-398-6. Cit., p. 260.

VIII.3. Un supuesto específico: Terra Networks, S.A.

Hacemos referencia a la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de Abril de 2011⁵⁵, que resuelve el conflicto de competencias suscitado entre las Comunidades Autónomas de Madrid y Cataluña como consecuencia del pago por una empresa a la Generalidad de Cataluña en concepto de Impuesto sobre Operaciones Societarias con motivo de una operación de aumento de capital, al considerar la Comunidad de Madrid que le correspondía la recaudación. Así en relación a los antecedentes de hecho:

1) La entidad mercantil "TERRA NETWORKS SA" (en adelante TERRA), se constituyó en 1999 con domicilio social y fiscal en la Avenida de Dos Castillas nº 33 de Pozuelo de Alarcón (Madrid).

2) En Junta General Ordinaria de 8 de junio de 2000, TERRA toma el acuerdo de ampliar su capital social por un importe nominal de 681.845.424 euros, mediante la emisión y puesta en circulación de 340.922.712 acciones nuevas ordinarias de dos euros de valor nominal cada una con prima de emisión determinada por el Consejo de Administración en la fecha de ejecución del acuerdo (9 euros por acción).

Este Acuerdo fue ejecutado el 27 de octubre siguiente, y el 30 se presentó la Escritura de elevación a público del mencionado Acuerdo.

3) En la misma Junta General de 8 de junio de 2000 se acordó el traslado del domicilio social de la entidad a Barcelona, calle Nicaragua nº 54. Estos acuerdos fueron elevados a Escritura Pública el 3 de agosto de 2000. El 15 de septiembre siguiente se presentó en el Registro Mercantil de Barcelona la Escritura relativa al cambio de domicilio, que fue inscrita el 18. No obstante TERRA no comunicó a la AEAT el cambio de domicilio a efectos fiscales.

4) El 30 de octubre de 2000, TERRA declaró, liquidó e ingresó en el Departamento de Economía y Finanzas de la Generalidad de Cataluña, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Operaciones Societarias, que gravaba la ampliación de capital, por importe de 5.527.928.1000 pesetas (33.223.517 €).

5) El 26 de marzo de 2001, TERRA compareció ante la Inspección de Tributos de la Comunidad de Madrid declarando los hechos anteriores, y el 6 de abril siguiente, en nueva comparecencia manifestó que:

⁵⁵ STS de 13 de Abril de 2011.(RJ 2011\3221)

a) El 30 de octubre de 2000 el Presidente Ejecutivo tenía su residencia y lugar de trabajo en Barcelona, donde tenían su residencia otros 17 empleados de TERRA.

b) Que los que los "seniors" Vice-President (Directores Generales) residían en Boston, sede del centro de operaciones de la Compañía.

c) Que el 85% de la plantilla de la entidad (308 personas) continuaba en Madrid con funciones, entre otras de contabilidad y marketing.

d) Que los Consejos de Administración celebrados entre el 8 de junio de 2000 y 6 de abril de 2001 han tenido lugar en Madrid.

e) Y que todas las declaraciones de tributos estatales se han presentado en Madrid.

6) El 21 de junio de 2001 el Consejero de la Presidencia y Hacienda de la Comunidad de Madrid presentó escrito en la Junta Arbitral de Conflictos en Materia de Tributos del Estado Cedidos a las Comunidades Autónomas, promoviendo conflicto contra la Administración Tributaria de Cataluña y reclamando la competencia para la gestión, liquidación y recaudación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, devengado con motivo de la operación de aumento de capital antes descrita.

7) El 4 de abril de 2002 la Junta Arbitral de Resolución de Conflictos en Materia de Tributos del Estado Cedidos a las Comunidades Autónomas dictó Acuerdo que estima la reclamación formulada por la Comunidad de Madrid y declara que corresponde a esta última el rendimiento del Impuesto sobre Operaciones Societarias que grava el aumento de capital acordado por la Junta General de "Terra Networks SA" el día 8 de junio de 2000 y que fue ejecutado mediante el otorgamiento de Escritura Pública el 27 de octubre de 2000."

Esta sentencia fue motivo de recurso ante la Audiencia Nacional, desestimándose mediante la sentencia de 20 de Septiembre de 2005, dictada por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso Administrativo. El Abogado de la Generalidad de Cataluña interpuso recurso de casación ante el Tribunal Supremo contra la citada sentencia y es resuelto en la citada Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de Abril de 2011.

De esta manera el motivo expuesto por el recurrente exige la interpretación del punto de conexión, al que se refiere el art. 7.2. b) de la Ley de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas de 30 de Diciembre de 1996. Este precepto indica que el rendimiento del ITPD/AJD corresponde a la Comunidad Autónoma en cuya circunscripción se encuentre en el domicilio fiscal de la entidad.

Por otra parte el artículo 11 dicta que las personas jurídicas tienen su domicilio fiscal en la Comunidad Autónoma en que radique su domicilio social, si en éste está de manera efectiva la dirección y sede administrativa de sus actividades. Advirtiendo que en otro supuesto, habría de atenderse al lugar en que esté tenga la dirección. Estableciendo el mismo concepto legal en el resultante del art. 45 de la Ley General Tributaria anterior y de la Ley 21/2001 –anterior LOFCA-.

Resolviendo el Alto Tribunal que *“el legislador identifica al domicilio fiscal con el domicilio social, y a su vez con la sede de la gestión administrativa y dirección efectiva, como dos conceptos conexos, pero que pueden no coincidir en la realidad, prevaleciendo en todo caso este último sobre la sede social”*. De esto modo la problemática se encontraría en ese caso en interpretar las características que ha reunir una sede social para ser considerada la localización fáctica del domicilio social.

Destacando que *“en el supuesto de que no concurran acumulativamente las actividades de gestión administrativa y dirección de negocios en el lugar en que se ubique el domicilio social, se otorgue libertad a la empresa a optar entre gestión y dirección efectiva al estar concebidos como un concepto unitario”*. Por tanto el conflicto no surge de una diferencia conceptual entre domicilio social y domicilio fiscal.

Concluyendo que no ha lugar a recurso de casación interpuesto, imponiéndose las costas a la parte recurrente, al límite establecido en la sentencia.

IX.- IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES.

IX.1. La aprobación de deducciones y bonificaciones.

Una de modificaciones realizadas en materia de financiación autonómica ha sido la capacidad de otorgar competencias sobre la regulación de bonificaciones y bonificaciones en la cuota en materia de sucesiones y donaciones, como previamente se había hecho en el Impuesto sobre el Patrimonio.

Dichas competencias venían delimitadas por las deducciones que previamente hayan sido establecidas a nivel estatal. No obstante, estas restricciones no suponían en la práctica una reducción significativa de las competencias autonómicas. En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones solo se plantea la deducción por doble imposición internacional, pues razones de armonización hacían conveniente su regulación a nivel estatal.

Esta ampliación del marco competencial a escala autonómica, además puede venir restringido por la naturaleza de las deducciones que evitan el diseño de reducciones y deducciones en la base y en el cuota respectivamente, con arreglo a evitar su doble tratamiento fiscal.

Por último, las Haciendas autonómicas podrán tener competencias en relación a la gestión y liquidación de estos tributos, al ser las mismas las responsables de su administración, a excepción de ciertas cuestiones limitadas por el Estado.

La configuración del tributo está enfocada a realizar variaciones en las beneficios fiscales estatales por parte de las CCAA. Además en términos generales dicho diseño ha contribuido a la aplicación de beneficios fiscales por las Hacienda autonómicas, en la base, en la cuota y en los coeficientes multiplicadores. En este contexto podemos observar las siguientes secciones el resultado normativo producido en el ISD.

IX.1. a) Beneficios fiscales.

Con independencia del vehículo utilizado en el diseño del beneficio fiscal las políticas tributarias permite clasificar a los beneficios fiscales en:

- 1.** - *por parentesco.*

En las adquisiciones *mortis causa*, desde una perspectiva actual se aprecia la tendencia decreciente en los tipos efectivos de gravamen en relación a los parientes cercanos. Esta menor imposición se ha realizado principalmente a través de: reducciones, coeficientes

multiplicadores inferiores a la unidad, tarifas de gravamen específica para determinados grupos de parentesco, deducciones y bonificaciones.

En las adquisiciones *inter vivos* se vislumbra una senda descendente iniciada por varias Haciendas autonómicas en varios ejercicios anteriores, hasta alcanzar la práctica eliminación del impuesto en algunos casos. Los instrumentos que articulan dichos beneficios fiscales que defiscalizan el tributo suelen vincular los requisitos de parentesco con la edad del sujeto pasivo o el destino de esta transmisión. Así, por ejemplo, son habituales las bonificaciones o deducciones en la cuota por cantidades donadas a descendientes para la adquisición de la vivienda habitual, las reducciones y otras bonificaciones por donaciones a hijos para la constitución o la adquisición de una empresa o de un negocio y las reducciones por donaciones a descendientes de cantidades destinadas a formación.

Tienen establecidos beneficios fiscales de este tipo las CC.AA. de Cataluña, Galicia, Andalucía, Cantabria, el Principado de Asturias, La Rioja, la Región de Murcia, Canarias, Extremadura y las Illes Balears.

