

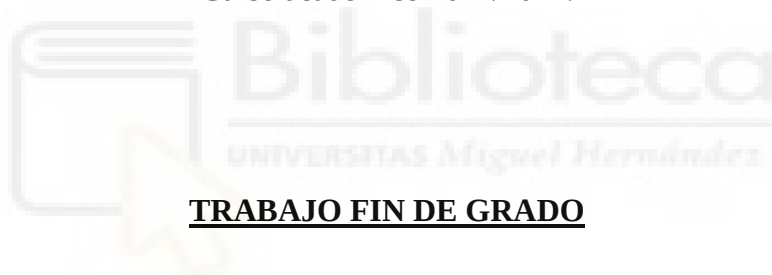


UNIVERSIDAD MIGUEL HERNÁNDEZ

Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas de Elche.

Grado en Administración y Dirección de Empresas.

Curso académico 2021/2022.



TRABAJO FIN DE GRADO

“FINANCIACIÓN AUTONÓMICA: DIFERENCIAS TRIBUTARIAS ENTRE COMUNIDADES AUTÓNOMAS”

ALUMNA: María Isabel Ochoa Martínez.

TUTOR: Alejandro Sánchez Serrano.

RESUMEN

A consecuencia de la Constitución de 1978 surgieron las Comunidades Autónomas, a las que se les aprobó un sistema de autogobierno mediante el cual estos entes tendrían poder de decisión en materia de ingresos y gastos. En la actualidad, dicho sistema está regulado por la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, la cual se encuentra en debate por ocasionar discrepancias entre las distintas Comunidades Autónomas debido al distinto uso que éstas están ejerciendo de sus capacidades normativas en el ámbito de los impuestos estatales cedidos a las Comunidades Autónomas.

A través de este trabajo se analizará dicho sistema de financiación autonómica, comparando las diferencias de tributación existentes entre las distintas Comunidades Autónomas de régimen común. Se obtendrán conclusiones sobre si el actual sistema de financiación se adecúa a los principios establecidos en la Constitución o, si por el contrario, es necesaria una reforma que termine con las desigualdades.

Palabras Clave: Sistema de financiación; Comunidades Autónomas; Tributos cedidos.

ABSTRACT

As a consequence of the 1978 Constitution, the Autonomous Communities were created along with a self-governing system providing these entities with power regarding income and expenses. At present, this system regulated by Law 22/2009, December 18th, is up for debate due to causing discrepancies between the different Autonomous Communities which are applying a different use of their normative capacities in the field of state taxes assigned to the Autonomous Communities.

Through this work this system of autonomous financing will be analyzed, comparing the tax differences between the different Autonomous Communities of common regime. Conclusions will be made about if the current system of taxation suits with the principles established in the Constitution or, on the contrary, a change is needed to end with the inequalities.

Key Words: Financing system; Autonomous Communities; Taxes ceded.

ÍNDICE

RESUMEN.....	2
ABREVIATURAS.....	4
1. INTRODUCCIÓN.....	5
2. DESCENTRALIZACIÓN FISCAL EN ESPAÑA.....	7
2.1 Constitución española.....	7
2.2 Financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común.....	10
3. ANÁLISIS DE TRIBUTOS CEDIDOS A LAS CCAA.....	13
3.1 Tributos cedidos.....	13
3.2 Comparativa de los principales impuestos cedidos entre CCAA.....	16
3.2.1 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.....	17
3.2.2 Impuesto sobre el Patrimonio.....	20
3.2.3 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.....	24
3.2.4 Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.....	29
4. PROPUESTAS PARA LA REFORMA DEL SISTEMA ACTUAL DE FINANCIACIÓN AUTONÓMICA.....	34
5. CONCLUSIONES.....	36
6. BIBLIOGRAFÍA.....	39
7. ANEXOS.....	44

ABREVIATURAS

AJD	Actos Jurídicos Documentados.
Art(s).	Artículo(s).
BI	Base imponible.
BL	Base liquidable.
BOE	Boletín Oficial del Estado.
CA	Comunidad Autónoma.
CCAA	Comunidades Autónomas.
CE	Constitución Española.
DA	Documento Administrativo.
DM	Documento Mercantil.
DN	Documento Notarial.
IIEE	Impuestos Especiales.
IP	Impuesto sobre el Patrimonio.
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
ISD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
ITPAJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido.
LIRPF	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
LIP	Ley del Impuesto sobre Patrimonio.
LOFCA	Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.
RITPAJD	Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
STC	Sentencia Tribunal Constitucional.
TPO	Transmisiones Patrimoniales Onerosas.
TRLITPAJD	Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

1. INTRODUCCIÓN

La Constitución española de 1978 (en adelante, CE) rompió con todo lo establecido hasta el momento, iniciando un proceso de descentralización que organizó al Estado en municipios, provincias y comunidades autónomas (en adelante, CCAA). Estos entes tendrían un sistema de autogobierno. Ante este nuevo sistema territorial fue necesario crear un Modelo de Financiación que permitiera a las CCAA obtener los recursos necesarios para el desarrollo de sus competencias. Este Modelo de Financiación incluye la cesión de tributos estatales, siendo esta un grave problema actual, debido a que está ocasionando desigualdades entre las regiones al introducir, además, la cesión de competencias normativas.

Con el inicio de la crisis económica de 2008 este modelo comenzó a estar cuestionado, puesto que dichas diferencias de tributación se hacían cada vez más notorias.

La razón de la elección de este tema es conocer, de manera más profunda, la forma de financiación de las distintas CCAA, así como las desigualdades tributarias existentes entre ellas que provocan que contribuyentes decidan cambiar su domicilio fiscal.

Asimismo, el objetivo principal del presente trabajo es analizar la normativa fijada por cada Comunidad Autónoma de régimen común, ya que es la causante de las grandes diferencias de tributación entre las comunidades. Mediante este análisis, podremos entender, de forma más exhaustiva, las desigualdades mencionadas.

En primer lugar, comenzaré el trabajo con una introducción general, describiendo lo establecido por la Constitución, así como los regímenes fiscales que se aplican en España, centrándome en el Sistema de Financiación vigente de las CCAA de régimen común; en concreto, en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las CCAA de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, ya que es la base de este tema polémico.

En el capítulo siguiente, me centraré en la normativa de tributos cedidos y realizaré un análisis comparativo de los principales impuestos cedidos entre las diferentes CCAA de régimen común, haciendo hincapié en la Comunidad de Madrid y

la Comunidad Valenciana, puesto que estas regiones representan los extremos opuestos. En la actualidad, son estos impuestos cedidos los que están rodeados de polémica debido al distinto uso que las comunidades están ejerciendo de sus competencias normativas. Este análisis comparativo, en el que incluiré diferentes escenarios hipotéticos, nos permitirá apreciar la realidad actual de estos impuestos, así como, de forma cuantitativa, visualizar las diferencias que existen de unas comunidades a otras. A su vez, podremos comprobar que el Sistema de Financiación actual no cumple con los principios básicos establecidos en la CE.

Una vez desarrollado lo anterior, y debido al debate actual sobre la modificación del sistema de financiación, por incumplir lo que establece nuestro ordenamiento, se desarrollarán algunas soluciones de reforma del sistema actual planteadas por varios autores, así como por la Comisión de Expertos para la revisión del Modelo de Financiación Autonómica.

Para concluir, realizaré una reflexión personal sobre todo lo expuesto y sobre si las reformas del sistema de financiación que quiere llevar a cabo el gobierno central, con el fin de paliar las desigualdades constatadas a lo largo del trabajo, son las más convenientes.

2. DESCENTRALIZACIÓN FISCAL EN ESPAÑA

2.1 Constitución española

La aprobación de la Constitución española en 1978 supuso el cambio de un Estado unitario a un Estado regional, reconociendo a las CCAA. Con este nuevo diseño territorial, se inicia en España un proceso de descentralización, en materia de ingresos y gastos públicos, dividiendo al Estado en municipios, provincias y CCAA. Estos entes tendrían un régimen de autogobierno, según lo establecen los arts. 2¹ y 137² de la CE.

Con la aparición de las CCAA, fue necesario crear un sistema de financiación que les asegurase la obtención de los recursos necesarios para el desarrollo de sus competencias. Es la Constitución, la que en sus artículos 156 a 158, establece el sistema de financiación autonómica.

El artículo 156 de la Constitución recoge los principios de autonomía financiera, coordinación y solidaridad³. La autonomía financiera se puede definir como la capacidad que tienen las CCAA para decidir en materia de ingresos y gastos, el principio de coordinación constituye un principio específico del ordenamiento financiero y hace referencia a ejercer la actividad financiera en relación con la Hacienda estatal, y el principio de solidaridad consiste en establecer un equilibrio económico interregional⁴.

¹ Art. 2 CE: “La Constitución se fundamenta en la indisoluble unidad de la Nación española, patria común e indivisible de todos los españoles, y reconoce y garantiza el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones que la integran y la solidaridad entre todas ellas”.

² Art. 137 CE: “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”.

³ Art. 156.1 CE: “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 de solidaridad entre todos los españoles”.

⁴ Art. 138.1 CE: “El Estado garantiza la realización efectiva del principio de solidaridad consagrado en el artículo 2 de la Constitución, velando por el establecimiento de un equilibrio económico, adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español, y atendiendo en particular a las circunstancias del hecho insular”.

Por lo que respecta a los ingresos públicos, el artículo 157.1 de la CE enumera los recursos financieros de los que disponen las Comunidades Autónomas de régimen común:

- *Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado, recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado.*
- *Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales.*
- *Transferencias de un Fondo de Compensación interterritorial y otras asignaciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado⁵.*
- *Rendimientos procedentes de su patrimonio e ingresos de derecho privado.*
- *El producto de las operaciones de crédito.*

Hay que tener en cuenta que el apartado 2 del artículo 157 de la CE impone ciertos límites ya que prohíbe a las CCAA (...) “*adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios*”.

A través de lo establecido en el artículo 157.3⁶ de la CE, nace la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante, LOFCA), la cual ejerce el principio de coordinación entre el Estado y las CCAA previsto en el art. 156.1 de la Constitución.

El artículo 158 de la CE recoge los instrumentos para hacer efectivo el principio de solidaridad del art. 156.1, que consiste en reducir las desigualdades entre regiones. Para ello, se construirá un Fondo de Compensación con el fin de corregir los desequilibrios económicos y se establecerán asignaciones para prestar a los ciudadanos

⁵ Art. 158 CE: “1. En los Presupuestos Generales del Estado podrá establecerse una asignación a las Comunidades Autónomas en función del volumen de los servicios y actividades estatales que hayan asumido y de la garantía de un nivel mínimo en la prestación de los servicios públicos fundamentales en todo el territorio español. 2. Con el fin de corregir desequilibrios económicos interterritoriales y hacer efectivo el principio de solidaridad, se constituirá un Fondo de Compensación con destino a gastos de inversión, cuyos recursos serán distribuidos por las Cortes Generales entre las Comunidades Autónomas y provincias, en su caso”.

