

INFORME SOBRE EL EJERCICIO DE LA AUTONOMÍA FINANCIERA DE LA COMUNITAT VALENCIANA MEDIANTE EL DESARROLLO DE SU PROPIO SISTEMA TRIBUTARIO Y DE TRIBUTOS CEDIDOS

COMISIÓN PARA EL ESTUDIO DE LA REFORMA TRIBUTARIA

Valencia, octubre 2021

I. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES E IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO. INFORME JURÍDICO

I.1 INTRODUCCIÓN

I.2 IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

1. Caracterización general
2. Regulación actual del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en la Comunitat Valenciana
3. Propuestas de reforma a adoptar por la Generalitat Valenciana
4. Propuesta de medidas a adoptar por el Estado a iniciativa de la Generalitat Valenciana

I.3 IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

1. Caracterización general
2. El Impuesto sobre el Patrimonio. Situación actual y perspectivas de futuro
 - a) Las competencias ejercidas por la Comunitat Valenciana en el marco de la Ley de cesión de tributos
 - b) La necesidad de clarificar el mantenimiento y vigencia del Impuesto sobre el Patrimonio
 - c) Cuestiones planteadas respecto del Impuesto sobre el Patrimonio en el marco de la revisión del sistema de financiación autonómica
3. Propuestas en relación con el Impuesto sobre el Patrimonio

I.4. INFORME ECONÓMICO IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

1. Base de datos y metodología
2. Resultados del impuesto sobre sucesiones y donaciones 2017
 - a) Adquisiciones mortis causa
 - b) Adquisiciones inter vivos
3. Propuestas de reforma del impuesto sobre sucesiones y donaciones
4. Resultados de las propuestas de reforma

I.5 INFORME ECONÓMICO IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

1. Resultados del Impuesto sobre el Patrimonio 2017
 - a) Base de datos y metodología
 - b) Resultados globales
 - c) Características de la población
 - d) Distribución del IP 2017
2. Resultados de las propuestas realizadas por la Comisión de Reforma Tributaria
3. Propuesta adicional.

II. INFORME SOBRE EL IMPUESTO DE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

1. Introducción
2. Base imponible y su futura regulación
3. Propuestas relacionadas con las medidas para frenar el despoblamiento
4. Ventas on line de bienes muebles de segunda mano por particulares
5. Síntesis de las propuestas de modificación normativa dirigidas al estado

III. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS: TARIFA Y DEDUCCIONES SOBRE LA CUOTA

1. Propuestas de reforma de la tarifa autonómica del IRPF en la Comunitat Valenciana
2. Las deducciones en la cuota autonómica del IRPF en la legislación de la Comunitat Valenciana.
3. Medidas fiscales en el IRPF para municipios en riesgo de despoblación elaboradas para el proyecto de ley de medidas fiscales para 2021

IV. PROPUESTA DE INSTRUMENTOS FISCALES PARA COADYUVAR A FRENAR EL

DESPOBLAMIENTO Y EN SU CASO INTENTAR REPOBLAR LOS TERRITORIOS DESPOBLADOS O EN RIESGO DE ELLO

1. Introducción
2. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
3. Impuesto sobre el Patrimonio.
4. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
5. Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.
6. Otras cuestiones no relacionadas con el despoblamiento.

V. INFORME SOBRE LAS POSIBILIDADES Y LOS LÍMITES JURÍDICOS DE LA COMUNITAT PARA ESTABLECER TRIBUTOS PROPIOS EXTRAFISCALES

V.1. INTRODUCCIÓN

1. El “derecho a gozar de una vida y un medio ambiente seguro, sano y ecológicamente equilibrado” como fin estatutario de la Comunitat Valenciana.

V. 2. INSTRUMENTOS TRIBUTARIOS PARA LA REDUCCIÓN DE LAS EMISIONES DE GASES DE EFECTO INVERNADERO Y PARA LA ADAPTACIÓN AL CAMBIO CLIMÁTICO

1. Consideraciones generales.
2. El Impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica.
3. El Impuesto sobre la emisión de gases de efecto invernadero a la atmósfera por actividades.
4. El Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales.

V. 3. EL IMPUESTO SOBRE BOLSAS DE PLÁSTICO DE UN SOLO USO: SU INCOMPATIBILIDAD CON EL TRAMITADO IMPUESTO SOBRE ENVASES DE PLÁSTICO DE UN SOLO USO.

V. 4. PROPUESTAS.

VI. IMPOSICIÓN SOBRE VIVIENDAS VACÍAS O DESOCUPADAS

VI.1. INTRODUCCIÓN.

VI.2. ESTADO DE SITUACIÓN.

VI. 3. ENCAJE CONSTITUCIONAL.

VI.4. ASPECTOS TÉCNICOS.

1. Hecho imponible
2. Sujeto pasivo
3. Exenciones
4. Cuantificación del impuesto
5. Gestión del impuesto
6. Extra-fiscalidad, eficiencia y proporcionalidad

VI.5. LA CONFIGURACIÓN DEL PRESUPUESTO DE HECHO DEL RECARGO SOBRE EL IBI POR LAS CCAA

VI.6. VOTO PARTICULAR

VII. IMPUESTO VALENCIANO SOBRE BEBIDAS CON AZÚCARES AÑADIDOS

VII.1. INTRODUCCIÓN: PLANTEAMIENTO DEL ANÁLISIS.

VII.2. LA COMPATIBILIDAD CONSTITUCIONAL DEL HIPOTÉTICO IMPUESTO VALENCIANO SOBRE LAS BEBIDAS CON AZUCARES AÑADIDO CON EL IVA DE LAS BEBIDAS AZUCARADAS AL 21 POR 100, POR RAZONES DE SALUD PÚBLICA.

VII.3. EL IMPUESTO VALENCIANO SOBRE LAS BEBIDAS CON AZUCARES AÑADIDOS: ARTICULACIÓN JURÍDICA Y EFECTOS ECONÓMICOS.

VIII. CONCLUSIONES

Informe sobre el ejercicio de la autonomía financiera de la Comunitat Valenciana mediante el desarrollo de su propio sistema tributario y de los tributos cedidos

La Resolución de 16 de julio de 2020, del Conseller de Hacienda y Modelo Económico, nombró nuevos miembros de la Comisión para el Estudio de la Reforma Tributaria, y actualizó sus objetivos.

Uno de ellos es el de llevar a cabo una profunda revisión de las figuras tributarias, propias y cedidas, que conforman el referido sistema tributario, así como , en su caso, proponer la implantación de nuevas figuras impositivas, como continuación de los trabajos acometidos en 2016. Sin embargo, se sigue ante la misma situación por la demora del Estado en la reforma del sistema de financiación autonómico, y además la crisis sanitaria originada por la Covid-19, y sus consecuencias económicas y sociales, aconsejan una revisión del espacio fiscal propio de la Comunitat, con el objetivo de reforzar y modernizar los ingresos fiscales que permitan la reconstrucción de la economía valenciana.

Al no ser posible analizar propuestas de financiación autonómica por no haberse planteado, ni tan siquiera una propuesta de la Administración General del Estado de revisión de los tributos cedidos, las áreas prioritarias de los trabajos se debían centrar en:

- Valorar las iniciativas sociales y empresariales que permitan, con la creación de nuevos incentivos fiscales, frenar la pérdida de habitantes en zonas en riesgo de despoblación.
- Avanzar en el ejercicio de la autonomía financiera de la Comunitat Valenciana mediante el desarrollo de su propio sistema tributario y la asignación equitativa de recursos.
- Definir una fiscalidad verde, mediante el desarrollo de nuevos tributos propios que sirvan para gravar las actividades nocivas que inciden negativamente en el calentamiento global y en el cambio climático, proponiendo al efecto la implantación de nuevas figuras impositivas.
- Y, finalmente, revisar el conjunto de ingresos fiscales de la Comunitat Valenciana, para proponer alternativas que favorezcan una rápida recuperación de la economía valenciana, como consecuencia de la crisis sanitaria originada por la Covid-19.

A su vez, desde la constitución de la Comisión, se han ido produciendo paralelamente modificaciones legislativas en el ordenamiento tributario valenciano con ocasión de la Ley 3/2020, de 30 de diciembre, de la Generalitat, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera y de organización de la Generalitat y Decreto Ley 6/2021, de 1 de abril, del Consell, de medidas urgentes en materia económico-administrativa para la ejecución de actuaciones financiadas por instrumentos europeos para apoyar la recuperación de la crisis consecuencia de la Covid-19. Sobre algunas de esas cuestiones se emitió parecer de la Comisión, y siendo miembros de la misma, algunos de los máximos responsables de la gestión de la Hacienda Pública Valenciana, pudieron transmitir las opiniones expresadas entonces, incorporándose también aquí dicha información.

Teniendo en cuenta lo anterior, se ha elaborado el siguiente informe por la Comisión compuesta por:

Presidente: Juan Martín Queralt, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario en la Universitat de València.

Secretario, con voz y voto: Rafael Beneyto Cabanes, Director General de Tributos y Juego. Vocales:

– Cristóbal Borrero Moro, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universitat de València.

– Germán Orón Moratal, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Jaume I de Castellón.

– María Teresa Soler Roch, Catedrática de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Alicante.

– Aurora Ribes Ribes, Catedrática de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Alicante.

– Alfredo García Prats, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universitat de València.

– Cristina Martínez Ruiz, registradora de la propiedad, mercantil y bienes muebles, y coordinadora autonómica de las oficinas liquidadoras de la Comunitat Valenciana.