2. -A favor de personas con minusvalía.

3.- Relacionados con la transmisión de la vivienda habitual del causante (solo adquisiciones mortis causa).

4.-Relacionados con la transmisión de empresa familiar

5.- Relacionados con la *transmisión de explotaciones agrícolas, forestales o rurales*.

6.- *Por percepción de cantidades derivadas de seguros de vida* para el caso de muerte.

7.-Relativos a la *transmisión de bienes de interés cultural, artístico o histórico de las CC.AA.*

8.- *Otros beneficios fiscales en el ISD.*

-Comunidades como Galicia, Castilla y León o Madrid tienen vigentes reducciones propias derivadas de las indemnizaciones de las administraciones públicas a los herederos de *los afectados por el síndrome tóxico* o por actos de terrorismo.

-Otra medida que ha sido regulada recientemente por las CC.AA. es la equiparación, a efectos del impuesto, de los *miembros de las uniones de hecho a los cónyuges* y del *acogimiento familiar preadoptivo o permanente a la adopción*:

El establecimiento de la igualdad de condiciones en el caso de las uniones de hecho ha sido impulsado en Cataluña, Galicia, Andalucía, el Principado de Asturias, Cantabria, La Rioja, Castilla-La Mancha, Canarias, Extremadura, las Illes Balears, la Comunidad de Madrid y la Comunidad de Castilla y León.

La equiparación del *acogimiento familiar preadoptivo o permanente* a la adopción ha supuesto a la adaptación de la regulación autonómica en los casos de Andalucía, el Principado de Asturias, La Rioja, Castilla-La Mancha y Canarias.

-En relación la reducción que se efectúa en los casos de sucesión de una empresa familiar, la práctica totalidad de las CCAA ha incorporado este beneficio. En muchos casos se mejora el porcentaje del 95 por 100 hasta el 99 por 100, se reducen los años de mantenimiento de la adquisición, etc.

-En el caso de la transmisión *inter vivos* de la empresa familiar, aunque esta ventaja no está tan extendida como en los casos de *mortis causa*, varias CCAA han aumentado el porcentaje de reducción y suavizado los requisitos.

-La reducción por la recepción de la vivienda en las transmisiones *mortis causa* ha presentado notables mejoras en buena parte las CCAA con incrementos del porcentaje de reducción o reduciendo el período de mantenimiento.

- Por otra parte, un significativo número de CCAA ha mejorado las reducciones en beneficio de personas discapacitadas.

- La tarifa de aplicación en sucesiones ha implicado cambios significativos en Galicia y en Cataluña con tipos del 5 al 18% y del 7 al 32%, respectivamente. En Andalucía y Asturias los tramos son similares a los aplicables a nivel estatal, cuyos tipos oscilaban entre el 7,65 y el 34%, aumentándose el tipo marginal máximo hasta el 36,5%. En el caso de las donaciones a parientes próximos, tanto Cataluña como Galicia tienen un gravamen no superior al 10% (entre el 5 y el 9%).

- En Álava y Vizcaya, habían constituido una exención en las adquisiciones *mortis causa* y en las donaciones a los grupos I y II, tributando a tipos mínimos del 1,5%. En Guipúzcoa, la base liquidable presenta un gravamen del 1,5%, tanto en Sucesiones como en Donaciones para parientes próximos. En Navarra, se establecen beneficios destinados a la empresa familiar y adicionalmente la cuota, tanto para Sucesiones como para Donaciones, para los grupos I y II tiene un tipo reducido del 0,8%.

- En los Territorios Forales del País Vasco el Impuesto presenta algunos signos distintivos: en transmisiones *mortis causa* en Álava y en Vizcaya la exención para cónyuge, ascendientes y descendientes es de 400.000 euros por adquirente, y de 220.000 euros en Guipúzcoa. Además se han adoptado reducciones en la base en la adquisición de vivienda o de empresas familiares. En Donaciones, existe plena correspondencia entre la base imponible y la liquidable.

IX.1. b) Regulación de la tarifa y los coeficientes multiplicadores.

Respecto a los coeficientes multiplicadores, la mayoría de las CC.AA. que han ejercido esta competencia han modificado los tramos de patrimonio preexistente en función de los cuales se aplican, pero con importes muy similares a los previstos supletoriamente en la normativa del Estado. Han regulado los coeficientes multiplicadores en este sentido las CC.AA. de Cantabria, la Comunidad Valenciana y la Comunidad de Madrid.

IX.2. Supuesto específicos en tratamiento del ISD.

IX.2. a) La Comunidad Valenciana.

La Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat Valenciana, procedió a regular el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos. Establece en su art 12 bis:

Bonificaciones en la cuota

1. Gozarán de una bonificación del 75% de la parte de la cuota tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que proporcionalmente corresponda a los bienes y derechos declarados por el sujeto pasivo:

a) Las adquisiciones mortis causa por parientes del causante pertenecientes a los Grupos I y II del artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, que tengan su residencia habitual en la Comunidad Valenciana a la fecha del devengo del impuesto.

Esto implica que en el supuesto de un fallecimiento de una persona residente en Valencia, que tuviera dos hijos, herederos por partes iguales, uno residiendo en Valencia y otro en Madrid, sólo el que residiera en Valencia podría aplicar esas reducciones o esas bonificaciones. En esa situación, si los dos hijos tuvieran el mismo patrimonio previo a la herencia, su capacidad económica sería la misma y no estaría justificado que tributasen distinto. Si lo hicieran se quebraría el principio de igualdad, quiebra que debería tacharse de inconstitucional.

La bonificación del 75% estaba dirigida de forma íntegra a los sucesores, englobados en los Grupos I y II, que en el momento del devengo residan a efectos fiscales en la Comunidad Valenciana. Por contraposición, los familiares pertenecientes a estos grupos pero que residan en un territorio diferente, no podrían beneficiarse de ventaja fiscal.

Ésta cuestión fue planteada ante el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad

Valenciana, quién mediante la Sentencia 727/2011, de 13 de junio⁵⁶, no estimó el recurso planteado contra la desestimación por silencio del Recurso de Reposición interpuesto frente a la desestimación presunta de solicitud de rectificación de autoliquidación, en concepto de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, e importe de 202.210,86, por vulneración de los derechos fundamentales de los arts. 14 y 19 CE.

La Sentencia rechazó la vulneración constitucional argüida por el recurrente, viniendo a considerar, en síntesis, que la diferencia cuestionada no debe encauzarse en el marco constitucional del art. 14 CE, sino en el del art. 31.1 CE. La Sentencia acepta que la residencia del sujeto pasivo sea una circunstancia objetiva que justifique la diferencia en el régimen del impuesto de sucesiones.

Se expone en su F.J.5º que el litigio surge de la igualdad en materia tributaria en relación al resto de principios de justicia de esta rama del Derecho, esto es, generalidad, capacidad económica, y progresividad del sistema tributario, en incluso con el principio de justicia en relación al gasto público. Aludiendo que el recurrente confunde la potencia recaudatoria del impuesto con su mayor o menor influencia en la capacidad global de los sujetos.

El objeto de este litigio se centra por tanto en el sistema autonómico, pues la capacidad gravada se ha generado en la Comunidad Valenciana, de acuerdo a los puntos de conexión establecida en la ley del ISD, atendiendo a la residencia del causante. De esto se deriva que los residentes ven gravada su capacidad económica por este impuesto atendiendo al resto de tributos y al nivel de prestaciones desarrolladas a través del gasto público. Situación no equivalente a la de la parte demandante, interpreta el TSJ de Valencia, pues ve gravada su capacidad económica en esta comunidad autónoma sin mayor contribución ni disfrute de su gasto público, al residir fuera de la misma.

Añade a lo anterior el TSJ en su F.D. 6º que *«la medida normativa combatida ni es arbitraria, ni está ayuna de fundamento legal»*. La ausencia de arbitrariedad la establecen, en virtud del criterio de la STC 96/2002, de 25 de abril⁵⁷, haciendo referencia a la protección de la institución familiar además de que el marco legal en el que se desarrolla proporciona el fundamento para confirmar la legalidad precepto objeto de litigio.

Contra dicha STSJ de la Comunitat Valenciana de 13-06-2011, se interpuso recurso de casación ante el Tribunal Supremo, el cual mediante Auto de 8-05-2013⁵⁸ ha decidido

⁵⁶ STSJ de 13 de junio de 2011, (JT 2011\1251).

⁵⁷ STC de 25 de abril de 2002, (RTC2002\96).

⁵⁸ ATS de 8 mayo de 2013. (JUR 2013\173218).

plantear la Cuestión de Inconstitucionalidad ante el TC respecto del art. 12 bis de la Ley 13/1997 de la Comunidad Valenciana, por vulneración de los arts. 14, 31.1 y 139.1CE. Entendiendo que el tratamiento desigual en la bonificación fiscal que deriva del elemento de la residencia, no responde a ningún fin constitucionalmente legítimo, y que, por tanto, al introducir tal elemento diferencial en la regulación del beneficio, se vulneran los arts. 14 y 31.1 de la CE.