⁶ Art. 157.3 de la CE: “Mediante ley orgánica podrá regularse el ejercicio de las competencias financieras enumeradas en el precedente apartado 1, las normas para resolver los conflictos que pudieran surgir y las posibles formas de colaboración financiera entre las Comunidades Autónomas y el Estado”.

unos servicios (sanidad, asistencia y educación) al mismo nivel que en el resto del territorio.

Por otra parte, todas las CCAA no disponen del mismo régimen fiscal, lo que provoca la existencia de diferencias notorias entre los distintos territorios. Estas desigualdades se han generado debido al respeto y reconocimiento de los derechos históricos de los territorios forales. Por tanto, la CE distingue dos tipos de Haciendas Autonómicas⁷. Estas son, el régimen foral (País Vasco y Comunidad Foral de Navarra) y el régimen común (Comunidades autónomas de Andalucía, Aragón, Asturias, Baleares, Canarias, Cantabria, Castilla-La Mancha, Castilla y León, Cataluña, Comunidad Valenciana, Extremadura, Galicia, Madrid, Murcia, La Rioja y las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla).

A su vez, dentro del régimen común existen dos regímenes especiales debido a circunstancias históricas y geográficas. Por un lado, el régimen fiscal de Canarias, recogido en la Disposición Adicional Tercera de la Constitución española: *“La modificación del régimen económico y fiscal del archipiélago canario requerirá informe previo de la Comunidad Autónoma o, en su caso, del órgano provisional autonómico”*. Por otro lado, el régimen especial de Ceuta y Melilla⁸. Una de sus particularidades es que en su territorio no se aplica el IVA; en su lugar, se aplica el Impuesto sobre la Producción, Servicios e Importación⁹.

En definitiva, no existe un sistema de financiación concreto, ya que cada Comunidad Autónoma puede desarrollar su propio sistema atendiendo a ciertos límites.

Por último, aunque no es objeto de este trabajo, cabe señalar que el Estado español también cuenta con niveles de gobiernos como son los Entes Locales. Debido al proceso de descentralización, se les ha ido otorgando un mayor protagonismo en el

⁷ Disposición Adicional Primera de la CE: *“La Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales. La actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía”*.

⁸ Disposición Transitoria Quinta de la CE: *“Las ciudades de Ceuta y Melilla podrán constituirse en Comunidades Autónomas si así lo deciden sus respectivos Ayuntamientos, mediante acuerdo adoptado por la mayoría absoluta de sus miembros y así lo autorizan las Cortes Generales, mediante una ley orgánica, en los términos previstos en el artículo 144”*.

⁹ Art. 1 de la Ley 8/1991, de 25 de marzo.

ámbito de ingresos y gastos, por lo que, al igual que a las CCAA, también se les atribuye poder financiero, es decir, capacidad para decidir en materia de gastos e ingresos públicos. Sin embargo, la Constitución establece en su art. 133.2 CE: *“Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes”*. Esto quiere decir que los Entes locales no tienen capacidad legislativa, por tanto, no pueden crear tributos, pero sí aplicar lo dispuesto por una ley.

2.2 Financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común

Como ya hemos mencionado en el apartado anterior, el sistema de financiación autonómica se recoge en los artículos 156 a 158 de la CE.

Los principios de autonomía financiera, coordinación y solidaridad previstos en el art. 156.1 de la CE han sido recogidos en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónoma. Dicha Ley fue modificada posteriormente en diversas ocasiones.

En la actualidad, es la Ley Orgánica 22/2009, de 18 de diciembre, la que regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía. Dicha ley complementa la reforma de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas llevada a cabo por la Ley Orgánica 3/2009.

La presente ley regula el sistema de financiación teniendo como objetivos¹⁰:

- Reforzar las prestaciones del Estado de Bienestar.
- Garantizar la suficiencia en la financiación del conjunto de las competencias autonómicas mediante el Fondo de Suficiencia Global.
- Incrementar la equidad a través del nuevo Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales, por el cual se asegura el cumplimiento de lo

¹⁰ Régimen común: Ministerio de Hacienda. (2021). Ministerio de Hacienda. <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/Regimen%20comun.aspx>

previsto en el art. 158.1 de la CE, ya que garantiza que cada Comunidad autónoma reciba los mismos recursos por habitantes.

- Aumentar la autonomía y la corresponsabilidad. Para dotar a las CCAA de mayor autonomía financiera, se elevaron los porcentajes de cesión de los impuestos. Destacando el incremento del porcentaje de cesión del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) del 33 por ciento al 50 por ciento; del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) del 35 por ciento al 50 por ciento; y de los Impuestos Especiales de Fabricación (en adelante, IIEE) sobre la Cerveza, el Vino y Bebidas Fermentadas, Productos Intermedios, Alcohol y Bebidas Derivadas, Hidrocarburos y Labores del Tabaco del 40 por ciento al 58 por ciento.
- Mejorar la dinámica y la estabilidad del sistema y su capacidad de ajuste a las necesidades de los ciudadanos.

En el nuevo sistema de financiación, los recursos financieros que se destinan a la financiación de las necesidades globales de las CCAA son los impuestos cedidos, la transferencia del Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales y el Fondo de Suficiencia Global.

Además, se crearon dos nuevos Fondos de Convergencia Autonómica, el Fondo de Competitividad y el Fondo de Cooperación, con el fin de conseguir un equilibrio económico territorial, reforzando la equidad e igualdad regional.

En cuanto a los recursos de los que disponen las CCAA, con perjuicio de lo establecido en el art. 157 de la Constitución, quedan enumerados en el art 4.1 de la LOFCA¹¹:

- a. *Los ingresos procedentes de su patrimonio y demás de derecho privado.*
- b. *Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales.*
- c. *Los tributos cedidos, total o parcialmente, por el Estado.*
- d. *La participación en el Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales.*
- e. *Los recargos que pudieran establecerse sobre los tributos del Estado.*

¹¹ Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

- f. *Las participaciones en los ingresos del Estado.*
- g. *El producto de las operaciones de crédito.*
- h. *El producto de las multas y sanciones en el ámbito de su competencia.*
- i. *Sus propios precios públicos.*

Además, el art. 4.2 de la LOFCA establece que: “Las CCAA podrán obtener igualmente ingresos procedentes de:

a) *Las asignaciones que se establezcan en los Presupuestos Generales del Estado, de acuerdo con lo dispuesto en la presente Ley.*

b) *Las transferencias de los Fondos de Compensación Interterritorial, cuyos recursos tienen el carácter de carga general del Estado a los efectos previstos en los artículos 2, 138 y 158 de la Constitución”.*

Teniendo en cuenta todo lo expuesto, la CE establece un sistema de financiación abierto para desarrollarlo posteriormente.

En resumen, el sistema de financiación autonómica es regulado por:

- La Constitución española, debido a que es la norma suprema del ordenamiento jurídico español¹².
- La Ley Orgánica de Financiación de Comunidades Autónomas.
- Estatutos de Autonomía. Así lo establece el art. 147 de la CE:
 1. *Dentro de los términos de la presente Constitución, los Estatutos serán la norma institucional básica de cada Comunidad Autónoma y el Estado los reconocerá y amparará como parte integrante de su ordenamiento jurídico.*
 2. *Los Estatutos de autonomía deberán contener:*
 - *La denominación de la Comunidad que mejor corresponda a su identidad histórica.*
 - *La delimitación de su territorio.*
 - *La denominación, organización y sede de las instituciones autónomas propias.*

¹² Art 9.3 CE: “La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos”.

- *Las competencias asumidas dentro del marco establecido en la Constitución y las bases para el traspaso de los servicios correspondientes a las mismas.*
- 3. *La reforma de los Estatutos se ajustará al procedimiento establecido en los mismos y requerirá, en todo caso, la aprobación por las Cortes Generales, mediante ley orgánica.*

A continuación, vamos a analizar los principales impuestos cedidos a las CCAA de régimen común, ya que estos tributos son la principal fuente de financiación de dichas comunidades.

3. ANÁLISIS DE LOS TRIBUTOS CEDIDOS A LAS CCAA

Tras el análisis de la descentralización del Estado español, detallando lo que establece la CE y la Ley Orgánica 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, vamos a analizar los principales impuestos cedidos a las CCAA. Estos tributos son los que más recursos proporcionan a las CCAA de régimen común; además, son los que más problemática están generando dado que cada Comunidad Autónoma puede regularlos en función de sus necesidades, lo que provoca la existencia de desigualdades entre regiones. Mediante el desarrollo de este análisis, podremos apreciar dichas diferencias en relación con el marco normativo actual.

3.1 Tributos Cedidos

Entre los recursos de los que disponen las CCAA, se encuentran los tributos cedidos. Los tributos cedidos son impuestos establecidos por el Estado, pero gestionados por las CCAA. De acuerdo con el art. 10.1 de la LOFCA, son tributos cedidos “*los establecidos y regulados por el Estado, cuyo producto corresponda a la Comunidad Autónoma.*”. Las condiciones de la cesión han de establecerse en una Ley específica.¹³

¹³ Art. 10.2 de la LOFCA: “*Se entenderá efectuada la cesión cuando haya tenido lugar en virtud de precepto expreso del Estatuto correspondiente, sin perjuicio de que el alcance y condiciones de la misma se establezcan en una Ley específica*”.

Según lo dispuesto en el art. 10.3, los tributos pueden ser cedidos total o parcialmente.¹⁴

En el art. 11 de la LOFCA¹⁵ se recogen los tributos que se ceden a las CCAA.

Por un lado, los impuestos cedidos parcialmente a las CCAA son: IRPF, el cual su porcentaje de cesión se amplió del 33% al 50%; IVA, que también se incrementó el porcentaje de cesión del 35% al 50%; y los IIEE de Fabricación sobre la Cerveza, Vino y Bebidas Fermentadas, Productos Intermedios, Alcohol y Bebidas Derivadas, Hidrocarburos y Labores del Tabaco, los cuales aumentaron del 40% al 58%.

Por otro lado, los impuestos cedidos totalmente a las CCAA y que, por lo tanto, el porcentaje de cesión es del 100%, son: Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, IP), Impuesto de Sucesiones y Donaciones (en adelante, ISD), Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITPAJD), Impuesto Sobre el Juego y los IIEE sobre la Electricidad y Matriculación.

Por otra parte, a partir de las reformas del sistema de financiación en 1996, las CCAA podrán asumir competencias normativas y de gestión en materia de tributos cedidos. Esto es, poder para decidir sobre la carga tributaria. Estas competencias que adquieren las CCAA están generando diferencias en función del territorio en el que resida el contribuyente.

¹⁴ Art. 10.3 de la LOFCA: “La cesión de tributos por el Estado a que se refiere el apartado anterior podrá hacerse total o parcialmente. La cesión será total si se hubiese cedido la recaudación correspondiente a la totalidad de los hechos imposables contemplados en el tributo de que se trate. La cesión será parcial si se hubiese cedido la de alguno o algunos de los mencionados hechos imposables, o parte de la recaudación correspondiente a un tributo. En ambos casos, la cesión podrá comprender competencias normativas en los términos que determine la Ley que regule la cesión de tributos”.