– Sonia Encarnación Díaz Español, Directora General de la Agencia Tributaria Valenciana.

- Amadeo Fuenmayor Fernández, Profesor titular y director del Departamento de Economía Aplicada de la Universitat de València.
- Rafael Granell Pérez, Profesor titular en el Departamento de Economía Aplicada de la Universitat de València.
- Ángeles Pla Vall, profesora titular en el Departamento de Economía Aplicada de la Universitat de València.

La estructura del Informe procura atender a las áreas prioritarias de trabajo, si bien hay aspectos que están directamente relacionados con más de una, por lo que es posible encontrar ideas reiteradas en distintos lugares, bien por afectar a alguno de los objetivos sustantivos y, a su vez, a más de uno de los tributos que entran dentro del espacio tributario de la Comunitat en los tributos cedidos o en los tributos propios.

Un gran bloque afecta a medidas relacionadas con tributos cedidos, con propuestas dirigidas tanto a los poderes públicos de la Comunitat, como otras para que puedan ser trasladadas, si se considera oportuno, al Estado.

Otro bloque afecta a los tributos propios, esencialmente de carácter extrafiscal, dejándose constancia de la existencia de un voto particular a la propuesta formulada en relación con el Impuesto sobre viviendas desocupadas. Asimismo, dada la relevancia y la mención expresa a las zonas en riesgo de despoblamiento, en las conclusiones se incorpora, cuando procede, un punto específico dedicado a la despoblación. Como se ha indicado, el objetivo fundamental de la Comisión es diseñar las propuestas para “*Avanzar en el ejercicio de la autonomía financiera de la Comunitat Valenciana mediante el desarrollo de su propio sistema tributario*”. El análisis que se ha hecho es esencialmente tributario, con propuestas que tanto pueden conllevar incrementos de recaudación, como reducción de la misma. En algún caso estas últimas no serían necesarias si realmente hubiera una mayor preocupación acerca de la asignación equitativa de recursos, lo que conllevaría, en unos casos, la supresión de gastos prescindibles y, en otros, el reforzamiento de las previsiones de gasto cuando ello viniere impuesto por las circunstancias económicas generales y con independencia de políticas partidistas. Los temas que se abordan son:

- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto sobre el Patrimonio. Informes jurídico y económico.

- Informe sobre el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: tarifa y deducciones sobre la cuota.
- Propuesta de instrumentos fiscales para coadyuvar a frenar el despoblamiento y en su caso intentar repoblar los territorios despoblados o en riesgo de ello.
- Informe sobre las posibilidades y los límites jurídicos de la Comunitat para establecer tributos propios extrafiscales
- Imposición sobre viviendas vacías o desocupadas
- Impuesto valenciano sobre bebidas con azúcares añadidos

I. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES E IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO. INFORME JURÍDICO¹

I.1 INTRODUCCIÓN

El Título VIII de la Constitución española era en 1978 un escenario en principio abierto, dado que la organización territorial del Estado mediante la constitución de Comunidades Autónomas era sólo una posibilidad. Esta idea de escenario abierto era asimismo aplicable al sistema tributario, caracterizado a la vez por una certeza y una incertidumbre, lo cual no impidió que con la evolución posterior se haya configurado un régimen que podría considerarse de federalismo fiscal encubierto o implícito y por otra parte, atípico dentro del panorama comparado.

La certeza deriva de la Disposición Adicional 1^a de la Constitución, que ya auguraba lo que ha sido y sigue siendo la principal característica del sistema tributario español y que se resume en la asimetría provocada por la coexistencia de dos tipos distintos de sistemas tributarios: por un lado, el de los Territorios Históricos, las Diputaciones Forales de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya ahora integradas en la Comunidad Autónoma del País Vasco y la (entonces) Diputación y ahora Comunidad Foral de Navarra, con un grado de autonomía que va incluso más allá de los modelos tradicionales de federalismo fiscal, y por otro lado, el de las denominadas Comunidades Autónomas de régimen común, como

¹ Los apartados I.1, I.2 y I.3, son resultado de la ponencia elevada a la Comisión por María Teresa Soler Roch y Aurora Ribes Ribes.

la Comunitat Valenciana, con un escenario fiscal resultante del marco previsto en los artículos 156 y 157 de la Constitución.

La incertidumbre – inicial, en el momento de aprobarse la Constitución – residía precisamente en estos dos preceptos que eran, en sí mismos, un escenario abierto y potencialmente problemático. Éste es el caso de los tres principios citados en el artículo 156.1: autonomía financiera, solidaridad y coordinación con la Hacienda estatal, cuya compatibilidad conlleva un riesgo de tensión. En cuanto a los recursos tributarios a los que se refiere el artículo 157.1, baste citar como ejemplo de escenario abierto la mención a los impuestos cedidos “total o parcialmente por el Estado”, cuya interpretación permitía inicialmente, un desarrollo de la cesión de acuerdo con distintas combinaciones alguna de las cuales hubiera, incluso, podido aproximarse al escenario fiscal de los Territorios Históricos, reduciendo en gran medida aquella asimetría.

Ahora sabemos que el legislador no optó en principio, por una “cesión de máximos”. La Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, como instrumento previsto en el apartado 3 artículo 157 de la Constitución para concretar el diseño abierto previsto en el apartado 1, optó en su primera redacción, por la cesión de la recaudación de determinados impuestos estatales junto a algunas competencias de gestión. Es decir, en relación con las tres manifestaciones características de la soberanía compartida acuñadas por la doctrina alemana y citada en aquel entonces por un sector de la doctrina española: la soberanía normativa, la administrativa y la de las sumas recaudadas, el legislador optó por una aplicación parcial y limitada de las dos últimas. Ciertamente, un alcance distinto de la cesión hubiera sido posible, como luego se ha demostrado; pero una cesión de máximos en un primer momento hubiera supuesto una mayor tensión entre los principios de autonomía y solidaridad (sin olvidar la suficiencia financiera), haciendo necesario potenciar los mecanismos de compensación. Debe tenerse en cuenta, además, el respeto a las libertades de circulación dentro del territorio nacional garantizado en el artículo 157.2 de la Constitución, frente a las cuales los tributos no pueden ser un obstáculo.

A todo ello debe añadirse que, desde 1986, el Derecho de la Unión Europea, sobre todo en lo que se refiere a principios (no discriminación) y libertades fundamentales, así como a la prohibición de ayudas de Estado, viene proyectándose directamente sobre el poder tributario del Estado e indirectamente sobre el poder tributario, tanto de los Territorios

Históricos como de las Comunidades Autónomas de régimen común; en unos casos, implicando la uniformidad normativa en todos los niveles de Gobierno (por ejemplo: la regulación del Impuesto sobre el Valor Añadido), y en otros casos, obligando a modificar determinadas normas declaradas contrarias al Derecho de la Unión (por citar sólo algunos ejemplos: las “vacaciones fiscales” de la Diputación Foral de Vizcaya, el “céntimo sanitario” o el tratamiento de los no residentes en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones).

Los impuestos cedidos continuaron siéndolo a nivel recaudatorio, hasta que irrumpió en escena el principio de corresponsabilidad fiscal, no mencionado expresamente en la Constitución, pero que puede considerarse expresión de un contenido lógico del principio de autonomía financiera. Obviamente, lo que da sentido a la corresponsabilidad fiscal es la cesión de potestades normativas a las Comunidades Autónomas, por lo demás algo que ya siempre han tenido y siguen teniendo los Territorios Históricos. En la medida en que las Comunidades Autónomas ya ejercían su responsabilidad fiscal en relación con sus tributos propios, el salto cualitativo que suponía el nuevo paradigma se produjo mediante la asunción de determinadas potestades normativas sobre los impuestos cedidos, si bien el perímetro de la cesión recaudatoria era y continúa siendo superior, por haber impuestos de recaudación compartida con el Estado (por ejemplo: el Impuesto sobre el Valor Añadido) sobre los que la potestad normativa es exclusivamente estatal.

La corresponsabilidad fiscal reflejada en la cesión de determinadas potestades normativas sobre algunos de los tributos cedidos fue sin duda un paso significativo en la consolidación de los denominados sistemas tributarios autonómicos y sobre todo de cada uno de ellos considerado singularmente; algo que nos permite ahora referirnos al sistema tributario de la Comunitat Valenciana. Un cambio de paradigma, sin duda legítimo y constitucionalmente irreprochable, pero que ha incorporado al debate un elemento nuevo y en cierta medida perturbador, consistente en el enjuiciamiento del sistema, fundamentalmente, desde la perspectiva de las diferencias fiscales entre las Comunidades Autónomas de régimen común. En estos últimos años, este debate se ha manifestado de modo especialmente intenso, con una magnitud mucho mayor de la que nunca tuvo la propia asimetría del sistema en relación con la fiscalidad de los Territorios Históricos, siendo éste un dato especialmente curioso porque, por ejemplo, nadie parece recordar que la “competencia a la baja” en relación con el Impuesto sobre Sucesiones tuvo su origen, precisamente, en dos Comunidades Autónomas limítrofes con dichos Territorios.

El conflicto suscitado por las diferencias del nivel de imposición entre Comunidades Autónomas, sobre todo a raíz del uso de la potestad normativa en determinados impuestos cedidos, ha provocado un debate sin duda legítimo y procedente, pero que está ignorando o desenfocando lo que debería ser el eje fundamental de todo debate -y no sólo de éste- sobre la fiscalidad: la relación entre los ingresos y los gastos públicos. Es cierto y evidente que en el uso de las potestades normativas las Comunidades Autónomas han cometido errores; en el caso de la Comunitat Valenciana, baste recordar el requisito – ya suprimido - de residencia del heredero en dicha Comunidad para disfrutar de la bonificación en la cuota del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que, como es sabido, fue declarado inconstitucional.² Pero no es menos cierto que la discusión sobre la discriminación territorial ya se ha revelado como el caballo de Troya para propiciar el asalto al verdadero objetivo de este debate, que no es otro que el acoso y derribo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y, de paso, del Impuesto sobre el Patrimonio.