Asimismo, entiende que el tratamiento diferencial en la regulación del beneficio fiscal establecido en el art. 12. *bis* citado, basado exclusivamente en el elemento de la residencia en la Comunidad Autónoma, constituye un trato desigual entre españoles contrario lo dispuesto en el art. 139.1 de la CE.

La argumentación del Tribunal de instancia puede resumirse en el hecho de que puesto que los residentes en la Comunidad Valenciana contribuyen a ella por la totalidad de sus tributos y el no residente en ella lo hace sólo en el caso de la sucesión de un residente en la misma, por el Impuesto de Sucesiones, justifica que en éste deba tributar más el no residente.

Pues bien, a juicio del Tribunal Supremo, un razonamiento tal supone que, en vez de centrar la consideración de la exigencia constitucional de igualdad ante la ley en la referencia concreta a la ley de que se trate, se parte de una referencia de la posición del sujeto concernido en el sistema total -es decir, en relación a otras leyes del mismo- y a partir de la posible diferencia en él, se justifica la posibilidad de un tratamiento más gravoso en la concreta ley de que se trate.

A su juicio, una consideración tal no es aceptable, pues supone sustituir el parámetro de referencia de igualdad ante la ley o en la ley, que es en cada caso la ley concreta respecto de la que se suscite la exigencia de igualdad del art. 14 CE, por una ambigua referencia al sistema global, lo que no puede considerarse correcto.

Y tampoco considera respuesta acertada, la argumentación con la que la sentencia recurrida sale al paso de la posible tacha de arbitrariedad, en razón de que la bonificación fiscal responda al fin legítimo de protección de la familia, pues tal fin legítimo podrá justificar el hecho del establecimiento de la bonificación fiscal, pero en modo alguno puede justificar que, establecida la bonificación, se excluya de su disfrute a quienes se encuentran en la misma situación que los beneficiarios en relación con el fin que constitucionalmente la justifica.

Pues bien, la Sentencia del TC 60/2015, de 18 de marzo⁵⁹, procede a resolver como inconstitucional la cuestión promovida, declarando contrarios a la constitución y nulos de pleno derecho los términos “*que tengan su residencia habitual en la Comunitat Valenciana*” del art. 12bis a) de la Ley autonómica 13/1997.

Interpretando el TC que no nos encontramos ante un trato diferente resultado de la pluralidad de fuentes normativas, sino “*ante un supuesto en el que la diferencia se consagra en una única norma, acudiendo para ello a la residencia o no en el territorio de la Comunidad Autónoma*”. Y continúa justificando las diferencias existentes entre poderes tributarios que justifican un diferente trato fiscal, siempre que este atienda a condiciones objetivas y sus consecuencias sean proporcionales, pues el territorio es un elemento diferenciador propio de la diversidad territorial, que se afirma en nuestra carta magna. Sin embargo, consideran que en el caso objeto de litigio dicha diferencia en las condiciones no está fundamentada en situaciones objetivamente comparables sino en un “*elemento de discriminación, pues con la diferencia se ha pretendido exclusivamente “favorecer a sus residentes”, “tratándose así a una misma categoría de contribuyentes de forma diferente por el sólo hecho de su distinta residencia*”.

Concluye el TC que los términos del precepto citado no sólo vulneran el principio de igualdad (art. 14 CE) sino que además supone un criterio de reparto de los gastos públicos que atenta contra el principio de justicia de nuestro sistema tributario (art. 31.1. CE).

El hecho de que el caso enjuiciado en el Tribunal Supremo sea una adquisición *mortis causa* es el elemento clave para entender el motivo por el cual la sentencia del Tribunal Constitucional limita sus efectos al artículo 12.bis.a) de la citada Ley 13/1997.

Es de suma importancia destacar que el artículo 48 de la Ley 7/2014, 22 diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat, dio nueva redacción al art 12 bis:

Bonificaciones en la cuota

1. Gozarán de una bonificación del 75% de la parte de la cuota tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que proporcionalmente corresponda a los bienes y derechos declarados por el sujeto pasivo:

a) Las adquisiciones mortis causa por parientes del causante pertenecientes a los Grupos I y II del artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre.

Por otra parte, cabe mencionar que en la Ley 13/1997 existían hasta el 31 de

⁵⁹ STC de 18 de marzo de 2015, (RTC 2015\60).

diciembre de 2014 otros beneficios fiscales por razón del parentesco en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, los cuales se condicionan a la residencia del contribuyente en la Comunidad Valenciana:

1.- Artículo 12.bis.c) de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de la Persona Físicas y restantes tributos cedidos.

Este precepto establece una bonificación en la cuota en las donaciones en favor de los padres o hijos del donante, siempre que el donatario tenga un patrimonio preexistente de hasta 2.000.000 de euros y la adquisición se efectúe en documento público, o que se formalice de este modo dentro del plazo de declaración del impuesto. Esta bonificación también se aplica a las donaciones en favor de los nietos, siempre que su progenitor, que era hijo del donante, hubiera fallecido con anterioridad al momento del devengo, y a los abuelos, siempre que su hijo que era progenitor del donante, hubiera fallecido con anterioridad al momento del devengo.

Esta bonificación, desde el 1 de enero de 2006 hasta el 31 de diciembre de 2014, estuvo condicionada a *«que el donatario tenga su residencia habitual en la Comunitat Valenciana a la fecha del devengo»*.

2.- Artículo 10.bis.1º de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de la Persona Físicas y restantes tributos cedidos.

Esta norma recoge la regulación de la reducción por razón de parentesco que se aplica en la base imponible en el caso de donaciones en favor de los hijos o padre del donante, siempre que la adquisición se efectúe en documento público, o que se formalice de este modo dentro del plazo de declaración del impuesto.

Al igual que en el caso anterior, hasta el 31 de diciembre de 2014, dicho beneficio fiscal se condicionaba a *«que el donatario tenga su residencia habitual en la Comunitat Valenciana a la fecha del devengo»*.

Como se ha comentado, la Sentencia del Tribunal Constitucional 60/2015 no afecta al requisito de residencia establecido para las reducciones y bonificaciones en las transmisiones *inter vivos* fijados en la citada Ley 13/1997. Por ello, no se podrá alegar la inconstitucionalidad de estos preceptos sobre la base de la Sentencia comentada y habrá que esperar a un pronunciamiento expreso por parte del Tribunal Constitucional.

IX.2. b) Consecuencias prácticas de la sentencia acerca del Impuesto sobre Sucesiones.

Las consecuencias prácticas que esta resolución judicial ha presentado en el caso de los contribuyentes, que como en el caso mencionado residen habitualmente fuera la comunidad, es la opción de recuperar la cuota desembolsada por el impuesto. Delimitándose esta alternativa por la prescripción en aquellos supuestos superiores al periodo general de cuatro años y por la imposibilidad de revisión de resoluciones judiciales o administrativas, que hayan adquirido firmeza, como consecuencia del principio de seguridad jurídica.

Conclusiones que deducimos del F.J. 6º de la citada sentencia por el cual estima como contraria a los preceptos constitucionales, la aplicación de la anterior normativa a posteriori en los procedimientos en curso sobre esta cuestión, sobre los que no ha recaído sentencia firme. Lo que permite una conciliación de aplicación normativa, de acuerdo a la interpretación declarada por el TC, como el respeto al principio de seguridad jurídica (art.9.3 CE) por el que se *“reclama la intangibilidad de las situaciones jurídicas consolidadas; no sólo las decididas con fuerza de cosa juzgada, sino también las situaciones administrativas firmes”*.

Por tanto es necesaria una revisión particular en cada supuesto concreto sobre la posible reclamación del pago tributario realizado, en relación al plazo de preinscripción o sobre adquisición de firmeza de la resolución objeto de litigio.

Esta interpretación del TC, coincide con la citada sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014⁶⁰, que resuelve que la aplicación de estas disposiciones normativas sobre sucesiones y donaciones ha supuesto el incumplimiento de las obligaciones sobre la libre circulación de capitales, al traduciré en un trato fiscal discriminatorio entre los residentes y los no residentes en España, en el transmisiones *inter vivos* y en las transmisiones mortis causa, y adicionalmente entre bienes inmuebles localizados en España o en el extranjero en el segundo caso.

Estas dos sentencias podrían servir de punto de referencia en el nuevo diseño del ISD, toda vez que en la actualidad son patentes las diferencias de tratamiento entre comunidades autónomas, resultando dichas diferencias muy gravosas para los herederos cuyos causahabientes residían en CCAA que no gozaban de las bonificaciones como las establecidas en territorios como la Comunidad Autónoma de Madrid.

⁶⁰ Caso Comisión Europea contra Reino de España. Sentencia de 3 septiembre 2014. (TJCE 2014\222).

IX.2. c) La Comunidad de Madrid.

El art 25 del Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, establece que en las Bonificaciones de la cuota serán aplicables las siguientes:

1. Bonificación en adquisiciones mortis causa.

Los sujetos pasivos incluidos en los Grupos I y II de los previstos en el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aplicarán una bonificación del 99% en la cuota tributaria derivada de adquisiciones mortis causa y de cantidades percibidas por beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de bienes y derechos que integren la porción hereditaria del beneficiario.