¹⁵ Art. 11 de la LOFCA: “Sólo pueden ser cedidos a las Comunidades Autónomas, en las condiciones que establece la presente Ley, los siguientes tributos: a) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con carácter parcial con el límite máximo del 50 por ciento. b) Impuesto sobre el Patrimonio. c) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. d) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. e) Impuesto sobre el Valor Añadido, con carácter parcial con el límite máximo del 50 por ciento. f) Los Impuestos Especiales de Fabricación, con carácter parcial con el límite máximo del 58 por ciento de cada uno de ellos, excepto el Impuesto sobre la Electricidad y el Impuesto sobre Hidrocarburos. g) El Impuesto sobre la Electricidad. h) El Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. i) Los Tributos sobre el Juego. j) El Impuesto sobre Hidrocarburos, con carácter parcial con el límite máximo del 58 por ciento para el tipo estatal general y en su totalidad para el tipo estatal especial y para el tipo autonómico”.

Las competencias normativas que se le ceden a las CCAA están recogidas en el art. 19.2 de la LOFCA: *“En caso de tributos cedidos, cada Comunidad Autónoma podrá asumir, en los términos que establezca la Ley que regule la cesión de tributos, las siguientes competencias normativas:*

- a. En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la fijación de la cuantía del mínimo personal y familiar y la regulación de la tarifa y deducciones de la cuota.*
- b. En el Impuesto sobre el Patrimonio, la determinación de mínimo exento y tarifa, deducciones y bonificaciones.*
- c. En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, reducciones de la base imponible, tarifa, la fijación de la cuantía y coeficientes del patrimonio preexistente, deducciones, bonificaciones, así como la regulación de la gestión.*
- d. En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en la modalidad «Transmisiones Patrimoniales Onerosas», 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; y en la modalidad «Actos Jurídicos Documentados», el tipo de gravamen de los documentos notariales. Asimismo, podrán regular deducciones de la cuota, bonificaciones, así como la regulación de la gestión del tributo.*
- e. En los Tributos sobre el Juego, la determinación de exenciones, base imponible, tipos de gravamen, cuotas fijas, bonificaciones y devengo, así como la regulación de la aplicación de los tributos.*
- f. En el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, la regulación de los tipos impositivos.*
- g. En el Impuesto sobre Hidrocarburos, la regulación del tipo impositivo autonómico”.*

A su vez, el art. 19.2¹⁶ indica que las CCAA deben tener en cuenta el principio de solidaridad recogido en la Constitución, por lo que no pueden establecer medidas que

¹⁶ Art. 19.2 de la LOFCA: *“En el ejercicio de las competencias normativas a que se refiere el párrafo anterior, las Comunidades Autónomas observarán el principio de solidaridad entre todos los españoles,*

provoquen un desequilibrio económico territorial. Sin embargo, no existen límites en cuanto al ejercicio de las competencias normativas en relación con los tributos cedidos. Esto es lo que ha dado lugar a desigualdades entre las distintas CCAA.

Cabe destacar lo que indica el Informe de la Comisión de Expertos para la revisión del Modelo de Financiación Autonómica: *“Como consecuencia del uso que las CCAA han hecho de sus competencias normativas sobre los tributos cedidos, se han ido generando diferencias cada vez mayores entre ellas en lo que respecta tanto a los niveles de gravamen como a la configuración de muchos de estos impuestos”*.¹⁷

En resumen, los tributos cedidos están rodeados de polémicas ya que el distinto uso que están realizando las CCAA sobre las competencias normativas ha provocado la existencia de desigualdades entre ellas. Estas diferencias son causadas porque cada Comunidad Autónoma establece una serie de beneficios fiscales mediante reducciones y bonificaciones, de modo que, se reducen los impuestos o incluso, en algunas comunidades se eliminan, produciendo así, desigualdades entre regiones. A esto se debe la idea de armonizar los impuestos, es decir, tener unas normas para que los impuestos se parezcan en los distintos territorios. En el punto de mira están principalmente el IP y el ISD, los cuales vamos a analizar a continuación junto con el IRPF y el ITPAJD.

3.2 Comparativa de los principales impuestos cedidos entre CCAA

El primer impuesto en ser analizado va a ser el IRPF, dado que es el tributo que más ingresos proporciona a las CCAA. Seguidamente, analizaremos el IP y el ISD, por su problemática respecto al distinto uso que las CCAA están realizando de las competencias normativas. Por último, se analizará el ITPAJD.

conforme a lo establecido al respecto en la Constitución; no adoptarán medidas que discriminen por razón del lugar de ubicación de los bienes, de procedencia de las rentas, de realización del gasto, de la prestación de los servicios o de celebración de los negocios, actos o hechos; y mantendrán una presión fiscal efectiva global equivalente a la del resto del territorio nacional”.

¹⁷ “Informe de la Comisión de Expertos para la revisión del Modelo de Financiación Autonómica”. (2017).

3.2.1 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

El IRPF está regulado por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre. Es un impuesto que grava la renta de las personas físicas residentes en España¹⁸. Su recaudación se reparte a partes iguales entre el Estado y las CCAA. Además, es la principal fuente de financiación de las CCAA.

Cabe destacar que la recaudación tributaria en 2021 mejoró con respecto al 2020 incrementándose en un 15%. De esta forma, en 2021 se ingresaron 223.382 millones de euros. Esto implica una mejora en la economía española, ya que se obtuvieron más ingresos de los previstos¹⁹.

A su vez, la recaudación del IRPF también mejoró, suponiendo un ingreso de 94.596 millones de euros en 2021, lo que corresponde a un 7,5% más que en 2020²⁰.

Respecto a la cesión, el art. 30 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 recoge que: *“Se cede a la Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas producido en su territorio”*.

Además, el art. 3.1 de la LIRPF afirma que: *“El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un impuesto cedido parcialmente, en los términos establecidos en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, y en las normas reguladoras de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas”*. Es por esta cesión, por lo que, como hemos mencionado anteriormente, la recaudación de este impuesto se reparte entre el Estado y las CCAA.

¹⁸ Art. 1 LIRPF: *“El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo de carácter personal y directo que grava, según los principios de igualdad, generalidad y progresividad, la renta de las personas físicas de acuerdo con su naturaleza y sus circunstancias personales y familiares”*.

¹⁹ Véase cuadro anexo I.

²⁰ La Moncloa. 27/01/2022. *El Gobierno cumple la previsión de recaudación incluida en los Presupuestos Generales de 2021* [Prensa/Actualidad/Hacienda y Función Pública]. (2022). La Moncloa. <https://www.lamoncloa.gob.es/serviciosdeprensa/notasprensa/hacienda/Paginas/2022/270122-recaudacion.aspx>

Por otra parte, de acuerdo con el art. 46 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, en relación con las competencias normativas que pueden asumir las CCAA, estas tendrán capacidad para modificar el importe del mínimo personal y familiar, incrementando o disminuyendo las cuantías con el límite del 10%. También pueden cambiar la escala autonómica con el límite de que deberá ser progresiva. Asimismo, podrán regular deducciones por circunstancias personales y familiares, inversiones no empresariales y por aplicación de renta, y subvenciones y ayudas públicas no exentas que se perciban en la Comunidad Autónoma.

En cuanto a la tarifa del impuesto, encontramos dos escalas diferentes. Por un lado, la escala general estatal, que la fija el Estado y es la misma para todo el territorio español. Por otro lado, la escala autonómica, es decir, escalas reguladas por las CCAA y que son diferentes a la escala general estatal. Hay comunidades que presentan una escala inferior a la estatal, lo que supone una disminución en la tributación. En cambio, otras, tienen una escala superior a la estatal, por lo que, se incrementa la tributación.

En lo que se refiere a la tarifa estatal, para 2021 se modificó la escala añadiendo un nuevo tramo. A la Base Liquidable (en adelante, BL) que exceda de 300.000 euros se le aplicará una tarifa de 24,50%. Por ende, la nueva escala general estatal va desde el 9,50% aplicable a las rentas de menos de 12.450 euros hasta el 24,50% para las rentas más altas²¹.

En el caso de las comunidades, Madrid es la Comunidad Autónoma con el tipo más bajo, siendo su tipo mínimo 9% y el máximo 21%²². No obstante, tras la aprobación de la Ley 2/2021, de 15 de diciembre²³, se ha modificado la escala disminuyendo 0,5 puntos porcentuales cada tramo. De manera que, su tipo mínimo será 8,5% y el máximo 20,5%. Esta reducción se aplicará a los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2022, por lo que tendrá efecto en la declaración de renta del 2022 que se presentará en el 2023.

²¹ Véase cuadro anexo II.

²² Véase cuadro anexo III.

²³ Ley 2/2021, de 15 de diciembre, de Reducción de la Escala de la Comunidad de Madrid en el Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas, por la que se modifica el Texto refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre.

Por el contrario, Aragón, Asturias, Comunidad Valenciana y Cataluña son las comunidades que más gravan este impuesto. Las tres primeras establecen el mismo tipo mínimo, 10%, mientras que Cataluña tiene el tipo mínimo más alto, 12%. No obstante, para el 2022 Cataluña ha modificado la escala, siendo ahora su tipo mínimo un 10,50%. En cuanto a los tipos máximos, Aragón presenta un tipo del 25%, Asturias y Cataluña un 25,5% y la Comunidad Valenciana un 29,5%²⁴. A consecuencia de que cada región establezca su propia tarifa, la Comunidad Valenciana es la región con el IRPF más gravoso²⁵.

Como ejemplo, para ver la diferencia entre comunidades, vamos a realizar una comparativa de lo que pagaría un contribuyente en la Comunidad de Madrid y en la Comunidad Valenciana, ya que estas comunidades representan los extremos. Para el cálculo de la cuota íntegra en 2022, vamos a tener en cuenta una renta media de 25.400 euros de un contribuyente soltero y sin hijos. Respecto a la cuota estatal, el ciudadano tributaría en el tercer tramo, por lo que pagaría una cuota general de 2.112,75 euros. El resto, es decir, la diferencia entre la base (25.400) y el tramo (20.200) tributaría por el 15%. Por tanto, la cuota íntegra estatal ascendería a 2.892,75 euros. Esta cuota es la misma para ambas comunidades. Ahora bien, si el ciudadano reside en Madrid, pagaría una cuota general de 1.620,77 euros, más la diferencia (25.400 – 17.707,20) al 13,30%. De modo que, la cuota íntegra total, es decir, la suma de la cuota estatal y autonómica ascendería a 5.536,66 euros. Si el contribuyente reside en la Comunidad Valenciana, pagará una cuota autonómica de 2.913,10 euros, por lo que, la cuota íntegra a pagar será de 270 euros más que en la Comunidad de Madrid.

Si partiésemos de una renta más alta, es decir, una base de 120.000 euros, la diferencia a pagar entre ambas comunidades sería alrededor de 3.200 euros. A su vez, si la renta fuese muy alta, 400.000 euros, la diferencia aún sería mayor, pagando en la Comunidad Valenciana en torno a 25.000 euros más que en la Comunidad de Madrid.

Fijándonos en estos datos, apreciamos grandes diferencias fiscales entre CCAA, principalmente, son las rentas más altas las que se encuentran más afectadas.

²⁴ Véase cuadro anexo IV.