Los objetivos a los que se orientó la última revisión del sistema de financiación y que, según el Preámbulo de la Ley 22/2009, definen los ejes básicos del modelo, son: refuerzo de las prestaciones del Estado del bienestar, incremento de la equidad, suficiencia en la financiación del conjunto de competencias autonómicas, aumento de la autonomía y la corresponsabilidad y mejora de la dinámica y la estabilidad del sistema. En los apartados siguientes, se analizarán el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el Impuesto sobre el Patrimonio aplicables en la Comunitat Valenciana, a fin de proponer medidas autonómicas y de colaboración con el Estado que, con pleno respeto a los principios constitucionales y europeos, aumenten la corresponsabilidad fiscal del sistema y refuercen su equidad. De ahí que cobren especial importancia el principio de progresividad y la lucha contra el fraude fiscal.

I.2 IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

1. CARACTERIZACION GENERAL.

Como es sabido, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), regulado mediante la Ley 29/1987, de 18 de diciembre (LISD) y el Real Decreto 1629/1991, de 8 de

² Sentencia del Tribunal Constitucional 60/2015 de 18 de marzo.

noviembre (RISD), es un tributo estatal cedido a las CCAA de régimen común y un impuesto concertado de normativa autónoma en las Comunidades forales.

Conforme a su configuración actual, el ISD grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas. En este sentido, su hecho imponible viene integrado por la adquisición de bienes y derechos mediante herencia, legado, donación, o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito.

Remontándonos en el tiempo, a través de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias se otorgó una capacidad normativa significativa a las CCAA, al posibilitar la regulación autonómica de la cuantía y coeficientes del patrimonio preexistente y la progresividad de la tarifa, con determinadas restricciones, así como las reducciones de la base imponible. Con posterioridad, dicha Ley quedó derogada por la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, que amplió notablemente las citadas competencias normativas, incluyendo reducciones para transmisiones *inter vivos* o *mortis causa*, tarifa del impuesto, cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente y deducciones y bonificaciones de la cuota. Idéntico alcance presenta la cesión de facultades normativas a las CCAA operada mediante la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, cuyo artículo 48 reproduce el tenor literal de su predecesor.

En este orden de ideas, conviene asimismo tener presente la jurisprudencia del TJUE en este ámbito, atendida la importancia de la que son acreedores los principios y libertades europeos en ausencia de instrumentos convencionales de índole internacional sobre la materia sucesoria. En efecto, pese a existir tres CDI en esta sede, suscritos por España con Grecia³, Francia⁴ y Suecia⁵, la antigüedad de los mismos (nótese que son anteriores no solo al Convenio modelo de la OCDE de 1982 en materia sucesoria, sino incluso al

³ Convenio celebrado el 6 de marzo de 1919, fijando reglas que se han de aplicar a las sucesiones de los españoles y de los griegos fallecidos en Grecia y en España, respectivamente.

⁴ CDI entre España y Francia (BOE 7-enero-1964).

⁵ CDI entre España y Suecia (BOE 16-enero-1964).

“Proyecto de convenio para evitar la doble imposición con respecto a los impuestos sobre el patrimonio y las herencias” de 1966) ha conducido a su inaplicación práctica.

En este sentido, si bien la fiscalidad directa constituye una competencia de los Estados miembros, no es menos cierto que el propio TJUE⁶ ha condicionado dicho ejercicio a la no contravención de los principios (no discriminación) y libertades (restricción) del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. La doctrina sentada por el TJUE incluye a las sucesiones en el ámbito de los movimientos de capitales, parte del análisis de situaciones comparables, no puramente internas y exige una causa de justificación válida (“razón imperiosa de interés general”) a efectos de admitir la eventual restricción provocada por la normativa interna de un Estado miembro, todo lo cual deberá ser tomado en consideración por la Comunitat Valenciana en el ámbito de su actuación normativa.

2. REGULACIÓN ACTUAL DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES EN LA COMUNITAT VALENCIANA.

En el ejercicio de sus facultades normativas, la Comunitat Valenciana ha regulado las reducciones sobre la base imponible y las bonificaciones sobre la cuota tanto en sucesiones como en donaciones. Asimismo, ha establecido una tarifa propia del impuesto que, no obstante, apenas varía en comparación con la estatal. A continuación, se detallan las medidas adoptadas por la Comunitat Valenciana, vigentes a 1 de septiembre de 2020, y contenidas mayoritariamente en la 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 (en adelante, Ley 13/1997):

- **Reducciones sobre la base imponible en adquisiciones *mortis causa*:**
 - Reducciones por parentesco: la Comunitat Valenciana⁷ ha modificado las reducciones correspondientes a los Grupos I y II, quedando fijadas en las siguientes cuantías:

⁶ Véanse, entre otros: Asunto C-364/01, *Barbier*; Asunto C-464/05, *Geurts y Votgen*; Asunto C-513/03, *Van Hilten - van der Heijden*; Asunto C-256/06, *Jäger*; Asunto C-43/07, *Arens-Sikken*; Asunto C-11/07, *Eckelkamp*; Asunto C-67/08, *Block*; Asunto C-132/10, *Halley*; Asunto C-31/11, *Scheunemann*; Asunto C-181/12, *Yvon Welte*; Asunto C-127/12, *Comisión Europea y Reino de España*; Asunto C-522/14, *Sparkasse Allgäu*; y, Asunto C-244/15, *Comisión c. Grecia*.

⁷ Artículo 10, Uno, a) de la Ley 13/1997 (redacción dada por el Decreto Ley 4/2013, de 2 de agosto, del *Consell*, por el que se establecen medidas urgentes para la reducción del déficit público y la lucha contra el fraude fiscal en la *Comunitat Valenciana*, así como otras medidas en materia de ordenación del juego).

- Grupo I, la reducción se eleva a 100.000 euros, más 8.000 euros por cada año menos de 21 que tenga el causahabiente, sin que la reducción pueda exceder de 156.000 euros.
 - Grupo II, la reducción asciende a 100.000 euros.
- Reducción por minusvalía⁸: en la Comunitat Valenciana el importe de esta reducción varía en función del tipo de discapacidad y el grado de minusvalía:
- En las adquisiciones por personas con discapacidad física o sensorial, con un grado de minusvalía igual o superior al 33%, la reducción será de 120.000 euros.
 - En las adquisiciones por personas con discapacidad psíquica, con un grado de minusvalía igual o superior al 33%, y por personas con discapacidad física o sensorial, con un grado de minusvalía igual o superior al 65%, la reducción será de 240.000 euros.
- Reducción por adquisición de vivienda habitual del causante: la Comunitat Valenciana mantiene esta reducción del 95% en los mismos términos que la normativa estatal, con dos diferencias⁹: por un lado, eleva el límite de la reducción a 150.000 euros (en contraste con los 122.606,47 euros en la LISD); y, por otro lado, reduce a 5 años el período de permanencia durante el cual el contribuyente debe mantener la vivienda en su propiedad, frente a los 10 años exigidos en la ley estatal.
- Reducción por adquisición de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades: en el ámbito de la Comunitat Valenciana, los puntos 3º y 4º del apartado Dos del artículo 10¹⁰ de la Ley 13/1997, de la Generalitat

⁸ Artículo 10, Uno, b) de la Ley 13/1997 (redacción dada por el Decreto Ley 4/2013, de 2 de agosto, del *Consell*, por el que se establecen medidas urgentes para la reducción del déficit público y la lucha contra el fraude fiscal en la *Comunitat Valenciana*, así como otras medidas en materia de ordenación del juego).

⁹ Artículo 10, Uno, c) de la Ley 13/1997 (redacción dada por el Decreto Ley 4/2013, de 2 de agosto, del *Consell*, por el que se establecen medidas urgentes para la reducción del déficit público y la lucha contra el fraude fiscal en la *Comunitat Valenciana*, así como otras medidas en materia de ordenación del juego).

¹⁰ Redacción dada por el artículo 68 de la Ley 9/2019, de 23 de diciembre, de la Generalitat, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera y de organización de la Generalitat (DOGV de 30 de diciembre). Vigente desde el 1 de enero de 2020.