2. Bonificación en adquisiciones ínter vivos:

1. En las adquisiciones ínter vivos, los sujetos pasivos incluidos en los Grupos I y II de parentesco de los previstos en el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aplicarán una bonificación del 99% en la cuota tributaria derivada de las mismas. Será requisito necesario para la aplicación de esta bonificación que la donación se formalice en documento público.

2. Cuando la donación sea en metálico o en cualquiera de los bienes o derechos contemplados en el artículo 12 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, la bonificación solo resultará aplicable cuando el origen de los fondos donados esté debidamente justificado, siempre que, además, se haya manifestado en el propio documento público en que se formalice la transmisión el origen de dichos fondos.

La Comunidad de Madrid fue la primera región que estableció una bonificación del 99% para las donaciones y sucesiones entre familiares directos (padres, hijos, cónyuges, abuelos o nietos) y en 2012 -con datos ya definitivos- la recaudación alcanzó los 519 millones, una cifra superior a la registrada en 2004, cuando el Ejecutivo inició la “desfiscalización” del tributo.

IX.2. d) Castilla y León.

Castilla y León ya ha optado en 2013 por recuperar el tributo a partir de los 175.000 euros. Hasta 2012, mantenía, como Madrid, una bonificación del 99%.

La normativa de la Comunidad Autónoma de Castilla y León ha establecido importantes beneficios fiscales en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En el año 2015 son aplicables los siguientes:

En Sucesiones:

-Reducciones en la base imponible:

-Para sujetos pasivos discapacitados.

-Por la adquisición de bienes muebles integrantes del patrimonio histórico.

-Para las indemnizaciones satisfechas por las Administraciones Públicas a los herederos de los afectados por el síndrome tóxico y las prestaciones públicas extraordinarias por actos de terrorismo.

-Por la adquisición de explotaciones agrarias situadas en Castilla y León.

-Por la adquisición de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades sin cotización domiciliadas en Castilla y León.

-Mejora en la reducción de la base imponible establecida por la legislación estatal aplicable por los descendientes y adoptados, cónyuges, ascendientes y adoptantes

-Reducción variable en la base imponible aplicable por los descendientes y adoptados, cónyuges, ascendientes y adoptantes calculada por diferencia entre 175.000 euros y el resto de reducciones que pueda aplicarse el adquirente incluidas las de parentesco.

-Asimilación a cónyuges de los miembros de uniones de hecho inscritas y con convivencia de al menos dos años, a efectos de la aplicación de los beneficios fiscales

En Donaciones:

-Reducciones en la base imponible:

-En la donación realizada al patrimonio protegido de contribuyentes con discapacidad, constituido al amparo de la Ley 41/2003, con un límite de 60.000 euros.

-En la donación de dinero destinado a la adquisición de la primera vivienda habitual, efectuada por ascendientes, adoptantes o por aquellas personas que hubieran realizado un acogimiento familiar permanente o pre adoptivo, para jóvenes menores de 36 años o discapacitados en grado igual o superior al 65%.

-En la donación de empresas individuales o de negocios profesionales y/o de dinero destinado a su constitución o ampliación, efectuadas por ascendientes, adoptantes o colaterales hasta el tercer grado por consanguinidad o afinidad, con determinados requisitos.

-Mejora en la reducción de la base imponible establecida por la legislación estatal aplicable a la donación de participaciones sociales, se exige que la entidad cuyas participaciones se transmiten mantenga la plantilla global de trabajadores del año en que se produzca la donación, en términos de personas/año regulados en la normativa laboral, durante los tres años siguientes.

A diferencia de la normativa de la Comunidad de Madrid, no se regulan bonificaciones en la cuota.

IX.2. d) Supuesto Práctico en el Impuesto sobre Donaciones.

Tras los supuestos específicos descritos y atendiendo a la diversidad de fuentes normativas que configuran el actualmente tratamiento fiscal del ISD podemos apreciar sus efecto sobre igualdad tributaria entre los ciudadanos. Para ilustrarlo hemos desarrollado un supuesto, atendiendo a la figura IX.I., referido al caso hipotético de un hijo de 30 años que recibe de su padre 800.000 euros en dinero en efectivo sin un destino específico y sin que tenga ningún grado de discapacidad. Pudiendo apreciarse una muy importante divergencia en el esfuerzo fiscal, que en algunos casos pasa de un tipo efectivo nulo a un tipo del 36,5%, dependiendo del criterio de residencia.

Figura IX.I. Ejemplo en el Impuesto sobre Donaciones en 2015

CCAA	B. Impon.	Reducc.	B. Liqui	Tipo	C.Íntegr	Bonif	C.Líquida
Andalucía	800.000	-----	800.000	36,50	208.159	-----	208.159
Aragón	800.000	300.000	500.000	29,75	110.768	71.999	38.769
Asturias	800.000	-----	800.000	36,50	205.920	-----	205.920
Baleares	800.000	-----	800.000	34,00	199.920	143.920	56.000

Canarias	800.000	-----	800.000	34,00	200.122	-----	200.122
Castilla y León	800.000	-----	800.000	34,00	200.122	-----	200.122
Castilla-La Mancha	800.000	-----	800.000	34,00	200.122	190.116	10.006
Cataluña	800.000	-----	800.000	9,00	56.000	-----	56.0000
Extremadura	800.000	-----	800.000	34,00	200.122	-----	200.122
Galicia	800.000	-----	800.000	9,00	56.000	-----	56.000
Madrid	800.000	-----	800.000	34,00	200.006	198.006	2.000
Murcia	800.000	-----	800.000	34,00	200.122	-----	200.122
La Rioja	800.000	-----	800.000	34,00	200.122	-----	200.122
Valencia	800.000	100.000	700.000	29,75	171.012	128.259	42.753
Cantabria	800.000	-----	800.000	34,00	200.122	-----	200.122

El año 2007 marcó el inicio de un proceso de competencia fiscal en el ISD a partir del cual, las distintas Haciendas autonómicas adoptaron reducción en los tipos efectivos, lo que en la práctica ha supuesto la desfiscalización de esta figura en muchas CCAA.

En este contexto la política tributaria llevada a cabo por la Comunidad de Madrid ha sido criticada, siendo calificada como *dumping fiscal*, al implicar rebajas continuas en la imposición competente autonómica, dirigida a atraer rentas y capitales. Obteniéndose un

tratamiento fiscal muy favorable como supone la bonificación del 99% en el ISD, que ha implicado un creciente aumento de las donaciones.

Dicha práctica fiscal ha tenido su efecto correspondiente en los contribuyentes, experimentándose un notable proceso de cambios de residencia motivado por este trato más flexible. Observando los datos de la Comunidad de Madrid es significativo el crecimiento experimentado en las transmisiones *inter vivos*, desde los cerca 5.000 declarantes del año 2004 a los más 40.000 en la actualidad. Los resultados de esta política están produciendo sus rendimientos, pues con la bonificación vigente del 99%, ha permitido que los costes estimables en términos de recaudación hayan sido compensados por los ingresos adicionales derivados de la atracción de nuevos contribuyentes.

No obstante las pérdidas en recaudación a raíz del estallido de la crisis económica en 2008 y el consiguiente proceso de ajuste fiscal al que se han enfrentado las administraciones públicas han supuesto un límite a este proceso. De esta forma, la administración catalana ha llevado a cabo una nueva alza en el impuesto, cuyas medidas podrían adoptarse en los próximos años por otras CCAA.

Precisamente con ánimo de restringir y desincentivar este proceso de competencia fiscal, se adoptaron los plazo mínimos de cinco años de residencia en un territorio para que sea aplicable su normativa fiscal. Esto afectaría, como hemos analizado, al criterio de residencia habitual en el IRPF y en el ISD. No obstante, el caso de las transmisiones *inter vivos*, para la donación de bienes inmuebles, no estaría afectado por esta disposición, pues el punto de conexión estaría relacionado con el territorio donde esté situado el inmueble.

En definitiva, la autonomía en materia tributaria ha incentivado las prácticas fiscales tendentes a una rebaja efectiva de los tipos impositivos, que si bien en este caso ha generado un proceso de convergencia bajista en detrimento de la suficiencia financiera de las administraciones autonómicas, suelen implicar diferencias entre comunidades. Como afirma GARCÍA DE PABLOS⁶¹, esta tributación diferente amparada en el principio de autonomía financiera no implica que se pague de forma distinta, sino que los españoles han de pagar de forma desigual y desproporcionada, como resultado de las distintas normativas autonómicas.

⁶¹ GARCÍA DE PABLOS, J.F. *El impuesto sobre sucesiones y donaciones: problemas constitucionales y comunitarios*. 2010. Universidad Complutense de Madrid. Cit., pps 173-178.

Véase en : <http://eprints.ucm.es/10732/1/T31397.pdf> (Consultado el 9/09/2015)

IX.3. Los puntos de conexión en el ISD: Casos Botín y Masaveu.

En la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2006⁶² se plantea la distinción entre conceptos jurídicos tributarios como son el de domicilio fiscal y el de residencia habitual, resolviendo que es la residencia habitual la determinante para la exacción del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en la Comunidad Autónoma cántabra, en vez de la Comunidad Autónoma de Madrid en donde se encontraba el domicilio fiscal.