²⁵ Véase cuadro anexo V.

3.2.2 Impuesto sobre el Patrimonio

El IP se encuentra regulado en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio. Es un tributo que grava el patrimonio neto de las personas físicas. La propia Ley define el patrimonio neto como el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de los que la persona física sea titular²⁶.

Además, es un impuesto objetivo, ya que no tiene en cuenta las circunstancias personales y familiares del contribuyente.

Sobre su regulación, cabe destacar que la mencionada Ley 19/1991, de 6 de junio, fue modificada posteriormente. Es a través de la Ley 4/2008 de 23 de diciembre²⁷, por la que en 2008 se introdujo una bonificación del 100% en la cuota íntegra, anulando, por tanto, este impuesto. El impuesto estuvo suprimido hasta 2011, ya que, debido a los efectos de la crisis económica, se restableció con carácter temporal mediante el Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre²⁸. Aunque se restableció con carácter temporal para los años 2011 y 2012, se ha ido prorrogando cada año hasta la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2021, que restablece el impuesto con carácter indefinido y, por tanto, se elimina la bonificación.

En cuanto a la cesión, es un impuesto cedido totalmente a las CCAA, ya que así lo establece el art. 31 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: *“Se cede a la Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre el Patrimonio producido en su territorio”*. Esto significa que la recaudación total de este impuesto se cede a las CCAA.

²⁶ Art. 1 LIP: *“El Impuesto sobre el Patrimonio es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava el patrimonio neto de las personas físicas en los términos previstos en esta Ley. A los efectos de este Impuesto, constituirá el patrimonio neto de la persona física el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de que sea titular, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como de las deudas y obligaciones personales de las que deba responder”*.

²⁷ Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria.

²⁸ Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre, por el que se restablece el Impuesto sobre el Patrimonio, con carácter temporal.

A su vez, este artículo toma como punto de conexión la residencia habitual del contribuyente en el territorio de la Comunidad Autónoma. De esta forma, se aplicará una normativa autonómica u otra conforme al criterio de IRPF.

Mediante el art. 47 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, se ceden a las CCAA competencias normativas, de manera que pueden regular el mínimo exento, el tipo de gravamen y deducciones y bonificaciones. No obstante, no todas las CCAA han hecho uso de su capacidad normativa, y por ello aplican lo dispuesto en la Ley 19/1991, de 6 de junio.

En concepto de mínimo exento, la normativa estatal lo fija en 700.000 euros²⁹. Las CCAA de Canarias, Cantabria, Islas Baleares, Galicia y Madrid, aplican lo regulado en la normativa estatal. Pero Cataluña, Comunidad Valenciana y Extremadura, lo han rebajado, fijándolo en 500.000 euros y Aragón, en 400.000 euros. Esto da lugar a una mayor base liquidable.

En cuanto a la tarifa, el art. 66 de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 ha regulado una nueva escala estatal, incrementándola en un punto el tipo máximo. De modo que, el tipo de gravamen del último tramo pasa del 2,5% al 3,5%³⁰, siendo su tipo mínimo 0,2%. Aunque por defecto se aplica la estatal, hay CCAA que han fijado su propia tarifa. Estas comunidades son Andalucía, Asturias, Baleares, Cantabria, Cataluña, Comunidad Valenciana, Extremadura, Galicia y Murcia. Andalucía ha fijado una nueva tarifa para el 2021 disminuyendo todos los tipos aplicables. Así, el tipo mínimo de la nueva tarifa pasa de 0,24 a 0,22% y el máximo de 3,03 a 2,76%. No obstante, para 2022 se prevé otra rebaja, siendo sus tipos desde 0,2 al 2,5%³¹. Por el contrario, en la Comunidad Valenciana, todos los tipos son superiores a los de la escala estatal, menos en el último tramo, que, tras haber incrementado su tipo máximo, se ha igualado con el de la tarifa

²⁹ Art. 28 de la LIP.

³⁰ Véase cuadro anexo VI.

³¹ Capítulo IV: “Resumen de medidas vigentes en tributos cedidos”. (2022). [Libro electrónico]. En *Tributación Autonómica. Medidas 2021* (p. 86).

<https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial/Autonomica/Capitulo-IV-Tributacion-Autonomica-2021.pdf>

estatal³². Cabe destacar que la tarifa fijada por la Comunidad de Extremadura es superior a la estatal en todos los tramos, siendo su tipo mínimo 0,3% y el máximo 3,75%³³. Por tanto, se convierte en la Comunidad que más grava el Impuesto sobre el Patrimonio.

En lo referente a las deducciones y bonificaciones, algunas comunidades han establecido bonificaciones, estas son Aragón, Asturias, Baleares, Cataluña, Galicia y Madrid. La que más destaca es Madrid, ya que tiene una bonificación del 100% de la cuota, y, por tanto, los contribuyentes no tienen que pagar por este impuesto ya que se elimina. Aunque, se deberá presentar la declaración cuando el patrimonio del contribuyente tenga un valor que supere los 2.000.000 de euros³⁴. En cambio, en la Comunidad Valenciana, Andalucía y Extremadura, entre otras CCAA, no hay ninguna deducción ni bonificación aplicable.

Atendiendo a los distintos usos que las CCAA realizan de sus capacidades normativas, vamos a calcular lo que paga un ciudadano por este impuesto dependiendo de donde resida, para así, observar las claras diferencias entre comunidades. La comparativa será entre Madrid, por ser la comunidad que disfruta de una bonificación del 100% de la cuota, y Aragón, Comunidad Valenciana y Extremadura, ya que estas son las comunidades donde más se tributa.

Vamos a coger como ejemplo el patrimonio de un contribuyente el cual tiene un valor de 750.000 euros, sin tener en cuenta la exención de la vivienda habitual.

En primer lugar, hay que restar a este patrimonio el mínimo exento. En Aragón, el mínimo exento es de 400.000 euros, y, por tanto, se tributará por 350.000 euros. En la Comunidad Valenciana y Extremadura el mínimo exento es de 500.000 euros, por lo que se tributará por 250.000 euros.

³² Véase cuadro anexo VII.

³³ Véase cuadro anexo VIII.

³⁴ Art. 37 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

En segundo lugar, sobre estas bases se aplica una tarifa para obtener la cuota íntegra. En el caso de Aragón, se aplica la tarifa estatal, por lo que se pagará una cuota de 835,63 euros de los primeros 334.252,88 euros, más el resto al 0,5%. Por tanto, el impuesto a pagar en Aragón sería 914,36 euros. En el caso de la Comunidad Valenciana y Extremadura, estas han fijado sus propias tarifas. En la Comunidad Valenciana se pagará una cuota de 724,44 euros (0,25% de los primeros 167.129,45 euros, más el 0,37% del resto). En cambio, en Extremadura se pagará 501,39 euros por los primeros 167.129,45 euros y el 0,45% del resto, ascendiendo la cuota a 874,30 euros.

Por último, hay que aplicar las deducciones y bonificaciones para obtener la cuota a ingresar. Madrid tiene vigente una bonificación del 100% de la cuota, por lo que ningún contribuyente que resida en esta comunidad pagará por este impuesto. Por el contrario, la Comunidad Valenciana y Extremadura no aplican ninguna deducción. Aragón ha establecido una bonificación del 99% para patrimonios protegidos de contribuyentes con discapacidad con límite 300.000 euros, pero en este ejemplo, esta bonificación no es aplicable. Por lo tanto, teniendo en cuenta lo anterior, donde más se tributaría por este impuesto sería en Aragón, siguiéndole Extremadura y Comunidad Valenciana.

Ahora bien, si partiésemos de un patrimonio más alto, por ejemplo, 3.000.000 euros, la comunidad donde más se pagaría por este impuesto sería Extremadura, ascendiendo la cuota a 35.463,55 euros. Le sigue la Comunidad Valenciana con una cuota de 29.436,32 euros y Aragón 24.942,36 euros.

Como hemos podido comprobar, en el IP se producen grandes desigualdades entre las CCAA, ya que en algunos territorios se tributa por cantidades elevadas, y en otros, en cambio, la cuota es cero. Y es que, que la Comunidad de Madrid elimine este impuesto, provoca que contribuyentes con rentas altas trasladen su domicilio fiscal a Madrid, para beneficiarse de la bonificación del 100% de la cuota.

En definitiva, debido al distinto uso de las competencias normativas por parte de las CCAA, existen discriminaciones notables en la tributación en función de si el contribuyente reside en una CA u otra. Es por ello por lo que este impuesto ha sido muy

criticado y, además, muchos expertos en materia tributaria piensan que este impuesto debería eliminarse ya que es considerado como un impuesto injusto.

3.2.3 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

El ISD está regulado por la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Es un tributo directo y personal, puesto que grava las adquisiciones gratuitas de personas físicas por herencia, donación y seguros sobre la vida; es subjetivo, ya que se tienen en cuenta circunstancias personales, como el grado de parentesco entre el adquirente y transmitente; y es, además, un impuesto redistributivo de la riqueza, ya que el patrimonio obtenido incrementa la capacidad de pago. Asimismo, dichos incrementos de patrimonio están sujetos al IRPF, por lo que para evitar la doble imposición se establece incompatibilidad entre IRPF e ISD. De este modo, un incremento de patrimonio no puede estar gravado por ambos impuestos³⁵.

Es un impuesto cedido totalmente a las CCAA, ya que así lo establece el art. 32.1 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre: *“Se cede a la Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones producido en su territorio”*.

Por defecto, se aplica la normativa estatal, siempre y cuando la CA no haya regulado una propia. Para saber qué normativa aplicar, se utiliza como punto de conexión la residencia habitual del fallecido a la fecha del devengo si es una adquisición *mortis causa*, o la residencia habitual del donatario si es una transmisión *inter vivos*, a no ser que sea una donación de un bien inmueble, que en este caso se aplica la normativa de la CA donde radique este inmueble³⁶.

Atendiendo al art. 48 de Ley 22/2009, de 18 de diciembre, se les atribuye a las CCAA competencias normativas para modificar las reducciones de la base imponible, la tarifa del impuesto, las cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente y las

³⁵ VV.AA., ALIAGA AGULLÓ, Eva (coord.): *“Ordenamiento tributario español: los impuestos”*. (6ª ed.). Tirant lo Blanch, Valencia, 2021.

³⁶ Art. 32.2 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.

deducciones y bonificaciones de la cuota. A su vez, también pueden regular aspectos de gestión y liquidación.

Es por esta cesión por la que se producen desigualdades regionales porque, mientras algunas CCAA han reducido la carga tributaria, otras, en cambio, apenas disfrutan de beneficios fiscales.

Para el análisis de este impuesto, vamos a centrarnos en primer lugar en las adquisiciones *mortis causa*, es decir, en el impuesto de sucesiones, comparando la normativa estatal con la normativa establecida por las CCAA.

En lo que respecta a las reducciones, según lo dispuesto en el art. 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, primero se aplican las reducciones aprobadas por el Estado, y a continuación, las de las CCAA. Las reducciones previstas en la Ley se aplicarán cuando la CA no haya establecido una normativa propia. Estas reducciones varían en función del grado de parentesco con la persona fallecida y edad del heredero. Además, se aplicará una reducción adicional por minusvalía. También se aplicará una reducción por cantidades recibidas de seguros de vida. A su vez, se aplicarán reducciones por incluir en la base imponible una empresa individual o la vivienda habitual del causante.