Valenciana prevén esta reducción del 99% en los mismos términos que la LISD, con las siguientes diferencias:

- ✓ Se establece un período de mantenimiento por parte del adquirente de 5 años, en lugar de los 10 requeridos en la norma estatal.
 - ✓ Se contempla la posibilidad de aplicar esta reducción si el causante estuviera jubilado de la actividad de la empresa o negocio en el momento del fallecimiento. En este caso la reducción solo será aplicable al cónyuge o a sus descendientes que cumplan con los requisitos exigidos y por la parte en que resulten adjudicatarios. La reducción variará en función de la edad que tuviese el causante en la fecha de la jubilación: la reducción será del 90% si tenía entre 60 y 64 años, o del 99% si había cumplido los 65 años.
 - ✓ Se elimina el orden de prelación en la aplicación del beneficio fiscal, de modo que la reducción podrá ser aplicada por cualquier heredero (cónyuge, descendientes, adoptados, ascendientes, adoptantes y colaterales hasta el tercer grado) que cumpla los requisitos, sin prioridades.
 - ✓ En el caso de participaciones en entidades, se limita la aplicación de la reducción a las empresas de reducida dimensión (entendiendo por tales aquellas cuyo importe neto de la cifra de negocios posibilite la aplicación de los incentivos fiscales para este tipo de entidades).
- Reducción por adquisición de Patrimonio Histórico o Cultural: a través del Artículo 10, apartado Dos, punto 2º, de la Ley 13/1997, se contempla, en el ámbito valenciano, la reducción del 95% del valor de los bienes que se encuentren “inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural, en el Inventario General del Patrimonio Cultural Valenciano, o que antes de finalizar el plazo para presentar la declaración por este impuesto se inscriban en cualquiera de estos registros, siempre que sean cedidos para su exposición en las siguientes condiciones: 1) Que la cesión se efectúe a favor de la Generalitat y las entidades locales de la Comunitat Valenciana; los entes del sector público de la Generalitat y de las entidades locales; las universidades públicas, los centros superiores de

enseñanzas artísticas públicos y los centros de investigación de la Comunitat Valenciana, y las entidades sin fines lucrativos reguladas en los apartados a y b del artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, siempre que persigan fines de naturaleza exclusivamente cultural y se hallen inscritas en los correspondientes registros de la Comunitat Valenciana. 2) Que la cesión se efectúe gratuitamente. 3) Que el bien se destine a los fines culturales propios de la entidad donataria”.

La reducción varía según el período de cesión del bien, siendo del 95% del valor del bien para cesiones de más de 20 años; del 75% para cesiones de más de 10 años y del 50% para cesiones de más de 5 años.

- Reducción propia por adquisición de empresa individual agrícola: la Comunitat Valenciana introdujo, a través del artículo Diez, Dos, apartado 1 de la Ley 13/1997¹¹, esta reducción propia, aplicable cuando se produzca la transmisión de una empresa individual agrícola a favor del cónyuge, descendientes, adoptados, ascendientes, adoptantes y parientes colaterales del causante hasta el tercer grado. En este supuesto, la base imponible se reducirá en el 99% del valor neto de los elementos patrimoniales afectos a la empresa transmitida, siempre que se cumplan, simultáneamente, los siguientes requisitos:

- 1) Que la actividad no constituya la principal fuente de renta del causante
- 2) Que el causante haya ejercido dicha actividad de forma habitual, personal y directa
- 3) Que la empresa adquirida se mantenga en el patrimonio del adquirente durante los 5 años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que aquél fallezca, a su vez, dentro de dicho plazo.

Esta reducción se aplicará también cuando el causante estuviera jubilado de la actividad empresarial agrícola en el momento de su fallecimiento, siempre que dicha actividad se hubiera ejercido de forma habitual, personal y directa por su cónyuge o por alguno de sus

¹¹ Redacción dada por el artículo 68 de la Ley 9/2019, de 23 de diciembre, de la Generalitat, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera y de organización de la Generalitat (DOGV de 30 de diciembre). Vigente desde el 1 de enero de 2020.

descendientes o adoptados. En tal caso, la reducción se aplicará únicamente a estos si ejercen la actividad y cumplen los demás requisitos establecidos con carácter general. La reducción aplicable será del 99% si, en el momento de la jubilación, el causante hubiera cumplido los 65 años; y del 90% si, en dicha fecha, el causante tuviera entre 60 y 64 años cumplidos.

- Reducción por adquisición de explotaciones agrarias situadas en la Comunitat Valenciana o elementos afectos a la explotación¹²: se practicará una reducción del 99% del mencionado valor cuando concurren las siguientes circunstancias: a) Que la adquisición corresponda al cónyuge, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes y colaterales, por consanguinidad hasta el tercer grado inclusive, de la persona causante. b) Que la persona adquirente tenga la condición de persona agricultora profesional en cuanto a la dedicación de trabajo y procedencia de rentas. c) Que la persona adquirente mantenga en su patrimonio la explotación agraria o los elementos afectos a la explotación durante los cinco años siguientes al devengo del impuesto, salvo que dentro de dicho plazo fallezca la persona adquirente o en caso de expropiación forzosa de las parcelas.
- Reducción por adquisición de fincas rústicas situadas en la Comunitat Valenciana¹³: se aplicará una reducción del 99 % del valor siempre que el adquirente *mortis causa* transmita en el plazo de un año a un agricultor profesional, que sea también socio de SAT, cooperativa, sociedad civil o agrupación registrada como Iniciativa de Gestión Común (IGC). Periodo de mantenimiento: 5 años desde el devengo del impuesto.

Sintéticamente, la regulación básica de estas reducciones por comparación con la normativa estatal sería la siguiente:

¹² Artículo 80, apartados 1 y 2 de la Ley 5/2019, de 28 de febrero, de la Generalitat, de estructuras agrarias de la Comunitat Valenciana (DOGV de 6 de marzo de 2019).

¹³ Artículo 80, apartado 3 de la Ley 5/2019, de 28 de febrero, de la Generalitat, de estructuras agrarias de la Comunitat Valenciana (DOGV de 6 de marzo de 2019).

CUADRO COMPARATIVO DE LAS REDUCCIONES APLICABLES EN LAS ADQUISICIONES *MORTIS CAUSA* EN LA NORMATIVA ESTATAL Y EN LA NORMATIVA DE LA COMUNITAT VALENCIANA

Base liquidable: Sucesiones BI – Reducciones de base (estatales y autonómicas)

A) Reducciones estatales B) Reducciones Comunitat Valenciana

SUCESIONES ESTATALES	SUCESIONES C. VALENCIANA
<p>Por grado de parentesco. Grupos: I, II, III y IV (cuantía fija).</p>	<p>Por grado de parentesco. Incrementa la estatal en los Grupos I y II (incluye parejas de hecho). Incompatible con la estatal.</p>
<p>Adquisiciones por discapacitados. Cuantía fija.</p>	<p>Adquisiciones personas con minusvalía. Incrementa la cuantía estatal. Incompatible con la estatal.</p>
<p>Empresa individual, negocio profesional Mantener 10 años; reducción: 95% del valor.</p>	<p>Empresa individual, negocio profesional. Se debe mantener 5 años; 99% del valor. Incompatible con la estatal.</p>
<p>Participaciones en entidades. Mantener 10 años; reducción: 95% del valor.</p>	<p>Participaciones en entidades. Se debe mantener 5 años; 99% del valor. Solo para empresas de reducida dimensión. Incompatible con la estatal.</p>
<p>Vivienda habitual. Cónyuge, descendiente o colateral mayor 65 que conviva, mantener 10 años; reducción: 95% del valor; cuantía: límite por SP.</p>	<p>Vivienda habitual. Incrementa el límite. Se debe mantener 5 años. Incompatible con la estatal.</p>
<p>Bienes del Patrimonio Histórico. Cónyuge, descendiente. Mantener 10 años; reducción: 95% del valor.</p>	
	<p>Bienes incluidos en el Registro de bienes de interés cultural o en el inventario del patrimonio cultural valenciano.</p>

	Se exige que se cedan para su exhibición; la cuantía de la reducción varía según los años de cesión (95%, 75% ó 50%).
<p>Transmisiones <i>mortis causa</i> consecutivas.</p> <p>En 10 años, los mismos bienes a favor de descendientes; reducción de los impuestos satisfechos.</p>	
<p>Reducciones del 90% al 50%. Ley 19/1995, modernización de explotaciones agrarias.</p>	
	<p>Adquisición empresa individual agrícola.</p> <p>Reducción: 99%/ 90%. Mantener 5 años.</p>
	<p>Adquisición explotación agraria sita en Comunitat Valenciana o elementos afectos.</p> <p>Reducción del 99% para adquirentes hasta el tercer grado de parentesco colateral, con la condición de agricultor profesional y mantenimiento de la explotación 5 años.</p>
	<p>Adquisición finca rústica situada en Comunitat Valenciana.</p> <p>Reducción del 99%, siempre que el adquirente <i>mortis causa</i> transmita en 1 año a un agricultor profesional. Mantenimiento: 5 años.</p>

• **Reducciones sobre la base imponible en adquisiciones *inter vivos*:**

- Reducción por parentesco¹⁴:
 - Adquisiciones por hijos o adoptados menores de 21 años, que tengan un patrimonio preexistente de hasta 600.000 euros: 100.000 euros, más 8.000 euros por cada año menos de 21 que tenga el donatario, sin que la reducción pueda exceder de 156.000 euros.
 - Adquisiciones por hijos o adoptados de 21 años o más y por padres o adoptantes, que tengan un patrimonio preexistente, en todos los casos, de hasta 600.000 euros: 100.000 euros.
 - Adquisiciones por nietos, que tengan un patrimonio preexistente de hasta 600.000 euros, siempre que su progenitor, que era hijo del donante, hubiera fallecido con anterioridad al momento del devengo: 100.000 euros, si el nieto tiene 21 o más años, y 100.000 euros, más 8.000 euros por cada año menos de 21 que tenga el nieto, sin que, en este último caso, la reducción pueda exceder de 156.000 euros.
 - Adquisiciones por abuelos, que tengan un patrimonio preexistente de hasta 600.000 euros, siempre que su hijo, que era progenitor del donante, hubiera fallecido con anterioridad al momento del devengo: 100.000 euros.

A los efectos de los citados límites de reducción, se tendrá en cuenta la totalidad de las adquisiciones lucrativas *inter vivos* provenientes del mismo donante, efectuadas en los cinco años inmediatamente anteriores al momento del devengo.