Partiéndose de una serie de antecedentes:

1.- Previamente la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, Sección Segunda, desestima la demanda presentada por la Comunidad Madrid, interponiendo un recurso sobre la liquidación de los rendimientos de D. Emilio Botín Sanz de Sautuola y su D^a. Ana María García de los Ríos y Caller.

2.- Formula su oposición el Abogado del Estado al recurso y la Comunidad Autónoma de Cantabria.

3.- La representación de las partes objeto de gravamen interesa la desestimatoria del recurso.

El Alto tribunal advierte en su F.J. 2º que el concepto de residencia habitual del art. 12 LIRPF vigente en el momento, al que remitía LISD, era claro y determinado. Señalando que la *residencia habitual* de Emilio Botín y Ana María García, *"al menos durante los tres años anteriores a la fecha de su fallecimiento, se hallaba en Cantabria y no en la Comunidad de Madrid"*. Este periodo de residencia no guarda relevancia con el hecho de que continuaran empadronados en la Comunidad de Madrid, pues el domicilio habitual no tiene relación con la inscripción en el padrón municipal cuando existe una clara divergencia entre el domicilio efectivo y el declarado formalmente.

El Tribunal atiende al criterio de la residencia efectiva, desatendiendo las pruebas de su empadronamiento desde 1986 en la Comunidad de Madrid. En el F.J. 5º hace referencia al vínculo alegado por el recurrente de que la residencia habitual está determinada por el domicilio fiscal, en virtud del art. 10.4 de la LOFCA de 22 de diciembre de 1980. A este respecto el Alto Tribunal señala que *"esta redacción, en cuanto no se refiere al domicilio fiscal del causante de la sucesión, no puede amparar su pretensión, máxime cuando en ningún momento alegó, para resolver el debate, que el punto de conexión en el Impuesto de Sucesiones, fuese el domicilio fiscal de los sujetos pasivos, es decir, de los causahabientes"*.

⁶²STS de 9 de febrero de 2006. (RJ 2006\634).

Concluyendo el tribunal que los elementos probatorios de residencia efectiva en Santander han sido correctamente interpretados, y conforme a la interpretación de los mismos se decanta por el criterio de residencia efectiva desestimando el recurso.

Aplicando el mismo criterio de residencia efectiva el Tribunal Supremo ha confirmado en el conocido caso Masaveu la sentencia de la Audiencia Nacional que otorgaba al Principado una importante colección pictórica compuesta por 420 obras de artes valoradas en más de 48 millones de euros y que incluye obras de Goya, Picasso, Zurbarán o Sorolla. La sala de lo contencioso-administrativo desestima así los recursos interpuestos por la Comunidad de Madrid contra las resoluciones dictadas por la Audiencia Nacional.

Los herederos del empresario realizaron el pago en Asturias, en cumplimiento de sus obligaciones tributarias por valor de 66 millones de euros, que incluían la citada colección. La Comunidad de Madrid inició un litigio fundamentando en la residencia y domicilio fiscal en Madrid del causante.

Sin embargo, la Audiencia Nacional, y después el Tribunal Supremo, ratificaron el derecho de Asturias de cobrar el impuesto, al quedar probado que Masaveu *«residió habitualmente en Asturias durante el año anterior a la fecha de su fallecimiento»*.

IX.4. Cambios relevantes para los no residentes comunitarios en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones en España.

El ISD ha venido realizando en los últimos años, hasta el ejercicio de 2014, una discriminación a los ciudadanos comunitarios no residentes, pues atendiendo a las mismas condiciones objetivas éstos habían de desembolsar una cuota líquida efectiva superior. El fundamento de este trato es que al ser no residentes, son de aplicación los tipos generales dispuestos a nivel estatal, que presenta un gravamen mayor.

Dicha situación se ha visto modificada a partir de la Disposición Final Tercera de la Ley 26/2014, por la cual se modifica la Disposición Adicional Segunda de la Ley 29/1987, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, que buscaba una reforma de la normativa conforme a las últimas decisiones de la jurisprudencia comunitaria, en concreto de la citada STJUE de 3-09-2014 que consideraba que la legislación nacional vulneraba el art. 260 TFUE por los motivos expuestos en la sección anterior-con interpretación similar al caso resuelto por el TC en relación a los residente en otras CCAA, véase VII.2. b)-.

De este modo se establece que a partir del año 2015, los ciudadanos comunitarios no residentes en nuestro país podrán solicitar la aplicación de la normativa autonómica, lo que supone una menor tributación en buena parte de supuestos, a fin de equiparar sus condiciones

con los residentes españoles. Permaneciendo esta problemática en relación a los ciudadanos extracomunitarios, que suponen un importante segmento de casos en los que se daba en este trato discriminatorio.

En este sentido si los ciudadanos comunitarios no son residentes en España ni tampoco sus herederos, es competente la Comunidad Autónoma en la que se encuentren la mayor parte de los bienes que estuvieran en España -calculados de acuerdo a su valor-. En el supuesto de que los sujetos pasivos fueran residentes, sería de aplicación la normativa autonómica del territorio en que estos residan.

Por otra parte, la citada resolución del TJUE no hace referencia a la posible irretroactividad de la solución aportada, por lo que entendemos su vigencia a partir de los cambios mencionados en la legislación nacional, efectivos a partir del 2015.

En nuestra opinión, la consecuencia lógica sería una aplicación retroactiva de lo dispuesto en la sentencia. El propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea estima la nulidad desde el origen de la legislación objeto de conflicto, por lo que en principio cabría considerar como inexigibles los impuestos abonados por los contribuyentes hasta el momento. Sin embargo existe un argumento relacionado con la seguridad jurídica que podría hacer conveniente el actual desarrollo normativo conforme a la sentencia.

En otro sentido el ciudadano comunitario va a disfrutar de los distintos beneficios fiscales de carácter autonómico, en función del lugar donde se encuentren la mayor parte de sus bienes. Por tanto también a ellos se les hará extensible las diferentes condiciones jurídicas existentes en el ISD, determinadas por la Comunidad Autónoma competente.

X.- CONCLUSIONES, CON ESPECIAL REFERENCIA AL ISD.

X.1. Conclusiones generales.

En la actualidad existen en torno a 60 tributos autonómicos propios, pero de forma general, las Comunidades Autónomas no han desarrollado hasta momentos recientes un esquema tributario con innovadores figuras impositivas, ya sea por falta de fuentes objeto de gravamen o por su impopularidad, etc.

La creciente necesidad de financiación de las Haciendas autonómicas ha incrementado el listado de impuestos, restando simplicidad al sistema tributario. Sin embargo sus efectos distorsionantes en la actividad económica no son excesivamente relevantes en cuanto a su potencial recaudatorio - 2,4% del total-, lo que se traduce en la mayoría de los casos en una menor alteración de la igualdad tributaria entre los españoles, a pesar de la variedad de figuras creadas.

En este contexto de pluralidad de fuentes normativas, han de realizarse mayores esfuerzos de coordinación en aras de respetar la igualdad tributaria. Medidas como el diseño de un patrón común para los impuestos con el mismo objeto imponible o la necesidad de aprobación de nuevos impuestos o recargos ante el Consejo de Política Fiscal y Financiera estarían encaminadas hacia este principio.

En relación a los impuestos cedidos objeto de nuestro trabajo, sobre el Patrimonio, sobre las Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre Sucesiones y Donaciones, observamos:

En el IP, la gran divergencia entre tipos impositivos, hasta tal punto que en alguna comunidad se encuentra suprimido de facto, nos debería hacer reflexionar sobre la necesidad de una mayor coordinación. No obstante la idea de recuperar esta figura únicamente de manera transitoria en un contexto de ajuste fiscal de nuestras administraciones, parece destinar este impuesto a su derogación definitiva en ejercicios siguientes, mitigando sus efectos sobre la igualdad interterritorial.

En cuanto al ITP/AJD, pese a su escasa capacidad recaudatoria, podrían existir mejoras notables con una simplificación del impuesto a través de la concentración de los tramos actuales en un tipo, tal y como sugiere la citada Comisión de Expertos. Por otra parte, una mayor coordinación en las bonificaciones y deducciones ayudaría a un tratamiento más equitativo de los ciudadanos.

En el IRPF, en cambio sí se experimentan graves diferencias entre los tramos autonómicos, con un carácter distorsionante, al influir en el criterio de residencia de los

contribuyentes por el mero diseño que presenta en la actualidad este impuesto. La necesidad de mejorar la equidad horizontal, obliga por tanto a reducir las actuales diferencias, ya sea mediante la creación de tipos máximos –o mínimos- por parte del Estado, como mediante la mayor coordinación de las variaciones impositivas a través del Consejo de Política Fiscal y Financiera.

Por último, atendiendo a la actual configuración del ISD se nos plantean una serie de propuestas, que desarrollaremos más detenidamente en la sección siguiente.

X.2. Conclusiones en el ISD.

Primero.- Desigualdad de la carga tributaria.

La carga tributaria tanto en caso de fallecimiento como en donaciones, diverge sensiblemente, tanto por la aplicación de capacidad normativa estatal, como por el ejercicio competencial por parte de las respectivas CCAA, pudiendo concluir que hay una gran disparidad en la tributación.