La mayoría de las CCAA han hecho uso de sus competencias normativas y han establecido tanto reducciones propias como mejoras en las reducciones establecidas en la normativa estatal.

En cuanto a la tarifa estatal, la cual se aplica por defecto siempre y cuando la CA no haya establecido una propia, presenta un tipo mínimo del 7,65% y un tipo máximo del 34%³⁷. En el caso de las comunidades, las que han regulado una tarifa propia son Andalucía, Asturias, Cataluña, Comunidad Valenciana, Islas Baleares, Galicia, Murcia y Madrid. Son las comunidades de Andalucía, Asturias y Murcia las que han incrementado el tipo de gravamen en los dos últimos tramos quedando la tarifa entre los tipos 7,65 y 36,50%. Asimismo, Asturias tiene vigente una escala específica para las

³⁷ Véase cuadro anexo IX.

adquisiciones *mortis causa* efectuadas por contribuyentes de los grupos I y II de parentesco a efectos de aumentar el tipo de gravamen. Las regiones de Madrid, Baleares y Comunidad Valenciana han fijado una tarifa muy similar a la establecida por el Estado, pero con ligeras modificaciones. La Comunidad Autónoma de Cataluña aplica una escala inferior a la estatal con unos tipos entre el 7 y 32%, siendo Galicia la comunidad que presenta los tipos más bajos, fijando un tipo mínimo de 5% y un tipo máximo de 18%.

Tras aplicar a la BL la escala correspondiente, obtenemos la cuota íntegra. A esta cantidad hay que aplicarle el coeficiente multiplicador. Para aplicar este coeficiente se tiene en cuenta el patrimonio preexistente y el grado de parentesco del fallecido con los herederos. Así, obtendríamos la cuota tributaria. Estos coeficientes pueden ser regulados por las CCAA y si no, se aplicarán los coeficientes estatales, que van desde el 1, al 2,4³⁸. Las CCAA que presentan coeficientes modificadores propios son Asturias, Cataluña, Cantabria, Galicia, Baleares, Comunidad Valenciana y Madrid.

Respecto a las deducciones y bonificaciones, las CCAA han hecho uso de sus competencias llegando incluso a eliminar el impuesto en algunas regiones.

Para los sucesores pertenecientes al grupo I (descendientes y adoptados menores de 21 años) las comunidades de Andalucía, Canarias, Cantabria, Extremadura, Galicia, Madrid y Murcia pagan importes simbólicos. Esto es porque, en el caso de Canarias y Cantabria, se aplican bonificaciones del 99,9% y 100% de la cuota respectivamente, por lo que no se paga nada. Y en el caso de las otras regiones, la bonificación es del 99%, lo que significa que solo habría que tributar por el 1%. No obstante, el presidente de Castilla y León, el pasado 9 de mayo de 2021 anunció la suspensión de este impuesto entre cónyuges y familiares directos, ascendientes o descendientes. Esto es debido a la Ley 3/2021, de 3 de mayo, la cual bonifica el ISD al 99%³⁹. En el caso de Castilla-La Mancha, se ha establecido una bonificación de entre el 80 y 100% en función de la base liquidable. En Aragón, hay una bonificación del 100% con límite 3.000.000 euros para

³⁸ Véase cuadro anexo X.

³⁹ Ley 3/2021, de 3 de mayo, por la que se modifica el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre.

descendientes menores de edad. En el caso de La Rioja, se aplica una bonificación del 99% si la base es de 400.000 euros o inferior. En la Comunidad Valenciana la bonificación para los descendientes del grupo I es del 75%.

Ahora bien, para los sucesores pertenecientes al grupo II (cónyuge, descendientes, ascendientes y adoptados de 21 años o más) las regiones que se libran de tributación son Cantabria, la cual disfruta de una bonificación del 100% de la cuota, Andalucía, Extremadura, Madrid, Murcia y Castilla y León, las cuales aplican la misma bonificación que para los descendientes del grupo I (99%). En la Comunidad Valenciana la bonificación para este grupo es del 50%.

Cabe destacar que Asturias cuenta con una reducción de 300.000 euros para descendientes de los grupos I y II, es decir, si la base imponible (en adelante, BI) fuese menor de 300.000 euros, no se tributaría en esta comunidad⁴⁰. Sin embargo, al tener una tarifa del impuesto superior a las demás CCAA y no contar con bonificaciones, se convierte en la región donde más se tributaría por el impuesto de sucesiones.

Como observamos, cada comunidad aplica las deducciones y bonificaciones que considera y es por ello por lo que se producen desigualdades. Para ver mejor las diferencias de tributación, vamos a calcular lo que pagaría un contribuyente suponiendo que tiene 42 años, es descendiente de la persona fallecida y hereda bienes por valor de 600.000 euros, de los cuales 200.000 corresponden a la vivienda habitual.

Si el patrimonio fuese de 500.000 euros y tributase en Asturias, pagaría una cuota de 26.418 euros. Si tributase en la Comunidad Valenciana pagaría alrededor de 36.029 euros. En Madrid, la cuota a pagar sería de unos 1.000 euros, mientras que, si tributase en Cantabria, la cuota líquida sería de 0 euros. En este caso, heredando una misma cantidad, podemos ver diferencias notorias entre las CCAA que hemos analizado, siendo en la Comunidad Valenciana donde más se tributaría por este impuesto.

⁴⁰ Registro de Economistas Asesores Fiscales (REAF). (2022). “*Panorama de la Fiscalidad Autonómica y Foral 2022*”.

<https://economistas.es/Contenido/Consejo/Estudios%20y%20trabajos/Panorama%20de%20la%20Fiscalidad%20Autonomica%20y%20Foral%202022.pdf>

Ahora bien, si la BI fuese más elevada, por ejemplo 800.000 euros, en Asturias pagaría una cuota líquida alrededor de 85.500 euros, en la Comunidad Valenciana se tendría que pagar en torno a 63.193 euros, en Madrid la cuota a pagar sería de unos 1.600 euros y en Cantabria seguiría siendo 0. A priori, cuanto más se hereda, más habría que pagar.

Asturias y Comunidad Valenciana van en cabeza siendo las comunidades con el pago de este impuesto más alto. Cabe destacar que, para una misma herencia, mientras que el pago en la comunidad de Asturias es muy elevado, en comunidades vecinas como son Cantabria y Galicia, no se pagaría prácticamente nada.

Para el caso de una adquisición *inter vivos*, es decir, el impuesto de donaciones, también se aprecian diferencias interregionales. Para los parientes de los grupos I y II de parentesco, las comunidades que han modificado la tarifa estatal disminuyendo el tipo de gravamen son Cataluña y Galicia, con unos tipos entre el 5 y 9%, y Asturias, estableciendo una tarifa específica para los parientes de los grupos I y II la cual aplica unos tipos que van desde el 2 al 36,50%, aunque la rebaja no es muy significativa. Respecto a las deducciones y bonificaciones, en algunas comunidades prácticamente se elimina el impuesto, ya que disfrutan de unas bonificaciones del 100% (en el caso de Cantabria), y del 99% de la cuota (en las CCAA de Andalucía, Madrid, Murcia y Castilla y León). En La Rioja la deducción es del 99% a no ser que la base supere los 400.000 euros que en ese caso solo se deducirá un 50%. Y en el caso de Baleares solo se tributa por el 7% de la BL⁴¹.

En este impuesto, las diferencias entre CCAA aún son más mayores que en el impuesto sobre sucesiones. Vamos a poner como ejemplo una donación de 500.000 euros de un padre a un hijo, el cual tiene 35 años y un patrimonio de 300.000 euros. En Extremadura, como no se han ejercido competencias sobre la tarifa, se le aplica la estatal, por lo que se pagaría alrededor de 111.000 euros, siendo la comunidad en la que es más caro recibir una donación. Le sigue Asturias, donde se pagaría una cuota de

⁴¹ Capítulo I: “Líneas de actuación de las CC.AA. en materia de tributos cedidos y tributos propios”. (2022). [Libro electrónico]. En *Tributación Autonómica. Medidas 2021*.

<https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial/Autonomica/Capitulo-I-Tributacion-Autonomica-2021.pdf>

86.700 euros. Si tributa en la Comunidad Valenciana, la cuota líquida a pagar sería de unos 82.000 euros. En cambio, en Cantabria, al igual que en el impuesto de sucesiones, no se pagaría nada.

En el caso de una donación más grande, por ejemplo, de 800.000 euros, se pagaría en Extremadura 200.122,67 euros. En Asturias la cuota líquida a pagar sería de 176.700 euros, en la Comunidad Valenciana alrededor de 171.000 euros y en Cantabria no se pagaría nada. Así, podemos ver como la diferencia de pago entre regiones es elevada, ascendiendo a unos 200.000 euros, una cantidad muy relevante, como es en el caso de tributar en Extremadura o en Cantabria.

Como podemos observar tras este análisis, las diferencias entre las CCAA de régimen común se siguen manteniendo impuesto tras impuesto. Y es que, que cada CA haya modificado la normativa estatal ha provocado que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones sea uno de los impuestos más dispares. Como hemos visto, los contribuyentes pagan por este impuesto cantidades muy distintas dependiendo de si viven en una comunidad u otra. Es por ello por lo que muchos despachos están planteando a sus clientes un cambio de residencia con el objetivo de ahorrar impuestos.

Tras todo lo mencionado, podemos apreciar que el Sistema de Financiación Autonómica vigente en el territorio español no respeta los principios establecidos en la CE, como el principio de equidad interregional.

3.2.4 Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

El ITPAJD se encuentra regulado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TRLITPAJD), y por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (RITPAJD).

Este impuesto grava las transmisiones patrimoniales onerosas (TPO), las operaciones societarias (OS) y los actos jurídicos documentados (AJD). Según el art. 1 del TRLITPAJD, una operación no puede estar gravada a la vez por TPO y OS, por lo que se establece la incompatibilidad entre TPO, OS y AJD (DN) cuota variable. Sin embargo, siempre se podrá exigir AJD (DN) cuota fija. Cabe destacar la incompatibilidad entre IVA y TPO. Esto es porque TPO grava las transmisiones onerosas entre particulares, es decir, segundas entregas, mientras que el IVA grava las transmisiones efectuadas por empresarios o profesionales. En definitiva, si una operación está sujeta a IVA, no estará sujeta a TPO; no obstante, si la operación está sujeta a IVA, pero exenta, entonces sí que estará sujeta a TPO, salvo que el sujeto pasivo renuncie a la exención de IVA⁴².

El ITPAJD es un impuesto cedido a las CCAA⁴³, por lo tanto, la recaudación y gestión de este tributo le corresponde a las mismas. Además, según lo dispuesto en el art. 49 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, las CCAA gozarán de competencias normativas, pudiendo regular, por un lado, el tipo de gravamen de TPO en concesiones administrativas; transmisión de bienes muebles e inmuebles; constitución y cesión de derechos reales sobre muebles e inmuebles, excepto los derechos reales de garantía; y arrendamiento de bienes muebles e inmuebles. Asimismo, podrán regular deducciones y bonificaciones sobre los actos mencionados. Por otro lado, en AJD, podrán regular el tipo de gravamen en los documentos notariales, y también deducciones y bonificaciones en relación con estos documentos.