- Reducción por minusvalía¹⁵: si el donatario es una persona con discapacidad física o sensorial, con un grado de minusvalía igual o superior al 65%, y con

¹⁴ Apartado 1º del artículo Diez Bis de la Ley 13/1997 (redacción dada por el número uno del artículo 14 de la Ley 13/2016, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat).

¹⁵ Apartado 2º del artículo Diez Bis de la Ley 13/1997 (redacción dada por la Ley 14/2007, de 26 de diciembre, de la Generalitat, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat. Véase también la disposición adicional decimosexta añadida por la Ley 5/2013, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat).

discapacidad psíquica, con un grado de minusvalía igual o superior al 33%, además de las que pudieran corresponder en función del grado de parentesco con el donante, se aplicará una reducción de 240.000 euros. Cuando la adquisición se efectúe por personas con discapacidad física o sensorial, con un grado de minusvalía superior al 33%, que sean padres, adoptantes, hijos o adoptados del donante, se aplicará una reducción de 120.000 euros. Idéntica reducción, con los mismos requisitos de discapacidad, resultará aplicable a los nietos, siempre que su progenitor, que era hijo del donante, hubiera fallecido con anterioridad al momento del devengo, y a los abuelos, siempre que su hijo, que era progenitor del donante, hubiera fallecido con anterioridad al momento del devengo.

- Reducciones en atención a los bienes donados¹⁶: se prevé la reducción del 99% del valor de los elementos patrimoniales afectos o del valor de las participaciones en los supuestos de transmisiones de una empresa individual agrícola, de una empresa individual o de un negocio profesional y de participaciones en entidades. Estas reducciones serán aplicables si los sujetos reúnen los requisitos y condiciones exigidos en la norma, que coinciden con los previstos para las transmisiones *mortis causa* de estos mismos bienes, excepto en el supuesto de empresa individual agrícola, en el que únicamente se aplica la reducción cuando la transmisión se efectúe a favor de los hijos o, en caso de no existir estos, a los padres.

Asimismo, se mantiene en los mismos términos previstos en la norma estatal la reducción del 95% cuando se donen a favor del cónyuge, descendientes o adoptados, bienes integrantes del Patrimonio Histórico español o del Patrimonio Histórico o Cultural de las CCAA.

Por último, en las transmisiones de importes dinerarios destinadas al desarrollo de una actividad empresarial o profesional, con fondos propios inferiores a 300.000 euros, en ámbito de la cinematografía, las artes escénicas, la música, la pintura y otras artes visuales o audiovisuales, la edición, la investigación o en el ámbito social, la base imponible del

¹⁶ Ley 13/1997, artículo Diez Bis, apartados 3º, 4º y 5º (redacción dada por el artículo 68 de la Ley 9/2019, de 23 de diciembre, de la Generalitat, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera y de organización de la Generalitat (DOGV de 30 de diciembre). Vigente desde el 1 de enero de 2020.

impuesto tendrá una reducción de hasta 1.000 euros¹⁷. A los efectos del citado límite de reducción, se tendrá en cuenta la totalidad de las adquisiciones dinerarias lucrativas provenientes del mismo donante, efectuadas en los 3 años inmediatamente anteriores al momento del devengo.

La aplicación de esta reducción es compatible con la de las previstas en los apartados 1 y 2 de este artículo.

- Reducción por transmisión de participaciones *inter vivos* de explotaciones agrarias o fincas rústicas situadas en la Comunitat Valenciana: se practicará una reducción del 99% del valor de adquisición, siempre que el donante tenga 65 años o más, o se encuentre en situación de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez. El donatario ha de ser un pariente hasta el tercer grado colateral, con la condición de agricultor profesional, además del cumplimiento de otros requisitos previstos en el artículo 81 de la Ley 5/2019, de 28 de febrero, de estructuras agrarias de la Comunitat Valenciana.

En consecuencia, la regulación de estas reducciones en la Comunitat Valenciana, por comparación con las del Estado, podría esquematizarse del siguiente modo:

CUADRO COMPARATIVO DE LAS REDUCCIONES APLICABLES EN LAS ADQUISICIONES <i>INTER VIVOS</i> EN LA NORMATIVA ESTATAL Y EN LA NORMATIVA DE LA COMUNITAT VALENCIANA		
Base liquidable: Donaciones BI – Reducciones de base (estatales y autonómicas)		
A) <u>Reducciones estatales</u>		B) <u>Reducciones Comunitat Valenciana</u>
DONACIONES ESTATALES	DONACIONES VALENCIANA	C.
	Por grado de parentesco. Se aplican a las adquisiciones por hijos, padres, nietos y abuelos. Cuantía fija, mismo importe que sucesiones. Patrimonio previo de hasta 600.000 €.	
	Adquisiciones personas con minusvalía.	

¹⁷ Apartado 6 del artículo 10 Bis, introducido por el artículo 31 de la Ley 9/2014, de 29 diciembre, de la Generalitat, de impulso de la actividad y del mecenazgo cultural en la Comunitat Valenciana.

	Cuantía fija, requisitos e importe igual que en sucesiones
Empresa individual, negocio profesional. Se exige además que el donante sea mayor de 65 años o con incapacidad permanente. Donatario: mantener 10 años, con derecho a la exención en IP.	Empresa individual, negocio profesional. Se debe mantener 5 años. A favor de cónyuge, descendientes o padres Participaciones: empresas de reducida dimensión.
Bienes del Patrimonio Histórico. Se exige también que el donante sea mayor de 65 años o con incapacidad permanente. Donatario: mantener 10 años, con derecho a la exención en IP.	
Reducciones del 90% al 50%. Ley 19/1995, modernización de explotaciones agrarias .	
	Adquisición empresa individual agrícola. Solo hijos o padres. Reducción: 99%.
	Transmisión dineraria actividad empresarial o profesional en ámbito artístico. Reducción máxima: 1.000 €.
	Transmisión de participaciones de explotaciones agrarias o fincas rústicas sitas en la Comunitat Valenciana. Reducción del 99%. Donante: 65 años o más, o incapacidad. Donatario: pariente hasta el tercer grado colateral y agricultor profesional.

Por lo que concierne a la **tarifa** del impuesto, ciertamente la Comunitat Valenciana ha regulado una propia, pero no es menos cierto que la misma coincide básicamente con la del Estado. Lo mismo ocurre respecto a los **coeficientes multiplicadores** por patrimonio preexistente establecidos por el legislador valenciano, idénticos a los previstos en la legislación estatal.

Tarifa aplicable en la Comunitat Valenciana:

Base liquidable Hasta euros	Cuota íntegra Euros	Resto base liquidable Hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
0,00	0,00	7.993,46	7,65
7.993,46	611,50	7.668,91	8,50
15.662,38	1.263,36	7.831,19	9,35
23.493,56	1.995,58	7.831,19	10,20
31.324,75	2.794,36	7.831,19	11,05
39.155,94	3.659,70	7.831,19	11,90
46.987,13	4.591,61	7.831,19	12,75
54.818,31	5.590,09	7.831,19	13,60
62.649,50	6.655,13	7.831,19	14,45
70.480,69	7.786,74	7.831,19	15,30
78.311,88	8.984,91	39.095,84	16,15
117.407,71	15.298,89	39.095,84	18,70
156.503,55	22.609,81	78.191,67	21,25
234.695,22	39.225,54	156.263,14	25,25
390.958,37	79.072,64	390.958,37	29,75
781.916,75	195.382,76	En adelante	34,00

En la Comunitat Valenciana están vigentes los siguientes **coeficientes multiplicadores** en función del patrimonio preexistente:

Patrimonio preexistente (euros)	Grupos I y II	Grupo III	Grupo IV
De 0 a 390.657,87	1,0000	1,5882	2,0000
De más de 390.657,87 a 1.965.309,58	1,0500	1,6676	2,1000
De más de 1.965.309,58 a 3.936.629,28	1,1000	1,7471	2,2000
De más de 3.936.629,28	1,2000	1,9059	2,4000

• **Bonificaciones sobre la cuota en adquisiciones *mortis causa*:**

- Bonificación por parentesco¹⁸: la Comunitat Valenciana ha establecido una bonificación del 75% de la cuota tributaria para las adquisiciones por el Grupo I, y del 50% por el Grupo II.
- Bonificación por discapacidad¹⁹: en el caso de discapacitados físicos o sensoriales con un grado de minusvalía igual o superior al 65%, o discapacitados psíquicos con un grado de minusvalía igual o superior al 33%, se prevé una bonificación del 75%. La aplicación de esta última bonificación excluirá la de los apartados anteriores.
- Bonificación por adquisición autorizada en los procesos de reestructuración parcelaria pública y privada previstos en la Ley 5/2019, de 28 de febrero, de la Generalitat, de estructuras agrarias de la Comunitat Valenciana: bonificación del 99% de la cuota siempre que no sea aplicable un beneficio fiscal más favorable por parte de la legislación sectorial²⁰.

A efectos del ISD, se asimilan a los cónyuges los miembros de parejas de hecho cuya unión cumpla con los requisitos de la Ley 15/2012, de 15 de octubre, de la Generalitat, de Uniones de hecho formalizadas de la Comunitat Valenciana, y se encuentre inscrita en el Registro de uniones de hecho formalizadas de la Comunitat Valenciana²¹.