Esta situación de inequidad a raíz del actual diseño del ISD, es planteada por ciertos sectores como una vulneración de los principios de igualdad, progresividad, capacidad económica y no confiscatoriedad, (art. 31CE y arts. 3.1 y 3.2LGT).

En el ejercicio 2015, podemos observar, en un ejercicio de síntesis, el actual tratamiento en el ISD mediante las bonificaciones y reducciones relacionadas con el grado de parentesco:

► **Sucesores del Grupo I** (descendientes y adoptados menores de 21 años), podemos agrupar las Comunidades en dos:

-Solo pagan importes simbólicos: Asturias, Baleares, Canarias, Cantabria, Castilla-La Mancha, Cataluña, Galicia, Madrid, Murcia, La Rioja y Comunidad Valenciana. En el País Vasco estos sujetos pasivos están exentos y en Navarra tributan al 0,8%.

-No pagan si no superan determinados límites: Castilla y León, Andalucía y Extremadura (bases inferiores a 175.000 €, con límite en el patrimonio preexistente) y Aragón, donde los menores de edad tienen una reducción del 100%, aunque con un máximo de 3.000.000 €.

► **Sucesores del Grupo II:** cónyuge, descendientes, ascendientes y adoptados de 21 o más años:

-Además de Navarra, puesto que en el País Vasco están exentos, hay una minoración notable de la imposición en Baleares, Canarias, Cantabria, Castilla-La Mancha, Castilla y León, Cataluña, La Rioja, Madrid y Comunidad Valenciana.

-En el caso de Andalucía y Extremadura adoptan una tributación efectiva mínima en las bases inferiores a 175.000 euros y con límite en el patrimonio preexistente. Aragón aplica una reducción de 150.000 euros para patrimonios preexistentes que sean inferiores de 402.678 euros. En Asturias hay objeto de gravamen en los casos en los que la base imponible no supera 150.000 euros y el patrimonio preexistente no supera 402.678,11 euros. En Murcia se establece una reducción del 99% con una base límite de 450.000 euros mientras que en Galicia la tarifa para el grupo II oscila entre el 5 y el 18%

Segunda.-Problemas de constitucionalidad sobre las diferencias de trato en ISD, en función de la Comunidad Autónoma.

La doctrina del Tribunal Constitucional tiende a plantear constitucionalidad del distinto tratamiento fiscal que experimentan los ciudadanos, como consecuencia necesaria del ejercicio de la autonomía en materia tributaria por parte de las CCAA. En tanto que las diferentes necesidades financieras son resultado también, de un diferente nivel en la prestación de los servicios públicos que cada Comunidad Autónoma estime oportuno proveer. Así podemos destacar la STC 50/1990, de 4 octubre, que se pronunció sobre los recargos autonómicos, declarando la constitucionalidad de los mismos.

No obstante la autonomía de las CCAA ha sido matizada recientemente con relación a la STC de 18 de marzo de 2015, que declara como inconstitucional los términos “*que tengan su residencia habitual en la Comunidad Valenciana*” del art. 12 bis a) de la Ley 13/1997 de esta Comunidad Autónoma por cuanto establecía un tratamiento discriminatorio en situaciones objetivamente iguales, incentivando exclusivamente a los residentes en este territorio. Concluyendo que “*al carecer de cualquier justificación legitimadora el recurso a la residencia como elemento de diferenciación, no sólo se vulnera el principio de igualdad (art. 14 CE), sino que, se ha utilizado un criterio de reparto de las cargas públicas carente de una justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo (art. 31CE.)*”.

Tercera.-Posible consideración de ayudas del Estado, con vulneración de alguna norma comunitaria.

De acuerdo a TEJERIZO LÓPEZ⁶³, las notas características de las ayudas de Estado, son las siguientes:

a) Implican la concesión de un beneficio de contenido económico, careciendo de relevancia el procedimiento así como sus fines.

b) Esta ayuda ha de ser concedida por las administraciones con cargo al erario público.

c) Los sujetos beneficiarios de las mismas han de ser empresas, entendidas ésta, como cualquier persona física o jurídica que desarrolle su actividad económica en el mercado interior europeo.

d) Esta ayuda ha de estar destinada a otorgar un trato favorable únicamente a determinadas empresas o producciones. Este carácter selectivo puede derivarse de la propia medida, pero también, puede ser resultado de la aplicación de una medida, que deviene en selectiva a raíz de la actuación administrativa.

En el caso del ISD es posible su catalogación, a su juicio, en las dos primeras condiciones, sin embargo dicho tratamiento no es selectivo, sino que está dirigido al conjunto de residentes de una concreta Comunidad Autónoma.

Produciéndose una situación paradójica por cuanto que un ciudadano comunitario no residente en nuestro país puede recurrir ese tratamiento fiscal en el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, mientras que dicho tratamiento diferenciado también en el caso del residente español en otra Comunidad Autónoma, no podrá acudir a esta vía.

La solución a este conflicto a nivel comunitario ha sido resuelto con la STJUE de 3 de septiembre de 2014. A tenor de la misma se han producido las modificaciones legislativas a través de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que a partir del 1 de enero de 2015, es extensible las ventajas de los regímenes autonómicos a los ciudadanos comunitarios.

Cuarta.-Existencia de medios para evitar las situaciones de discriminación entre los sujetos del ISD por razón del lugar de residencia.

Por otra parte, en opinión de TEJERIZO LOPEZ⁶⁴, y en buena medida también de la Comisión de Expertos para la Reforma Fiscal⁶⁵, debería diferenciarse de forma clara entre las

⁶³ TEJERIZO LÓPEZ, J.M. El impuesto sobre sucesiones y donaciones como tributo cedido a las comunidades autónomas. Universidad Internacional Menéndez-Pelayo. Santander. 17-06-2014. (Consultado el 09/09/2015)

⁶⁴ TEJERIZO LÓPEZ. La discriminación entre la tributación de las rentas de residentes y no residentes OL, *Revista Tributaria Oficinas Liquidadoras*, ISSN 1886-7812, N°. 39, 2013, pp. 4-9

adquisiciones de los parientes en línea recta del causante o donante, y las adquisiciones por parte de otros sujetos pasivos del ISD:

- Los familiares en línea recta habrían de estar gravados por unos tipos moderados, cuya imposición efectiva podría oscilar entre el 5 y el 10%, no siendo recomendables mayores gravámenes. Adicionalmente en pos de un impuesto más simple, sería conveniente establecer exenciones parciales en la adquisición de vivienda en relación a las sucesiones.

- Las transmisiones gratuitas entre parientes por vía colateral o entre personas sin ningún grado de parentesco, en principio podrían mantenerse en los tipos efectivos actuales, de acuerdo a su menor incidencia impositiva. Sin embargo, sería aconsejable con objeto de una mayor simplicidad impositiva un tratamiento uniforme de estas adquisiciones.

Por otra parte existen una serie cuestiones que necesitan su reforma:

a) La eliminación del actual régimen de presunciones y ficciones legales puede ser posible, por cuanto la mejora en la obtención de información por parte de la Agencia Tributaria hacen prescindible el establecimiento de criterios orientativos sobre el hecho imponible sobre la determinación de las la base, consiguiendo una línea de acción más eficiente en la lucha contra el fraude.

b) Es necesaria una mayor armonización de los tratamientos favorables, caracterizados en la actualidad por su dispersión, incrementado la complejidad del sistema tributario. Sería posible que buena parte del conjunto de beneficios fiscales fueran integrados en un mínimo exento más amplio y uniforme.

c) De acuerdo con buena parte de la doctrina, es irrelevante el patrimonio preexistente del sujeto pasivo a la hora de determinar el tributo, puesto que el objeto de gravamen es la capacidad económica derivada de la adquisición, por lo que debería de utilizarse este dato a la hora de calcular la imposición.

Asimismo, la Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español, estima adecuado la modificación de una serie de elementos significativos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España.

En primer lugar, debe adoptarse un mínimo exento que evite el gravamen de los patrimonios reducidos.

⁶⁵ LAGARES et al. *Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario*. Febrero 2014. Ministerio de Hacienda. pp. 240-253.
Véase en <http://www.minhap.gob.es/es-ES/Prensa/En%20Portada/2014/Documents/Informe%20expertos.pdf> (Consultado el 9/09/2015).

En segundo término, habría que tender a una ampliación de las bases imponibles al mismo tiempo que se reducen los tipos impositivos más altos, que no debería superar el citado umbral del 10%.

Por otra parte al constituir el ISD un impuesto cedido de forma total a las CCAA, sus diferencias normativas implican diferencias en la imposición para un nivel patrimonial similar. Siendo recomendable el establecimiento de unos tipos impositivos mínimos y máximos a nivel estatal, que implicase una mayor convergencia en la tributación.

Por otra parte la Comisión plantea una serie de medidas:

Primera.-Deberían suprimirse en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones:

- a) Las reducciones por parentesco en la base imponible, que serían sustituidas por el establecimiento de tipos impositivos específicos y decrecientes en función de la mayor proximidad del parentesco.
- b) La reducción por cantidades percibidas por contratos de seguro de vida.
- c) La reducción por adquisición de la vivienda habitual de la persona fallecida, con excepción del cónyuge supérstite.
- d) La reducción por adquisición de bienes del patrimonio histórico y artístico.
- e) Las reducciones sobre la base imponible aplicadas a las adquisiciones *inter vivos*, con excepción de las aplicadas a personas con discapacidad.