A continuación, vamos a comparar la normativa fijada por el Estado con la normativa que han establecido las distintas CCAA.

En cuanto al tipo de gravamen en la modalidad de TPO, si la comunidad no ha aplicado un tipo propio, el Estado fija un 6% para las transmisiones de bienes inmuebles, así como para la constitución y cesión de derechos reales sobre los mismos. Si la transmisión, constitución y cesión de derechos reales es de bienes muebles, se

⁴² VV.AA., ALIAGA AGULLÓ, Eva (coord.): *“Ordenamiento tributario español: los impuestos”*. (6ª ed.). ob. cit.

⁴³ Art. 33.1 Ley 22/2009, de 18 de diciembre: *“Se cede a las Comunidades Autónomas el rendimiento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados producido en su territorio”*.

establece un tipo del 4%⁴⁴. Para las concesiones administrativas, el art. 13 del TRLITPAJD establece, conforme al art.11, un tipo del 4%.

En la modalidad de AJD, nos encontramos los siguientes: Documentos Mercantiles (DM), Documentos Notariales (DN) y Documentos Administrativos (DA)⁴⁵. Centrándonos en DN, según el art. 28 del TRLITPAJD, están sujetas a este impuesto las escrituras, actas y testimonios notariales. Este impuesto establece dos cuotas: la cuota fija, por la cual hay que pagar 0,30 euros por pliego o 0,15 euros por folio, y la cuota variable, que se aplica a las primeras copias de escritura y puede ser regulada por las CCAA. No obstante, si dichas comunidades no ejercen competencias sobre la cuota variable, se aplica el tipo fijado por el Estado, 0,5%.

Respecto a la normativa seguida por las CCAA, en la modalidad de TPO, el tipo de gravamen fijado por la mayoría de las CCAA para las transmisiones de bienes inmuebles era del 7%. Ahora los tipos han cambiado, siendo más elevados, salvo La Rioja, que mantiene el 7%, y Andalucía, que desde el 28 de abril de 2021 aplica el 7%⁴⁶. Navarra y Madrid establecen un gravamen del 6%, siendo las comunidades con el tipo más bajo. Los tipos más elevados se dan en Murcia (8%), Castilla-La Mancha (9%), Comunidad Valenciana y Cantabria (estas dos últimas con un 10%). En Asturias, Aragón y Castilla y León se aplica una escala que va desde el 8 al 10%. En Extremadura también se aplica una tarifa por tramos que va desde el 8 hasta el 11%. Cataluña cuenta con dos tipos, del 10 y 11%. No obstante, para la adquisición de vivienda habitual por jóvenes, discapacitados o familias numerosas, la mayoría de CCAA ha optado por establecer tipos reducidos⁴⁷.

⁴⁴ Art. 11 TRLITPAJD y art. 51 RITPAJD.

⁴⁵ Art. 27 TRLITPAJD.

⁴⁶ *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados - Junta de Andalucía*. (2021). Junta de Andalucía.

<https://www.juntadeandalucia.es/organismos/haciendayfinanciacioneuropea/areas/tributos-juego/tributos/paginas/impuestos-cedidos-transmisiones.html>

⁴⁷ Ob. Cit. Registro de Economistas Asesores Fiscales (REAF). (2022). “*Panorama de la Fiscalidad Autonómica y Foral 2022*”.

En el caso de AJD, todas las CCAA han regulado la cuota variable elevando el tipo. La mayoría fijan un tipo del 1,5%, siendo el más alto establecido, como es en el caso de las comunidades de Aragón, Cantabria, Cataluña, Castilla y León, Castilla-La Mancha, Islas Baleares, Extremadura, Galicia, Comunidad Valenciana y Murcia. El tipo más bajo es el 0,75%, que se aplica en Canarias y Madrid. Sin embargo, muchas CCAA han establecido tipos reducidos para las escrituras públicas que documenten adquisición de vivienda habitual. Así, en la Comunidad Valenciana se ha fijado un tipo reducido del 0,1%⁴⁸.

Como podemos apreciar, las CCAA han hecho uso de su capacidad normativa, y es debido a esto por lo que se producen discriminaciones entre ellas. Para ver mejor las diferencias vamos a suponer un caso.

Nos encontramos ante una compraventa de inmuebles realizada por particulares. Como es segunda entrega, la operación está sujeta a TPO. Así, Manuel compra a Raúl una vivienda valorada en 200.000 euros para pasar las vacaciones. En cuanto a la cuota a pagar por este impuesto, esta varía en función de cada CCAA, ya que cada una ha establecido su propio tipo de gravamen⁴⁹. Para saber qué normativa se aplica, se tiene en cuenta la ubicación del bien inmueble: si dicha vivienda se encuentra en Madrid, se aplicará un tipo impositivo del 6%, por lo que la cuota tributaria ascenderá a 12.000 euros (200.000 x 6%); si la vivienda está ubicada en Andalucía, se pagará una cuota de 14.000 euros; si está ubicada en Murcia, la cuota será de 16.000 euros; y, sin embargo, si se encuentra en la Comunidad Valenciana o Cataluña, donde el tipo aprobado por ambas es del 10%, se pagará una cuota de 20.000 euros. De este modo, se pagarían 8.000 euros más en la Comunidad Valenciana y Cataluña que en Madrid.

En lo referente a la formalización de la escritura pública, se tributa por AJD (DN) cuota fija por folio o pliego, y no por la cuota variable, ya que es incompatible con TPO.

⁴⁸ Art. 14 Ley 13/1997.

⁴⁹ Véase cuadro anexo XI.

En conclusión, para una compraventa de viviendas de segunda mano, por la que tenemos que pagar TPO, las comunidades donde este impuesto resulta más costoso son la Comunidad Valenciana, Cataluña y Cantabria. En cambio, Madrid, a efectos de este impuesto, es la comunidad más barata.

Ahora bien, para ver las diferencias entre comunidades en la modalidad de AJD, vamos a suponer como en el caso anterior, que Manuel va a adquirir una vivienda. La diferencia es que la vivienda va a ser de obra nueva, es decir, la va a comprar a una promotora.

Esta operación estaría sujeta a IVA en lugar de TPO, por lo tanto, para la formalización de la escritura pública se tributaría por AJD (DN) cuota fija y cuota variable. Si la vivienda tiene un valor de 350.000 euros y se sitúa en Madrid, se pagará una cuota variable de 2.625 euros ($350.000 \times 0,75\%$), siendo esta la comunidad con el tipo más bajo. Por el contrario, las CCAA más caras a efectos de este impuesto serían Aragón, Cantabria, Cataluña, Castilla y León, Castilla-La Mancha, Islas Baleares, Extremadura, Galicia, Comunidad Valenciana y Murcia, ya que establecen un tipo impositivo del 1,5% y, por lo tanto, se pagaría una cuota de 5.250 euros, el doble que en Madrid.

En resumen, y como bien hemos podido comprobar tras este análisis comparativo, las CCAA gozan de capacidad normativa en materia de tributos. Esta autonomía otorga poder a las CCAA para decidir sobre la carga tributaria. Según El Tribunal Constitucional, en la sentencia 179/1987, de 12 de noviembre, la autonomía financiera se define como *“la propia determinación y ordenación de los ingresos y gastos necesarios para el ejercicio de sus funciones”*. Es por ello por lo que se producen desigualdades entre las distintas CCAA, siendo Madrid la región en la que menos impuestos se paga, y Cataluña y Comunidad Valenciana, en las que más. Esta es la principal razón por la cual el Estado quiere lograr la armonización fiscal, es decir, limitar las competencias normativas de las CCAA para que todos los ciudadanos paguemos lo mismo con independencia de donde residamos.

4. PROPUESTAS PARA LA REFORMA DEL SISTEMA ACTUAL DE FINANCIACIÓN AUTONÓMICA

El modelo de financiación autonómica ha de cumplir los dos principios básicos de nuestro ordenamiento jurídico: el principio de autonomía y el principio de igualdad. Asimismo, es importante que se garantice el principio de responsabilidad y el de transparencia⁵⁰. El actual sistema de financiación no cumple con lo propuesto y es por ello por lo que se exige la corrección a estos problemas.

Uno de los problemas más frecuentes en debate es la diferencia interregional. Este problema abarca dos frentes: las desigualdades entre las CCAA de régimen foral y régimen común y, a su vez, entre CCAA de régimen común.

Partimos de que el principio de autonomía debe ir ligado al principio de igualdad, debiéndose cumplir ambos. Si se crearon las CCAA y como nuestra constitución recoge se les dotó de autonomía, principio mediante el cual pueden decidir libremente en término de ingresos y gastos, no tiene sentido que ahora se quiera conseguir una armonización, es decir, limitar este poder y que todas las CCAA apliquen lo mismo con el fin de solucionar estas desigualdades. Aunque las CCAA tengan poder para decidir sobre sus recursos, y cada una haga uso de sus competencias de manera que más le convenga, no tiene por qué ocasionar diferencias entre dichas regiones, porque mientras todas las comunidades dispongan de suficientes recursos para satisfacer sus necesidades, el principio de igualdad se cumplirá.

Al hilo de lo anterior, y como bien indica el Informe de la Comisión de Expertos: *“Uno de los problemas más graves es la ausencia de un criterio claro de reparto de los recursos disponibles que se aplique de una forma consistente.”*⁵¹. Así pues, el actual sistema de financiación es muy difícil de comprender, existiendo fondos que no se reparten de manera eficaz. Uno de los fondos es el Fondo de Suficiencia Global, el cual el Comité de Expertos quiere hacerlo desaparecer ya que provoca diferencias de recursos entre comunidades porque la distribución no corresponde con las

⁵⁰ De la Fuente, A (2012): *“¿Qué reformas necesita el sistema de financiación regional?”*. Barcelona, Instituto de Análisis Económico (CSIC).

⁵¹ *“Informe de la Comisión de Expertos para la revisión del Modelo de Financiación Autonómica”*. (2017). Ob. Cit.

necesidades de gasto. Es decir, no tiene en cuenta la población ajustada y es por ello por lo que no se reciben los mismos recursos por habitante lo que hace que haya diferencias entre regiones. Esto conlleva que este sistema sea caracterizado como poco transparente. Una solución a esta ineficiencia, tal y como propone el Consejo General de Economistas para el cálculo de las necesidades de gasto, es tener en cuenta variables como la demografía, geografía, envejecimiento de la población y dispersión de la misma⁵². En resumidas cuentas, es conveniente la creación de mecanismos que garanticen un reparto claro y equitativo de recursos entre las distintas CCAA, de manera que se cumpla el principio de solidaridad recogido en nuestra CE.