Por último, cabe recordar que en la Comunitat Valenciana el plazo de presentación de las autoliquidaciones es de seis meses en los supuestos de transmisiones *mortis causa* y de un mes en los restantes supuestos. Cuando el contribuyente se hubiera aplicado un beneficio fiscal y con posterioridad se produzca la pérdida del derecho a su aplicación,

¹⁸ Artículo 12 bis.1. a) y b) de la Ley 13/1997 (redacción dada por la Ley 13/2016, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat).

¹⁹ Artículo 12 bis.1. a) y b) de la Ley 13/1997 (redacción dada por la Ley 13/2016, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat).

²⁰ Artículo 75, apartado 2 de la Ley 5/2019, de 28 de febrero, de la Generalitat, de estructuras agrarias de la Comunitat Valenciana (DOGV de 6 de marzo de 2019).

²¹ Artículo Doce quarter de la Ley 13/1997 (incorporado por la Ley 13/2016, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat para el año 2017).

deberá presentar una autoliquidación en el plazo de un mes, incluyendo la parte del impuesto que hubiera dejado de ingresar, así como los intereses de demora.

Atendida la regulación en vigor, y una vez analizados tanto el Informe del Comité Técnico Permanente de Evaluación (CTPE) remitido por la Administración General del Estado (AGE), como la respuesta de la Dirección General de Tributos y Juego de la Conselleria d'Hisenda i Model Econòmic de la Generalitat Valenciana, la Comisión estima conveniente formular una serie de propuestas de mejora relativas al ISD, dirigidas tanto a la Generalitat Valenciana como al Estado.

3. PROPUESTAS DE REFORMA A ADOPTAR POR LA GENERALITAT VALENCIANA

En línea con el Informe de esta Comisión publicado en 2016 y con lo manifestado tanto por CTPE y por la Dirección General de Tributos y Juego, consideramos que se debe “avanzar en la coordinación fiscal entre las CCAA a través del impulso de una armonización de la normativa tributaria, dirigida fundamentalmente a armonizar las bases imponibles y liquidables de los tributos cedidos total o parcialmente. Esta armonización técnica debe permitir reducir los costes de cumplimiento, aumentar la transparencia del sistema fiscal y medir de forma más precisa los valores normativos, lo que es fundamental para la aplicación de los mecanismos de nivelación del modelo, sin restringir el nivel de corresponsabilidad existente ni la autonomía de ingreso de las CCAA”.

Como subraya la AGE, esta armonización técnica es especialmente requerida en el caso del ISD, “por lo que se defiende una unificación de las reglas de determinación de las bases imponibles y de las bases liquidables y la exclusión de la posibilidad de regulación por parte de las CCAA de reducciones en la base imponible, de manera que las competencias normativas autonómicas queden centradas en la posibilidad de establecer escalas o tipos de gravamen y deducciones o bonificaciones de la cuota”.

En esta línea, al objeto de fortalecer los principios constitucionales de justicia tributaria, en particular los principios de capacidad económica y progresividad, garantizando asimismo de forma adecuada la suficiencia financiera de la Comunitat Valenciana, la Comisión sugiere la introducción de la siguiente medida en la regulación en vigor.

➤ **Propuesta nº 1.- Reordenación de la bonificación sobre la cuota en adquisiciones *mortis causa*.**

Fruto de la reforma operada en virtud de la Ley 13/2016, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat (DOCV núm. 7948, de 29 de diciembre de 2016), la normativa vigente (artículo 12 bis de la Ley 13/1997) contempla una reducción del 75% sobre la cuota respecto al Grupo I y del 50% en relación con el Grupo II, al margen de la bonificación del 75% prevista en caso de discapacidad (artículo 12 bis c) de la Ley 13/1997).

Opción 1: La Comisión propone un nuevo diseño de la bonificación sobre la cuota en el gravamen sucesorio, que contemple distintos porcentajes de desgravación en función del importe de la cuota correspondiente. A efectos de reformular dicha bonificación, siempre aplicable a los Grupos I y II y a los supuestos previstos de discapacidad, podrían establecerse porcentajes del 75%, 50%, 25% y 10%, que se correspondieran con cuotas equivalentes a los actuales tramos de patrimonio preexistente. Y ello porque, pese a que parezca racional otorgar un mejor trato fiscal a las herencias en los núcleos familiares, que a las que se produzcan entre desconocidos, la misma lógica indica que no es razonable que una herencia de centenares de millones de euros entre padres e hijos apenas tribute.

De acuerdo con este planteamiento, aquellos causahabientes cuya cuota superara el importe máximo establecido podrían tan solo beneficiarse de una bonificación residual del 10%. Ello implicaría conceder una tributación más ventajosa a las pequeñas herencias entre familiares y concentrar el gravamen en las grandes. De esta manera, el impuesto sucesorio ahondaría en la senda de la progresividad y, en suma, recuperaría la función redistributiva de la riqueza con la que se concibió en sus orígenes.

Cuota	Bonificación Grupos I y II
De 0 a 390.657,87 euros	75%
De más de 390.657,87 a 1.965.309,58 euros	50%
De más de 1.965.309,58 a 3.936.629,28 euros	25%
De más de 3.936.629,28 euros	10%

Opción 2: Con idéntico fundamento, la solución anterior podría formularse alternativamente de la siguiente forma, tal y como ya se propuso en el Informe de esta Comisión redactado en 2016, articulándose la bonificación de la cuota como sigue:

Base liquidable	Bonificación Grupos I y II
De 0 a 250.000 euros	65%
De más de 250.000 a 400.000 euros	50%
De más de 400.000 a 800.000 euros	30%
De más de 800.000 a 1 millón de euros	10%
Más de 1 millón de euros	0%

Opción 3: Una tercera alternativa a estudiar consistiría, según la Comisión, en diseñar una bonificación de entre el 75% y el 50%, pero con una limitación máxima cuantitativa, que podría ser de 100.000 €. Se trataría en este caso de una progresividad limitada.

Opción 4: Esta alternativa consistiría en generalizar el porcentaje de bonificación del 75%, que se aplicaría tanto a familiares del Grupo I y II, como a discapacitados, si bien con el límite máximo establecido en la Opción 3, fijado en 100.000€.

La Opción más adecuada, a juicio de esta Comisión, sería la 4, tal y como queda reflejado en la correspondiente simulación económica efectuada por Rafael Granell y Amadeo Fuenmayor, que se acompaña al presente informe jurídico.

En todo caso, según la Comisión, la solución propuesta -en cualquiera de sus variantes- incidiría de manera más acentuada en la progresividad, en comparación con la medida en vigor.

4. PROPUESTA DE MEDIDAS A ADOPTAR POR EL ESTADO, A INICIATIVA DE LA GENERALITAT VALENCIANA

Como es sabido, uno de los puntos de mayor conflictividad del ISD en la actualidad radica en las reglas de valoración de los activos -señaladamente los bienes inmuebles- que, en opinión de la AGE y de la Dirección General de Tributos y Juego, compartida también por esta Comisión, deberían homogeneizarse, habiéndose apuntado la necesidad de sustituir el “valor real” por valores objetivos que disminuyan la litigiosidad existente.

A este respecto, una posible solución en relación con los bienes inmuebles vendría dada por el valor de referencia de mercado al que alude el Proyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal²², (publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales el 23 de octubre de 2020). El artículo cuarto, apartado Uno de dicho proyecto prevé la modificación del artículo 9 LISD, señalando lo siguiente: “2. A efectos de este impuesto, salvo que resulte de aplicación alguna de las reglas contenidas en los artículos siguientes, se considerará valor de los bienes y derechos su valor de mercado. No obstante, si el valor declarado por los interesados es superior al valor de mercado, esa magnitud se tomará como base imponible.

Se entenderá por valor de mercado, el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un bien libre de cargas.

En el caso de los bienes inmuebles, su valor será el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario, a la fecha de devengo del impuesto. No obstante, si el valor del bien inmueble declarado por los interesados es superior a su valor de referencia, se tomará aquel como base imponible.

Cuando no exista valor de referencia o este no pueda ser certificado por la Dirección General del Catastro, la base imponible, sin perjuicio de la comprobación administrativa, será la mayor de las siguientes magnitudes: el valor declarado por los interesados o el valor de mercado”.

El Informe del CTPE alude, asimismo, a la posibilidad de “eliminar el concepto de ajuar doméstico y la tributación de este, sin perjuicio de que tengan que tributar los bienes individuales”, respecto a lo cual apunta sendas alternativas. La Comisión, sin embargo, se pronuncia en el sentido de mantener el sistema en vigor, teniendo en cuenta la precisión que sobre el concepto de ajuar doméstico realizó recientemente el TS²³ a través de sus sentencias de 10 de marzo y 19 de mayo de 2020.

²² Proyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del Mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego.

²³ Sobre la delimitación del concepto de ajuar doméstico, véanse las recientes SSTs de 10 de marzo (nº recurso 4521/2017) y 19 de mayo de 2020 (nº recursos 5938/2017 y 6027/2017).

El CTPE se refiere, igualmente, a la “posibilidad de eliminar la no deducibilidad de las deudas del causante con sus herederos, legatarios y sus ascendientes, descendientes y hermanos”, en relación con lo cual, sin embargo, se manifiesta en contra; y, a la “posibilidad de introducir como sujeto pasivo del impuesto a las herencias yacentes, con carácter provisional y de pago a cuenta de las deudas tributarias que posteriormente corresponderían a los herederos y legatarios”. Por lo que concierne a este último aspecto, que exigiría la reforma del artículo 5 LISD, la Comisión opina que tal modificación legislativa no resulta justificada, partiendo de la premisa de que, si no hay aceptación de la herencia, no puede existir liquidación tributaria.