Segunda.-Debería mantenerse en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones:

- a) Un régimen especial de reducciones para las personas con discapacidad
- b) La reducción por adquisición sucesiva de bienes, para evitar un exceso de gravamen.
- c) La reducción por adquisición de empresa individual, de un negocio profesional o de participaciones en entidades que sean calificadas de *empresa familiar*, para garantizar la continuidad del negocio.
- d) Se entenderá como empresa familiar a efectos de la reducción anterior aquella en la que más del 50% de la propiedad esté en manos de familiares de primer y segundo grado del causante.
- e) El valor de esa reducción no debería superar entre el 50% y el 70% de la base liquidable, calculada previo descuento del mínimo de exención

Tercera.-Habría de establecerse un mínimo exento único establecido a nivel estatal para todo el territorio de régimen común y cuya cuantía podría estar en tornos a 20.000 o 25.000 euros, dotando de mayor progresividad al sistema.

Cuarta.-Habrían de clasificarse los diferentes grados de parentesco en tres grupos, definidos de la siguiente forma -con su correspondiente tributación-.

Grupo A- Integrado por: Cónyuge, ascendientes y descendientes por línea directa, adoptados y adoptantes, gravado a un tipo reducido

Grupo B- Del que formarían parte: Parientes colaterales de segundo y tercer grado y parientes por afinidad hasta el tercer grado, que se gravaría a un tipo medio.

Grupo C-Constituido por: Cualquier otra persona no incluida en los grupos anteriores.

Quinta.-La tarifa de este impuesto, tanto en sucesiones como en donaciones, sería de aplicación sobre la base liquidable es decir, una vez deducida de la base imponible el mínimo de exención igual para todos, y constituida únicamente por los tres tipos citados anteriormente.

Sexta.-Los tipos estarían marcados por una cierta progresividad:

- a) El tipo reducido podría situarse en las proximidades del 4 - 5%.
- b) El tipo medio debería ser superior al reducido y cifrarse en el entorno del 7 - 8%.
- c) El tipo más elevado superaría en todo caso al medio y podría establecerse entre el 10 y el 11%.

En suma, todo este conjunto de propuestas están destinadas a contribuir a un ISD más simple y menos distorsionante, esto es, más eficiente. Es por ello, por lo que las medidas relacionadas con una mayor coordinación a nivel estatal sobre ciertas competencias normativas del impuesto serían beneficiosas a la hora de conseguir de forma gradual una equiparación de las condiciones jurídicas de de los ciudadanos, con independencia del territorio. No obstante, es de reseñar que en la actualidad no se han producido cambios significativos en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones. Por lo que las recomendaciones de la Comisión, a diferencia de otros impuestos como el IRPF o el IS, no se han traducido en cambios normativos relevantes. No obstante en el supuesto de una hipotética reforma del impuesto en el futuro, propuestas como las anteriores podrían servir de referencia.

XI.- ANEXO.

TRIBUTOS PROPIOS DE LAS CCAA.

CCAA	TRIBUTO
CATALUÑA	<p>Gravamen de protección civil</p> <p>Canon del agua</p> <p>Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales</p> <p>Canon sobre la deposición controlada de residuos municipales</p> <p>Canon sobre la incineración de residuos municipales</p> <p>Canon sobre la deposición controlada de residuos de la construcción (<i>aplicación suspendida</i>)</p> <p>Canon sobre la deposición controlada de residuos industriales</p> <p>Impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos</p> <p>Impuesto sobre los depósitos en las Entidades de Crédito (<i>declarado inconstitucional</i>)</p> <p>Impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial</p> <p>Impuesto sobre la emisión de gases y partículas a la atmósfera producida por la industria</p> <p>Impuesto sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear</p> <p>Impuesto sobre la provisión de contenidos por parte de prestadores de servicios de comunicaciones electrónicas y de fomento del sector audiovisual y la difusión cultural digital</p> <p>Impuesto sobre las viviendas vacías</p>

<p>GALICIA</p>	<p>Impuesto sobre el juego del bingo Canon de saneamiento Impuesto sobre contaminación atmosférica Impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada Canon eólico Impuesto compensatorio ambiental minero</p>
<p>ANDALUCIA</p>	<p>Impuesto sobre tierras infrautilizadas Impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales Impuesto sobre depósito de residuos radiactivos (<i>sin efecto</i>) Impuesto sobre depósito de residuos peligrosos Canon de mejora de infraestructuras hidráulicas de depuración de interés de la Comunidad Autónoma Impuesto sobre los depósitos de clientes en las Entidades de Crédito (<i>sin efecto</i>) Impuesto sobre las bolsas de plástico de un solo uso</p>
<p>ASTURIAS</p>	<p>Impuesto sobre fincas o explotaciones agrarias infrautilizadas Impuesto sobre el juego del bingo Impuesto sobre las afecciones ambientales del uso del agua Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales Impuesto sobre el desarrollo de determinadas actividades que inciden en el medio ambiente Impuesto sobre depósitos en Entidades de Crédito (<i>declarado inconstitucional</i>)</p>

	Recargo sobre las cuotas mínimas del Impuesto sobre Actividades Económicas
CANTABRIA	<p>Canon del agua residual</p> <p>Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos</p> <p>Recargo sobre las cuotas mínimas del IAE</p>
LA RIOJA	<p>Canon de saneamiento</p> <p>Impuesto sobre los grandes establecimientos comerciales</p> <p>Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos</p> <p>Impuesto sobre el impacto visual producido por los elementos de suministro de energía eléctrica y elementos fijos de redes de comunicaciones telefónicas o telemáticas</p> <p>Recargo sobre las cuotas mínimas del IAE</p>
MURCIA	<p>Impuesto sobre los premios del juego del bingo</p> <p>Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales</p> <p>Impuesto por emisiones de gases contaminantes a la atmósfera</p> <p>Impuesto sobre el almacenamiento o depósito de residuos en la Región de Murcia</p> <p>Canon de saneamiento</p> <p>Recargo sobre las cuotas mínimas del IAE</p>
COMUNIDAD VALENCIA	<p>Canon de saneamiento</p> <p>Impuesto sobre actividades que inciden en el medio ambiente</p> <p>Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos</p> <p>Impuesto sobre los depósitos en entidades de crédito <i>(declarado inconstitucional)</i></p>
	Impuesto sobre la contaminación de las aguas

ARAGÓN	<p>Impuesto sobre el daño medioambiental causado por la emisión de gases contaminantes a la atmósfera</p> <p>Impuesto sobre el daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta</p>
CASTILLA-LA MANCHA	<p>Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente</p> <p>Canon eólico</p>
CANARIAS	<p>Impuesto especial sobre combustibles derivados del petróleo</p> <p>Canon de vertido</p> <p>Impuesto sobre las Labores del Tabaco</p> <p>Impuesto sobre el impacto medioambiental causado por los grandes establecimientos comerciales (<i>aplicación suspendida</i>)</p> <p>Impuesto sobre el impacto medioambiental causado por determinadas <i>actividades (aplicación suspendida)</i></p> <p>Impuesto sobre los depósitos de clientes en las Entidades de Crédito de Canarias (<i>sin efecto</i>)</p>
EXTREMADURA	<p>Canon de saneamiento</p> <p>Impuesto sobre aprovechamientos cinegéticos</p> <p>Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente</p> <p>Impuesto sobre depósitos de las entidades de crédito (<i>sin efecto</i>)</p> <p>Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertedero</p>
ISLAS BALEARES	<p>Impuesto sobre los premios del juego del bingo</p>

	Canon de saneamiento de aguas
--	-------------------------------

COMUNIDAD DE MADRID	<p>Tarifa de depuración de aguas residuales</p> <p>Impuesto sobre la instalación de máquinas en establecimientos de hostelería autorizados</p> <p>Impuesto sobre depósito de residuos</p> <p>Recargo sobre el Impuesto sobre Actividades Económicas</p>
CASTILLA Y LEON	<p>Impuesto sobre la afección medioambiental causada por determinados aprovechamientos del agua embalsada, por los parques eólicos y por las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión</p> <p>Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos</p>

XII.- BIBLIOGRAFÍA

ADAME MARTÍNEZ, F.: El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen general, *Palau 14: Revista valenciana de hacienda pública*. Nº 31, 1998, págs. 391-398. ISSN 0214-6819.

ALONSO GIL, M. *Lecciones de Derecho Administrativo, Hacienda Autonómica y Local*. Universidad Carlos III de Madrid.

ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. Sistema tributario y Constitución. *VV. AA., Economía y Hacienda en la Constitución, Cuadernos de Derecho Público*, 2005, Nº 25, pps 131-174. Nº 25. ISSN 1138-2848

BAENA AGUILAR, A. *La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Aranzadi, Pamplona, 1994. ISBN 84-7016-881-9.

BOKOBO MOICHE, S. *Los puntos de conexión en los tributos autonómicos*. Lex Nova, Valladolid, 1998. ISBN: 978847557993.