Respecto a la corresponsabilidad fiscal, se debería dotar a las CCAA de mayor autonomía en la obtención de sus propios recursos. Esto va ligado al criterio de responsabilidad, ya que a mayor control sobre sus ingresos mayor es la responsabilidad que tienen las CCAA sobre sus decisiones. Pero dichas comunidades no son responsables de cara a sus decisiones y ante los ciudadanos. Como indica Ángel De la Fuente⁵³, una medida para la consecución de una mayor autonomía es aumentar las capacidades normativas sobre los ingresos a través de los tipos de gravamen del IVA e IIEE, así como de la cesión sobre sanidad, educación y otras áreas. En cuanto a la insuficiente responsabilidad, una posible solución sería disminuir la falta de transparencia distinguiendo las competencias del Estado y las de las CCAA, con el fin de proporcionar claridad al contribuyente. En concreto, para un mayor control es necesario asumir una mayor responsabilidad y que los ciudadanos sean conscientes.

Por último, la idea mencionada anteriormente de limitar las competencias normativas surge por el debate provocado por las diferencias en las cargas tributarias de los contribuyentes dependiendo de donde residan. Las CCAA pueden regular libremente tanto las tarifas como los beneficios fiscales de los tributos cedidos. A consecuencia de esta polémica ha surgido la idea de armonizar los impuestos, estando en el punto de mira IP e ISD. Esta idea ha sido recomendada por la Comisión de Expertos apuntando que *“sería deseable armonizar las bases imponibles y liquidables de los tributos*

⁵² Consejo General de Economistas (2016): *“Financiación Autonómica de Régimen Común: Una Reforma Necesaria.”*

⁵³ De la Fuente, A (2012): *“¿Qué reformas necesita el sistema de financiación regional?”*. Barcelona, Instituto de Análisis Económico (CSIC). Ob. Cit.

*cedidos total o parcialmente, restringiendo la capacidad normativa autonómica a las escalas de gravamen y a posibles deducciones o bonificaciones de la cuota, así como estudiar la posibilidad de introducir topes máximos y/o mínimos de gravamen efectivo en ciertos impuestos patrimoniales”*⁵⁴. Es decir, esta armonización fiscal se centra en impedir la eliminación de los impuestos, estableciendo para ello tipos mínimos. En concreto, los gobiernos regionales podrán aumentar la carga tributaria pero no reducirla.

En resumen, las recomendaciones para la reforma del sistema de financiación vigente se centran en: garantizar el principio constitucional de igualdad, exigir a las CCAA mayor control sobre sus decisiones, establecer un sistema más sencillo y transparente y garantizar un claro reparto de recursos.

5. CONCLUSIONES

Tras la realización del presente trabajo, hemos podido comprobar que el actual sistema de financiación de las CCAA es inestable y no alcanza los resultados esperados; además, no cumple con los principios perseguidos de igualdad, autonomía, responsabilidad y transparencia. Al hilo de estos problemas, se han sacado las siguientes conclusiones:

Por un lado, convendría aumentar la responsabilidad fiscal de los gobiernos regionales sobre sus decisiones así como, ofrecer más transparencia a los ciudadanos, los cuales, de manera más clara, conozcan la relación entre la prestación de los servicios y el coste de estos.

Por otro lado, existe déficit en cuanto a la financiación autonómica por causa del reparto de recursos, por lo que no se puede garantizar un adecuado funcionamiento de los servicios públicos. La mejor opción sería aumentar la autonomía financiera para que así las CCAA asuman decisiones en cuanto a los ingresos para financiar sus servicios. De este modo, contribuirían con la corresponsabilidad fiscal.

⁵⁴ “Informe de la Comisión de Expertos para la revisión del Modelo de Financiación Autonómica”. (2017). Ob. Cit.

Por lo que respecta a la situación del marco normativo actual de los impuestos cedidos a las CCAA, hemos podido apreciar que debido al distinto uso que dichas CCAA están ejerciendo sobre sus competencias normativas, se han generado desigualdades tributarias importantes, no cumpliéndose de esta manera el principio de equidad. Principalmente, es en IP e ISD, donde las diferencias son más notorias ya que dependiendo de la comunidad donde se tribute, se pasaría de pagar una cantidad simbólica a otra mucho más elevada. Es por ello por lo que estos tributos están en continuo debate, considerándose, además, tributos injustos, dado que se paga por algo que anteriormente ya ha sido gravado. Tanto es así que, comunidades del territorio español gobernadas por el Partido Popular proponen la eliminación de estos impuestos.

Cabe destacar que los ciudadanos son conocedores de estas diferencias y esto ha provocado una migración fiscal de contribuyentes de rentas altas hacia Madrid por ser la comunidad con los tipos más bajos en IRPF así como por bonificar al 100% la cuota de IP.

Teniendo en cuenta estas diferencias entre comunidades, se ha considerado conveniente armonizar estos tributos cedidos, es decir, limitar la capacidad normativa de la que cuentan las CCAA. Para ello se puede considerar el establecimiento de tipos máximos y mínimos. Con ello, se conseguirá reducir estas desigualdades acercándonos así al equilibrio territorial. No obstante, esta denominada armonización fiscal supondría la pérdida de la corresponsabilidad fiscal, la cual se define como la libertad que tienen las CCAA en la decisión sobre sus propios gastos e ingresos.

Desde mi modesta opinión, el Informe de la Comisión de Expertos para la Revisión del Modelo de Financiación Autonómica se contradice puesto que, como he mencionado anteriormente, a la vez que indica que es conveniente aumentar la corresponsabilidad fiscal, también propone limitar las competencias de las CCAA. La armonización fiscal no me parece la solución más conveniente para acabar con las desigualdades plasmadas a lo largo del trabajo. Apostaría por una bajada de impuestos, y más ahora, que la situación actual que estamos viviendo tras la pandemia está suponiendo un duro impacto económico. Si se fomenta el crecimiento económico así como la creación de empleo conseguiremos un incremento de recaudación.

Mediante dicha armonización fiscal se consigue una subida de impuestos, por lo que impuestos como el de patrimonio, en la comunidad de Madrid se restablecería. Me parece una solución inconstitucional, ya que, como bien establece nuestra carta magna las CCAA tienen total libertad para disminuir u incrementar los impuestos. Además, un claro ejemplo de que la reducción de impuestos es buena para el desarrollo económico es el caso de la comunidad de Madrid. Dicha comunidad es la que más ha recaudado para el Estado aun teniendo los impuestos más bajos de todo el territorio español.

En definitiva, como hemos podido comprobar a lo largo del trabajo, el modelo de financiación vigente de las CCAA de régimen común, que se establece en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, es complejo y poco transparente. Las CCAA disponen de un amplio abanico de capacidades normativas con las que toman decisiones en materia de gastos e ingresos públicos. Dicha autonomía financiera no ha dado los resultados esperados, debido a la ausencia de límites en las competencias normativas, por lo que se ha provocado un desequilibrio tributario autonómico. Por lo tanto, el sistema de financiación de las CCAA de régimen común necesita una reforma acorde con los principios de solidaridad, equidad interregional y corresponsabilidad fiscal plasmados en nuestro ordenamiento jurídico.

6. BIBLIOGRAFÍA

- VV.AA, ALIAGA AGULLÓ, Eva (coord.): “Ordenamiento tributario español: los impuestos”, 6ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2021.

WEBGRAFÍA

- Capítulo I: “Líneas de actuación de las CC.AA. en materia de tributos cedidos y tributos propios”. (2022). [Libro electrónico]. En *Tributación Autonómica. Medidas 2021*.
<https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial/Autonomica/Capitulo-I-Tributacion-Autonomica-2021.pdf>
[Consultado el 25 de abril de 2022]
- Capítulo IV: “Resumen de medidas vigentes en tributos cedidos”. (2022). [Libro electrónico]. En *Tributación Autonómica. Medidas 2021*.
<https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial/Autonomica/Capitulo-IV-Tributacion-Autonomica-2021.pdf>
[Consultado el 19 de abril de 2022]
- “Castilla y León suprime el impuesto de sucesiones: ¿cuánto se paga en el resto de comunidades?” (2021, 10 mayo). *www.20minutos.es* - Últimas Noticias.
<https://www.20minutos.es/noticia/4691874/0/castilla-leon-suprime-impuesto-sucesiones-cuanto-se-paga-comunidades/> [Consultado el 28 de abril de 2022]
- Comunidad de Madrid. (2021, julio). “Bajar impuestos para crecer más”.
https://edicion.comunidad.madrid/sites/default/files/doc/hacienda/bajar_impuestos_para_crecer_mas.pdf [Consultado el 22 de mayo de 2022]
- Consejo General de Economistas (2016): “Financiación Autonómica de Régimen Común: Una Reforma Necesaria.”

<https://www.economistas.es/Contenido/Consejo/Estudios%20y%20trabajos/CGE-Estudio%20ReformaFinanciacion%20autonomica.pdf> [Consultado el 15 de mayo de 2022]

- De la Fuente, A (2012): “¿Qué reformas necesita el sistema de financiación regional?”. Barcelona, Instituto de Análisis Económico (CSIC).
[https://www.fundacionsepi.es/investigacion/publicaciones/otrasPublicaciones/Reforma%20Financiacion%20Autonomica%20\(Angel%20de%20la%20Fuente\).pdf](https://www.fundacionsepi.es/investigacion/publicaciones/otrasPublicaciones/Reforma%20Financiacion%20Autonomica%20(Angel%20de%20la%20Fuente).pdf) [Consultado el 18 de mayo de 2022]
- Europa Press. “Madrid es la región con el IRPF más bajo, frente a los tipos más elevados de Cataluña y Comunidad Valenciana.” (2022, 23 marzo). Estrategias de Inversión.
<https://www.estrategiasdeinversion.com/actualidad/noticias/otras/madrid-es-la-region-con-el-irpf-mas-bajo-frente-n-511839> [Consultado el 29 de marzo de 2022]
- Femmine, L. D. (2021, 25 marzo). “¿En qué comunidad se pagan menos impuestos por una herencia? ¿Y cuál grava más las donaciones?”. El País.
<https://elpais.com/economia/2021-03-25/en-que-comunidad-se-pagan-menos-impuestos-por-una-herencia-y-cual-grava-mas-las-donaciones.html> [Consultado el 27 de abril de 2022]
- *Financiación Autonómica: Ministerio de Hacienda.* (2021). Ministerio de Hacienda.
<https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/Financiacion%20Autonomica.aspx> [Consultado el 25 de marzo de 2022]
- *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.* (2022, 14 enero). Comunidad de Madrid.
<https://www.comunidad.madrid/servicios/atencion-contribuyente/impuesto-renta-personas-fisicas> [Consultado el 17 de mayo de 2022]

- *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados - Junta de Andalucía*. (2021). Junta de Andalucía. <https://www.juntadeandalucia.es/organismos/haciendayfinanciacioneuropea/areas/tributos-juego/tributos/paginas/impuestos-cedidos-transmisiones.html> [Consultado el 11 de mayo de 2022]
- Información, L. (2020, 1 diciembre). “*Dónde se pagan más y menos impuestos: las diferencias por CCAA*”. La Información. <https://www.lainformacion.com/economia-negocios-y-finanzas/donde-se-pagan-mas-impuestos-menos-comunidades/2822351/> [Consultado el 8 de mayo de 2022]
- Información, L. (2021, 29 abril). “*Estas son las comunidades en las que se paga más por el Impuesto de Sucesiones*”. La Información. <https://www.lainformacion.com/economia-negocios-y-finanzas/comunidades-pagan-mas-menos-impuesto-sucesiones-ccaa/2835524/> [Consultado el 27 de abril de 2022]
- *Informe de la Comisión de Expertos para la revisión del Modelo de Financiación Autonómica*. (2017). https://www.hacienda.gob.es/CDI/sist%20financiacion%20y%20deuda/informaci%C3%B3nccaa/informe_final_comisi%C3%B3n_reforma_sfa.pdf [Consultado el 20 de mayo de 2022]
- INSTITUTO DE ESTUDIOS ECONÓMICOS. (2021). “*La competitividad fiscal de las comunidades autónomas*”. https://www.ieemadrid.es/wp-content/uploads/IEE-Opinion.-La-competitividad-fiscal-de-las-comunidades-autonomas_OK.pdf [Consultado el 4 de mayo de 2022]
- *La Moncloa*. 27/01/2022. “*El Gobierno cumple la previsión de recaudación incluida en los Presupuestos Generales de 2021*”. [Prensa/Actualidad/Hacienda y Función Pública]. (2022). La Moncloa.