Por último, respecto a la disyuntiva planteada en el Informe del CTPE acerca “de mantener un impuesto estructurado sobre una tarifa progresiva o de establecer tipos fijos en función del grado de parentesco”, inclinándose en este caso por la primera alternativa, el parecer de la Comisión es coincidente con el expresado en el citado informe.

En otro orden de ideas, conviene destacar que la pretendida finalidad redistributiva del ISD, argumento habitualmente esgrimido por los defensores del mismo, no resulta alcanzada en nuestros días, dada su limitada importancia recaudatoria. Según datos del Ministerio de Hacienda²⁴, el producto recaudatorio total (CCAA forales no incluidas) por este impuesto ascendió en 2018 a 2.348,7 millones de euros. De acuerdo con ello, el ISD tan solo representa el 19% de los recursos que las CCAA obtienen a través de los impuestos cedidos, en comparación, por ejemplo, con el ITPAJD, en su modalidad de Transmisiones patrimoniales onerosas, que supone el 48%, es decir, 6.728,6 millones de euros en 2018.

Tratándose de una figura tributaria con altos tipos impositivos y demanda inelástica (su recaudación no depende del ciclo económico), la razón de su ineficacia en este plano solo puede estribar bien en su práctica anulación por parte de algunas CCAA, bien en la efectiva elusión²⁵ del mismo, sobre todo si se tienen en cuenta las numerosas

²⁴ <https://www.hacienda.gob.es/CDI/Impuestos/RecaudacionDefinitiva2018.pdf>

²⁵ Así lo demuestran las distintas medidas incluidas, en relación con este impuesto, en el Plan de Control Tributario de la Generalitat de 2020 (aprobado por Resolución de 20 de enero de 2020, de la Dirección General de la Agència Tributària Valenciana), donde, entre otras, se prevé lo siguiente: “En el ámbito de las adquisiciones «mortis causa», el Plan extenderá su control a las siguientes áreas: Adquisiciones «mortis causa» no declaradas: Comprende la investigación de hechos imponibles no declarados por este concepto, especialmente la comprobación de las adquisiciones «mortis causa» derivadas del fallecimiento de sujetos que sean titulares de bienes en cuantía significativa (...)”. Igualmente, respecto a las adquisiciones mortis causa declaradas incorrectamente, “será objeto de atención prioritaria el control del contenido de la

posibilidades de evasión fiscal que el ISD ofrece a las grandes fortunas a través de la ingeniería financiera.

Consecuencia lógica de este último hecho es que la incidencia real del ISD no lo sea sino sobre una determinada categoría de contribuyentes, los que ostentan una capacidad económica o patrimonio medio y, en suma, el deseable carácter redistributivo del mismo quede frustrado en la realidad práctica.

➤ **Propuesta nº 1.- Establecimiento de un mínimo exento.**

Al objeto de primar la progresividad del ISD, la Generalitat Valenciana podría sugerir al Estado la introducción de un mínimo exento en el gravamen sucesorio, de forma que los patrimonios reducidos quedarían excluidos del pago del mismo. Esta medida fue ya apuntada por la Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español que, en su Informe²⁶ publicado en febrero de 2014, proponía que dicho mínimo se fijara en torno a los 20.000 ó 25.000 euros.

➤ **Propuesta nº 2.- Fijación estatal de límites mínimos y máximos como marco de actuación autonómico.**

Conforme a lo explicitado por la Dirección General de Tributos y Juego en su respuesta al Informe del CTPE y, a la vista del proceso de competencia fiscal a la baja imperante en el panorama autonómico vigente, especialmente acentuado en el ISD, la Generalitat Valenciana podría proponer al Estado el establecimiento de unos límites mínimos y máximos dentro de los cuales las CCAA pudieran ejercer su poder tributario. De esta forma, se reduciría significativamente dicha competencia entre unos y otros territorios, desincentivándose al mismo tiempo posibles conductas de deslocalización de residencia a efectos de lograr una menor tributación (véase, a este respecto, la información sobre expedientes de deslocalización facilitada en el apartado relativo al Impuesto sobre el Patrimonio).

información suministrada por el sujeto pasivo en cumplimiento de la obligación de información sobre los movimientos de determinados bienes del causante durante el año anterior al fallecimiento”. Similares actuaciones se contemplan en relación con las donaciones y, especialmente, por lo que concierne a la aplicación de beneficios fiscales en ambas modalidades del impuesto.

²⁶ Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del sistema tributario español. Febrero 2014, p.252.

➤ **Propuesta nº 3.- Reordenación de la fiscalidad en atención a la excesiva carga tributaria resultante.**

El ámbito de los tributos locales concentra una excesiva presión fiscal en este sentido, ya que, si los bienes transmitidos por herencia, legado o donación son de naturaleza inmueble, el beneficiario se convierte además en sujeto pasivo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Igualmente, rechazable es el hecho de que el legislador no haya arbitrado medida alguna a fin de reducir la sobreimposición generada por la aplicación sucesiva del ISD y del Impuesto sobre el Incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

La situación resultante deviene, pues, insostenible, atendida la desproporcionada carga fiscal que se hace recaer sobre los contribuyentes, al conceder el legislador más atención a la suficiencia recaudatoria que a los principios de justicia tributaria. Nótese, además, que dicha expresión de contradicción del ISD respecto al artículo 31.1 CE no solo se limitaría a la capacidad económica en sentido estricto, sino que atentaría también contra la prohibición de confiscatoriedad que aquella encierra.

Sobre este extremo, cabe recordar lo declarado por el Tribunal Constitucional en sus Sentencias 150/1990, de 4 de octubre (Fundamento jurídico noveno); 14/1998, de 22 de enero (Fundamento jurídico undécimo B); y, 233/1999, de 16 de diciembre (Fundamento jurídico vigésimo tercero), en las que el Alto Tribunal considera infringido el mandato constitucional de no confiscatoriedad del tributo cuando mediante su aplicación se agote la riqueza amparándose en el deber de contribuir.

La Comisión recomienda a la Generalitat Valenciana que solicite al Estado una reordenación de la fiscalidad en los ámbitos citados, de modo que se respeten adecuadamente los principios de justicia tributaria, sin incurrir en confiscación alguna.

➤ **Propuesta nº 4.- Diseño de fórmulas más amplias de aplazamiento o fraccionamiento de pago.**

El Informe del CTPE se refiere, en lo que concierne a la gestión del ISD, a la “posibilidad de introducir nuevos mecanismos de aplazamiento ante falta de liquidez como, por ejemplo, aumentar el período de aplazamiento sin intereses (actualmente es de un año)”.

Al margen de la medida apuntada y, con el objetivo de dar cumplimiento al principio de igualdad, atendiendo especialmente a las exigencias de proporcionalidad, la Comisión recomienda a la Generalitat Valenciana que solicite al Estado fórmulas más flexibles de

aplazamiento y fraccionamiento de pago del ISD. Ciertamente, a través de la Orden HAP/347/2016, de 11 de marzo, se elevó a 30.000 euros el límite exento de la obligación de aportar garantía en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de deudas derivadas de tributos cedidos cuya gestión recaudatoria corresponda a las CCAA. No obstante, debería evitarse el efecto negativo que se produce en los casos de falta de liquidez -atendido el elevado número de renunciaciones a la herencia en épocas de crisis-, por lo que quizás podría plantearse la posibilidad de un aplazamiento-fraccionamiento automático, a fin de otorgar mayores facilidades al obligado al pago ante dificultades financieras de carácter transitorio, previa acreditación de tal circunstancia o de la necesidad de tener que transmitir los bienes adquiridos para hacer frente a la cuota del Impuesto.

Dado que la Generalitat Valenciana no ostenta competencia sobre este aspecto, la presente medida se propone para su valoración y eventual adopción por parte del Estado español.

➤ **Propuesta nº 5.- Reconocimiento legislativo expreso de la aplicación de la normativa autonómica a los no residentes extracomunitarios.**

La reforma legislativa acometida a nivel estatal en el ISD²⁷ tras la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014²⁸ resolvió la vulneración existente respecto a los residentes en la UE y en el EEE, pero no en los supuestos de extracomunitarios. En este sentido, conviene advertir que la libre circulación de capitales es la única de las libertades económicas reconocidas en el Tratado de Funcionamiento de la UE, que puede invocarse no solo en relación con operaciones producidas entre los Estados miembros, sino también sobre las que tengan lugar entre Estados miembros y terceros países (aunque no es menos cierto que la extensión de esta libertad a terceros Estados, no significa que se produzca en idénticos términos a como se aplica a los residentes en Estados miembros).

Aun cuando la extensión de esta misma solución a los residentes fuera de la UE/EEE ha sido operada *de facto* por el Tribunal Supremo mediante su Sentencia de 19 de febrero de 2018²⁹, la Comisión estima conveniente proponer al Estado que incorpore expresamente

²⁷ Disposición adicional segunda de la LISD, redactada por la Disposición final tercera de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre.

²⁸ STJUE de 3 de septiembre de 2014, Asunto C-127/12, *Comisión Europea y Reino de España*.

²⁹ STS 242/2018, de 19 de febrero (nº de recurso 62/2017).

tal medida en la legislación aplicable, equiparándola a la de los residentes comunitarios, en aras a la consecución de la deseable seguridad jurídica.

Esta propuesta se materializaría con la aprobación del Proyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal -actualmente en fase de tramitación parlamentaria-, cuyo artículo Cuarto, apartado Seis, prevé la adecuación de la normativa del ISD a lo dispuesto en la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014, incluyendo a los residentes fuera de la UE y del EEE.