BONELL COLMENERO, R. Principio de igualdad y deber de contribuir. *Anuario jurídico y económico escurialense*, 2005, Nº 8, p. 177-207. ISSN 1133-3677

MINISTERIOS DE HACIENDA Y ADMINISTRACIONES PÚBLICAS. *Estadística de los declarantes de IRPF*. Véase en:

http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/datosabiertos/catalogo/hacienda/Estadistica_de_los_declarantes_del_IRPF.shtml (Consultado el 9/09/2015)

DE LA MORENA MORÁN, S; LEÓN, RODRÍGUEZ-BEREIJO, M. El principio de igualdad y su incidencia en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. *ROED: Revista online de estudiantes de Derecho*, 2013, no 3, pps. 4-30. ISSN-e 2174-149

GARCÍA DE ENTERRÍA, E. (1993). *Discurso de investidura como Doctor Honoris Causa Universidad Carlos III de Madrid*. Acto de apertura el curso 1993/94. Véase en http://portal.uc3m.es/portal/page/portal/conocenos/honoris_causa/discurso_eduardo_garcia_de_enterria (Consultado el 09/09/2015)

GARCÍA DE PABLOS, J.F. *El impuesto sobre sucesiones y donaciones: problemas constitucionales y comunitarios*. 2010. Universidad Complutense de Madrid. Véase en : <http://eprints.ucm.es/10732/1/T31397.pdf> (Consultado el 9/09/2015)

GÓMEZ DE LA TORRE DEL ARCO, M, et al. Las Etapas de la financiación autonómica. *Un nuevo sistema de financiación. Anuario Jurídico y Económico Escurialense*, 2010, Nº 43, p. 331-354. ISSN 1133-3677.

GÓMEZ DE LA TORRE DEL ARCO, M. (2012). El restablecimiento del Impuesto sobre el Patrimonio. *Anuario Jurídico y Económico Escorialense*, N° 45, pps 409-426. ISSN 1133-3677

LAGARES et al. *Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario*. Febrero 2014. Ministerio de Hacienda.pps 85-271. Véase en <http://www.minhap.gob.es/es-ES/Prensa/En%20Portada/2014/Documents/Informe%20expertos.pdf> (Consultado el 9/09/2015)

LÓPAZ PÉREZ, A.M. *La Hacienda Autonómica.: Una propuesta alternativa para la Comunidad Valenciana*. Colección de Fiscalidad. J.M. Bosch, Editor. 1ª Edición. 2009. ISBN-13: 978-8476988503

MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., y CASADO OLLERO, G. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Ed. 10. Editorial Tecnos. ISBN 84-9767-481-2.

MARTÍN QUERALT, J.B. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: de la vulneración del Derecho comunitario a la mera inconstitucionalidad. *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, 2014 N° 275, p. 4-7. ISSN 1130-4901

MITXELENA CAMIRUAGA, C. Descentralización fiscal y cohesión territorial en España. Principios: estudios de economía política. N°. 4, 2006, pps. 73-92. ISSN 1698-7616

PEÑA AMORÓS, M.M. Los puntos de conexión de los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas. *Revista Jurídica de Castilla y León*. N° 1, 2008, págs. 241-311. ISSN 1696-6759.

PÉREZ ROYO, F. *Derecho financiero y tributario. Parte general*. Civitas. Edición 23.2013. ISBN 9788447042524.

RAMALLO MASSANET, J, prólogo en BOKOBO MOICHE, S. *Los puntos de conexión en los tributos autonómicos*, Lex Nova, Valladolid, 1998. ISBN 84-7557-993-0.

RAMALLO MASSANET, J. La asimetría del poder tributario y del poder de gasto de las Comunidades Autónomas. *Revista española de derecho constitucional*, 1993, N° 39, p. 43-62. ISSN 0211-5743.

REAF-REGAF. *Panorama de la Fiscalidad Autónoma y Local*. Consejo General de Economistas. 2015. Véase en: <http://www.economistas.org/Contenido/REAF/Informes/Panorama2015WEB.pdf> (Consultado el 9/09/2015)

RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M. y ZABIA DE LA MATA, E.: «Los puntos de conexión en el nuevo modelo de financiación autonómica». *Crónica Tributaria*, N° 82-83, 1997, pps.237-255. ISSN 0210-2919.

RODRÍGUEZ BEREIJO, A. Breve reflexión sobre los principios constitucionales de justicia tributaria, en *Revista Jurídica de la Universidad Autónoma de Madrid*, N ° 13, 2007, pps 235- 251. ISSN 1575-720X.

RUIZ ALMENDRAL, V. *¿Es Bolonia una oportunidad para revisar la enseñanza del derecho financiero y tributario en España?*, Documento 5/2011. Instituto de Estudios Fiscales. ISSN 1578-0244.

RUIZ ALMENDRAL, V. y ZORNOZA PÉREZ, J.J. *Sistema tributario y Constitución*, en ZORNOZA PÉREZ, J. *Finanzas públicas y Constitución*. Instituto de Derecho Público Comparado-Comisión Europea-Corporación Editora nacional, Quito págs126-136. ISBN 84-8222-666-9.

SÁNCHEZ SERRANO. L. *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional*, Marcial Pons, Madrid 1997. ISBN: 9788472484849

SIMÓN ACOSTA, E.: *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Aranzadi, Pamplona, 1999, ISBN 84-8410-398-6.

SANTA-BÁRBARA RUPÉREZ, J. Residencia fiscal y domicilio fiscal: similitudes y diferencias entre ambos conceptos y sus respectivos regímenes jurídicos. *Anuario jurídico y económico escurialense*, 2003, N° 36, p. 91-114. ISSN 1133-3677.

TEJERIZO LÓPEZ, J.M. La discriminación entre la tributación de las rentas de residentes y no residentes. *OL, Revista Tributaria Oficinas Liquidadoras*, N°. 39, 2013, pps. 4-9. ISSN 1886-7812

TEJERIZO LÓPEZ, J.M. *El impuesto sobre sucesiones y donaciones como tributo cedido a las comunidades autónomas*. Universidad Internacional Menéndez-Pelayo. Santander. 17-06-2014. (Consultado el 09/09/2015)

VILLARÍN LAGOS, M. Los impuestos cedidos a las comunidades autónomas: cuestiones relevantes del alcance de la cesión y del ejercicio de sus competencias. En *La reforma de los Estatutos de autonomía*. Junta de Castilla y León, 2003. pps 581-610. ISBN 84-9718-348-7.

ZORNOZA PÉREZ, J.J. La regulación de las participaciones locales en ingresos de las CCAA: una exigencia constitucional. *Cuadernos de Derecho Público*. N°33. 2008, pps 11-46. ISSN 1138-2848.

ZORNOZA PÉREZ, J.J. El sistema de financiación autonómica: Balance y perspectivas. *Anuario Jurídico de La Rioja*, N° 6,2000. p. 29-52. ISSN 1135-7096

Referencias Jurisprudenciales

- Sentencia del Tribunal Constitucional* de 14 de julio de 1982. (RTC 1982\49).
- Auto del Tribunal Constitucional* de 11 de abril de 1984. (RTC 1984\230 AUTO).
- Auto del Tribunal Constitucional* de 16 de enero de 1985. (RTC 1985\27 AUTO).
- Auto del Tribunal Supremo* de 8 mayo de 2013. (JUR 2013\173218).
- Sentencia del Tribunal Constitucional* de 14 de julio de 1982. (RTC 1982\49).
- Sentencia del Tribunal Constitucional* de 24 de julio de 1984. (RTC 1984\83).
- Sentencia del Tribunal Constitucional* de 19 diciembre de 1985. (RTC 1985\179).
- Sentencia del Tribunal Constitucional* de 21 de enero de 1986. (RTC 1986\8).
- Sentencia del Tribunal Constitucional* de 12 de febrero de 1986. (RTC 1986\9).
- Sentencia del Tribunal Constitucional* de 26 de marzo de 1987. (RTC 1987\37)
- Sentencia del Tribunal Constitucional* de 26 abril de 1990. (RTC 1990\76).
- Sentencia del Tribunal Constitucional* de 4 de octubre de 1990. (RTC 1990\150).
- Sentencia del Tribunal Constitucional* de 13 de diciembre de 1999. (RTC 1999\233).
- Sentencia del Tribunal Constitucional* de 17 de febrero de 2000. (RTC 2000\46).
- Sentencia del Tribunal Constitucional* de 13 de julio de 2000 (RTC 2000\192).
- Sentencia del Tribunal Constitucional* de 25 de abril de 2002, (RTC2002\96).
- Sentencia del Tribunal Constitucional* de 2 de junio de 2003. (RTC 2003\108).
- Sentencia del Tribunal Constitucional* de 28 de junio de 2010. (RTC 2010\31)
- Sentencia del Tribunal Supremo* de 13 de Abril de 2011. (RJ 2011\3221).
- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana* de 13 de junio de 2011, (JT 2011\1251).
- Sentencia del Tribunal Constitucional* de 8 mayo 2013. (RTC 2000\289).
- Sentencia del Tribunal Constitucional* de 18 de marzo de 2015, (RTC 2015\60).
- Caso Comisión Europea contra Reino de España*. Sentencia de 3 septiembre 2014. (TJCE 2014\222).