<https://www.lamoncloa.gob.es/serviciosdeprensa/notasprensa/hacienda/Paginas/2022/270122-recaudacion.aspx> [Consultado el 25 de mayo de 2022]

- Ministerio de Hacienda. (2022, enero). “*Recaudación Tributaria 2021*”.
<https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/Notas%20Prensa/2022/S.E.HACIENDA/27-01-22-PRESENTACION-DATOS-AVANCE-RECAUDACION-TRIBUTARIA-2021.pdf> [Consultado el 17 de mayo de 2022]
- “*Normativa de las comunidades autónomas*”. (2022, 21 febrero). Fiscal Impuestos.
<https://www.fiscal-impuestos.com/guia-fiscal-capitulo-6-itp-ajd-normativa-comunidades-autonomas> [Consultado el 15 de mayo de 2022]
- *Régimen común: Ministerio de Hacienda*. (2021). Ministerio de Hacienda.
<https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/Regimen%20comun.aspx> [Consultado el 3 de abril de 2022]
- Registro de Economistas Asesores Fiscales (REAF). (2021). “*Panorama de la Fiscalidad Autonómica y Foral 2021*”.
<https://reaf.economistas.es/Contenido/REAF/Informes/Panorama%20de%20la%20Fiscalidad%20Auton%C3%B3mica%20y%20Foral%202021.pdf>
[Consultado el 20 de abril de 2022]
- Registro de Economistas Asesores Fiscales (REAF). (2022). “*Panorama de la Fiscalidad Autonómica y Foral 2022*”.
<https://economistas.es/Contenido/Consejo/Estudios%20y%20trabajos/Panorama%20de%20la%20Fiscalidad%20Autonomica%20y%20Foral%202022.pdf>
[Consultado el 10 de mayo de 2022]
- “*Tipos de ITP por comunidades para 2022*.” (2022, 17 febrero). Fincas Y Casas.

LEGISLACIÓN Y JURISPRUDENCIA

- Constitución Española, 1978.
- 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.
- Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.
- Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones.
- Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre Patrimonio.
- Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat Valenciana, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos.
- 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.
- Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre.
- STC 179/1987, de 12 de noviembre.

7. ANEXOS

Anexo I: Recaudación tributaria

	Recaudación 2021 (1)	Recaudación 2022 (2)	Comparación	
			(1-2)	(%)
IRPF	94.546	87.972	6.574	7,5
IS	26.628	15.858	10.770	67,9
IRPF no Residentes	1.827	1.511	316	20,9
Resto Capítulo 1	1.581	1.560	21	1,4
IVA	72.493	63.337	9.156	14,5
Impuestos Especiales	19.729	18.790	939	5,0
Resto Capítulo 2	4.588	3.319	1.270	38,3
Capítulo 3	1.990	1.705	284	16,7
TOTAL INGRESOS TRIBUTARIOS	223.382	194.051	29.331	15,1

Fuente: Elaboración propia a partir de datos del Ministerio de Hacienda y Función Pública.

Anexo II: Tarifa estatal IRPF 2021

Base Liquidable (hasta euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto Base Liquidable (hasta euros)	Tipo Gravamen (%)
0	0	12.450	9,50
12.450	1.182,75	7.750	12,00
20.200	2.112,75	15.000	15,00
35.200	4.362,75	24.800	18,50
60.000	8.950,75	240.000	22,50

300.000	62.950,75	En adelante	24,50
---------	-----------	-------------	-------

Fuente: Elaboración propia a partir del Boletín Oficial del Estado (en adelante, BOE).

Anexo III: Tipo de gravamen IRPF Madrid 2021

Base Liquidable (hasta euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto Base Liquidable (hasta euros)	Tipo Gravamen (%)
0	0	12.450	9,00
12.450	1.120,50	5.257,20	11,20
17.707,20	1.709,31	15.300	13,30
33.007,20	3.744,21	20.400	17,90
53.407,20	7.395,81	En adelante	21,00

Fuente: Elaboración propia a partir de comunidad.madrid.

Anexo IV: Tipo de gravamen IRPF Comunidad Valenciana 2021

Base Liquidable (hasta euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto Base Liquidable (hasta euros)	Tipo Gravamen (%)
0	0	12.450	10,00
12.450	1.245	4.550	11,00
17.000	1.745,50	13.000	13,90
30.000	3.552,50	20.000	18,00
50.000	7.152,50	15.000	23,50
65.000	10.677,50	15.000	24,50
80.000	14.352,50	40.000	25,00
120.000	24.352,50	20.000	25,50
140.000	29.452,50	35.000	27,50

175.000	39.077,50	En adelante	29,50
---------	-----------	-------------	-------

Fuente: Elaboración propia a partir de la Agencia Tributaria Valenciana.

Anexo V: Tipos mínimos y máximos IRPF de las CCAA junto con la tarifa estatal

	Tipo mínimo (%)	Tipo máximo (%)	Tipo mínimo agregado (%)	Tipo máximo agregado (%)
Andalucía	9,50	22,50	19,00	47,00
Aragón	10,00	25,00	19,50	49,50
Asturias	10,00	25,50	19,50	50,00
Cantabria	9,50	25,50	19,00	50,00
Castilla-La Mancha	9,50	22,50	19,00	47,00
Castilla y León	9,50	21,50	19,00	46,00
Cataluña	10,50	25,50	20,00	50,00
C. Valenciana	10,00	29,50	19,50	54,00
Extremadura	9,50	25,00	19,00	49,50
Galicia	9,40	22,50	18,9	47,00
Islas Baleares	9,50	25,00	19,00	49,50
Islas Canarias	9,00	26,00	18,50	50,50
La Rioja	9,00	27,00	18,50	51,50
Madrid	8,5	20,5	18,00	45,00
Murcia	9,60	22,70	19,10	47,20

Fuente: Elaboración propia.

Anexo VI: Tarifa estatal IP 2021

Base Liquidable (hasta euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto Base Liquidable (hasta euros)	Tipo Gravamen (%)
0	0	167.129,45	0,2
167.129,45	334,26	167.123,43	0,3
334.252,88	835,63	334.246,87	0,5
668.449,75	2.506,86	668.499,76	0,9
1.336.999,51	8.523,36	1.336.999,02	1,3
2.673.999,01	25.904,35	2.673.999,02	1,7
5.347.998,03	71.362,33	5.347.998,03	2,1
10.695.996,06	183.670,29	En adelante	3,5

Fuente: Elaboración propia a partir del BOE.

Anexo VII: Tipo de gravamen IP Comunidad Valenciana 2021

Base Liquidable (hasta euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto Base Liquidable (hasta euros)	Tipo Gravamen (%)
0	0	167.129,45	0,25
167.129,45	417,82	167.123,43	0,37
334.252,88	1.036,18	334.246,87	0,62
668.499,75	3.108,51	668.499,76	1,12
1.336.999,51	10.595,71	1.336.999,50	1,62
2.673.999,01	32.255,10	2.673.999,02	2,12
5.347.998,03	88.943,88	5.347.998,03	2,62
10.695.996,06	229.061,43	En adelante	3,50

Fuente: Elaboración propia a partir de la Agencia Tributaria Valenciana.

Anexo VIII: Tipo de gravamen IP Extremadura 2021

Base Liquidable (hasta euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto Base Liquidable (hasta euros)	Tipo Gravamen (%)
0	0	167.129,45	0,30
167.129,45	501,39	167.123,43	0,45
334.252,88	1.253,44	334.246,87	0,75
668.499,75	3.760,30	668.499,76	1,35
1.336.999,51	12.785,04	1.336.999,50	1,95
2.673.999,01	38.856,53	2.673.999,02	2,55
5.347.998,03	107.043,51	5.347.998,03	3,15
10.695.996,06	275.505,45	En adelante	3,75

Fuente: Elaboración propia a partir de Portal Tributario Junta de Extremadura.

Anexo IX: Tarifa estatal ISD

Base Liquidable (hasta euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto Base Liquidable (hasta euros)	Tipo Gravamen (%)
0	0	7.993,46	7,65
7.993,46	611,50	7.987,45	8,50
15.980,91	1.290,43	7.987,45	9,35
23.968,36	2.037,16	7.987,45	10,20
31.955,81	2.851,98	7.987,45	11,05
39.943,26	3.734,59	7.987,45	11,90
47.930,72	4.685,10	7.987,45	12,75
55.918,17	5.703,50	7.987,45	13,60
63.905,62	6.789,79	7.987,45	14,45
71.893,07	7.943,98	7.987,45	15,30

79.880,52	9.166,06	39.877,15	16,15
119.757,67	15.606,22	39.877,15	18,70
159.634,83	23.063,25	79.754,30	21,25
239.389,13	40.011,04	159.388,41	25,50
398.777,54	80.655,08	398.777,54	29,75
797.555,08	199.291,40	En adelante	34,00

Fuente: Elaboración propia a partir del BOE.

Anexo X: Coeficiente multiplicador estatal

Patrimonio Preexistente (euros)	Grupos de parentesco (art. 20)		
	I y II	III	IV
De 0 a 402.678,11	1	1,5882	2
De más de 402.678,11 a 2.007.380,43	1,05	1,6676	2,10
De más de 2.007.380,43 a 4.020.770,98	1,10	1,7471	2,20
Más de 4.020.770,98	1,20	1,9059	2,40

Fuente: Elaboración propia a partir del BOE.

Anexo XI: Tipo de gravamen ITP por CCAA

	Tipo gravamen (%)
Andalucía	7%
Aragón	8 - 10%
Asturias	8 - 10%
Cantabria	10%
Castilla-La Mancha	9%

Castilla y León	8 – 10%
Cataluña	10 – 11%
C. Valenciana	10%
Extremadura	8 - 11%
Galicia	9%
Islas Baleares	8 - 11%
Islas Canarias	6,5%
La Rioja	7%
Madrid	6%
Murcia	8%

Fuente: Elaboración propia.