Concluyendo, atendidas las propuestas de reforma expuestas, la Comisión considera que el ISD recuperaría su razón de ser, mejoraría notablemente en términos de equidad, garantizaría una presión fiscal homogénea en todo el territorio español (salvo en País Vasco y Navarra) y, en definitiva, se lograría una mayor aceptación social de este gravamen.

I.3. IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

1. CARACTERIZACIÓN GENERAL

Enlazando con la reflexión formulada en la Introducción, relativa al objetivo del debate sobre los impuestos que nos ocupan, puede decirse que, en el caso concreto del Impuesto sobre el Patrimonio, su condición de “pieza a batir” - con argumentos de los que, en parte, se hizo eco el Informe de la Comisión de Expertos para la Revisión del Sistema de Financiación Autonómica en 2017 (Informe SFA 2017) - es menos visible o más bien, se ha visto desplazada por un “efecto Guadiana” de vigencia intermitente, que ha caracterizado la presencia de este impuesto en nuestro sistema tributario ya que, como es sabido, su aplicación fue desactivada por la Ley 4/2008 de 23 de diciembre, para ser posteriormente reactivada, aunque con carácter transitorio, para dos periodos impositivos (2011 y 2012) por el Real Decreto-ley 13/2011 de 16 de diciembre; reactivación que a pesar de dicho carácter, ha ido prorrogándose hasta 2020, (si bien advirtiéndose que la aplicación del impuesto volvería a desactivarse en el ejercicio siguiente (en este caso, a partir de 1 de enero de 2021 según el artículo 3 del Real Decreto-ley 18/2019).

Este proceso de intermitencia en la aplicación del Impuesto sobre el Patrimonio parece ahora haber llegado a su fin, a tenor de lo dispuesto a Disposición Derogatoria Primera

del proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado, que deroga la norma contenida en el Real-Decreto 13/2011 relativa al restablecimiento del impuesto “con carácter temporal”, por lo que debe entenderse que, a partir de 1 de enero de 2021, su vigencia es indefinida.

Abordaremos a continuación el panorama que configura la situación actual del Impuesto sobre el Patrimonio, con atención a tres cuestiones: la primera, relativa a las competencias ejercidas por la Comunitat Valenciana; la segunda, sobre el mantenimiento y vigencia de este impuesto; la tercera, respecto de cuestiones concretas planteadas en el marco de la revisión del sistema de financiación autonómica. Todo ello, a efectos de las propuestas que se considere oportuno formular en relación con el impuesto y su regulación y aplicación en el ámbito del sistema tributario de la Comunitat Valenciana.

2. EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO: SITUACIÓN ACTUAL Y PERSPECTIVAS DE FUTURO

A) LAS COMPETENCIAS EJERCIDAS POR LA COMUNITAT VALENCIANA EN EL MARCO DE LA LEY DE CESIÓN DE TRIBUTOS

Como punto de partida, es obligada la referencia a la competencia normativa de las Comunidades Autónomas de régimen común en relación con el Impuesto sobre el Patrimonio, regulada en el artículo 47 de la Ley 22/2009 de 18 de diciembre (Ley de cesión), en cuya vigente redacción se establece que las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre: a) Mínimo exento b) Tipo de gravamen y c) Deducciones y bonificaciones de la cuota.

El salto cualitativo en cuanto a la extensión de estas competencias procede de la Ley 21/2001 de 28 de diciembre, que suprimió los límites en cuanto a la regulación del mínimo exento y la escala de gravamen y reguló la competencia para establecer deducciones y bonificaciones de la cuota, condicionada a su compatibilidad con las establecidas en la normativa del Estado y su aplicación con posterioridad a éstas, pero sin cualquier otra limitación cualitativa o cuantitativa.

En el Informe de la Comisión para el estudio de la reforma tributaria en la Comunitat Valenciana de 2016 (Informe CV 2016) ya se formularon algunas consideraciones respecto de estas competencias normativas.

Así, en relación con la regulación del mínimo exento, este Informe observaba que “la atención de los estudiosos se ha polarizado en torno al interrogante previo de si, atendida la indeterminación legal al respecto articular mínimos de diversas cuantías en función de las circunstancias personales o familiares del contribuyente” posibilidad ésta sustentada por un sector doctrinal, que modificaría el carácter, en principio, objetivo de este impuesto, y frente a la que otros autores destacan “el tratamiento unitario y lineal que la legislación estatal dispensa a este elemento cuya cuantía es fija y se halla completamente desvinculada de la situación personal o familiar de cada contribuyente”.

En cuanto a la escala de gravamen, el Informe CV 2016 observaba que la ampliación de la potestad normativa a partir de 2001 “comportó diversos interrogantes, habida cuenta de la ausencia de límites a la regulación autonómica respecto a la tarifa, en comparación con lo que ocurría en la legislación anterior. Parte de la doctrina consideró que tal facultad se traducía en la posibilidad de establecer aumentos o disminuciones en la cuantía de la tarifa, lo que ya de por sí implicaba un notable campo de decisión, pues en sus manos quedaba desde reducir considerablemente la recaudación del impuesto hasta aprovechar al máximo su potencial recaudatorio, pasando por establecer una tarifa de carácter proporcional. Otras voces, no menos autorizadas, apuntaron la posible introducción de condiciones para su aplicación en función de las circunstancias del contribuyente. Sin duda tal actuación hubiera supuesto alterar la naturaleza objetiva del impuesto”. Aludía también este Informe a la controversia sobre “la duda de si era admisible que se fijara a nivel autonómico un tipo único”, concluyendo a este respecto que: “A juicio de la Comisión, son varios los motivos que se oponen a ello. Por un lado, se atacaría frontalmente la naturaleza progresiva del impuesto y, por ende, de que éste se establezca de acuerdo con la capacidad económica del contribuyente. Por otro lado resultaría incongruente con el objetivo de obtener una mayor justicia distributiva complementaria a la aportada por el IRPF, función que tradicionalmente se ha reconocido al IP.”

La Propuesta nº9 formulada en el Informe CV 2016 respecto del Impuesto sobre el Patrimonio, fue mantener las medidas introducidas para 2016 sobre mínimo exento y tarifa, por considerar “razonable que se mantenga la situación del impuesto atendida su

reciente reforma”. Este Informe no formuló propuesta sobre el establecimiento en la normativa valenciana de deducciones y bonificaciones de la cuota del impuesto, conclusión ésta adecuada a la valoración de la Comisión en relación con la función del Impuesto sobre el Patrimonio en el sistema tributario valenciano.

Sin embargo, desde la perspectiva actual, debe tenerse en cuenta que la posibilidad de regular las deducciones y bonificaciones de la cuota de forma extensiva por parte de las Comunidades Autónomas, aunque permitida por la ausencia de límites en la Ley de cesión, es uno de los principales focos de riesgo de una desproporcionada disparidad de la carga fiscal por este impuesto entre contribuyentes residentes en distintas Comunidades, que además puede llegar a vulnerar la norma contenida en el artículo 19.2 de la LOFCA que establece la exigencia de “presión fiscal efectiva global equivalente” en todo el territorio nacional, como límite a las Comunidades Autónomas en el ejercicio de sus competencias normativas sobre los tributos cedidos. Este riesgo, no sólo potencial sino también real en algún caso ya existente y que ha supuesto una supresión *de facto* del impuesto, podría neutralizar la vigencia indefinida del Impuesto sobre el Patrimonio proclamada en el proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2021.

En la actualidad, la Ley 13/1997 de 23 de diciembre de la Generalitat Valenciana (texto actualizado a 1 de enero de 2020), en relación con las competencias normativas, mantiene la regulación sobre el mínimo exento y la escala de gravamen, modulando el primero de estos elementos en función de determinadas circunstancias personales de los contribuyentes.

La norma aplicable en relación con la determinación del mínimo exento es la siguiente:

“Artículo Octavo. Mínimo exento

La base imponible de los sujetos pasivos por obligación personal del impuesto que residan habitualmente en la Comunitat Valenciana se reducirá, en concepto de mínimo exento, en 600.000 euros.

No obstante, para contribuyentes con discapacidad psíquica, con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por ciento, y para contribuyentes con discapacidad física o sensorial, con un grado de minusvalía igual o superior al 65 por ciento, el importe del mínimo exento se eleva a 1.000.000 euros”.

En cuanto a la cifra de mínimo exento general, debe observarse que el establecido por la normativa de la Comunitat Valenciana es inferior al regulado en la legislación estatal, que se aplica en defecto de regulación autonómica, aunque su importe (700.000 euros) coincide con el previsto en una mayoría de Comunidades Autónomas. Sólo las Comunidades de Aragón (400.000), Cataluña (500.000), Extremadura (500.000) y la Comunidad Foral de Navarra (560.000) regulan límites exentos generales inferiores al del Estado y al de la Comunitat Valenciana.

La norma en relación con los tipos de gravamen aplicables a los distintos tramos de la base liquidable (siendo éstos los regulados en la Ley estatal) en la Comunitat Valenciana según la citada Ley, es la siguiente:

“Artículo Noveno. Escala del impuesto

La base liquidable resultante de la aplicación de lo dispuesto en el artículo anterior será gravada a los tipos de la siguiente escala:

Base liquidable - hasta euros	Cuota liquidable - euros	Resto base liquidable - Hasta euros	Tipo aplicable - porcentaje
0,00	0,00	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	3,12

El panorama comparado respecto de la regulación de los tipos de gravamen en otras Comunidades Autónomas de régimen común ofrece dos tipos de situaciones:

Un primer grupo de Comunidades que han aprobado tipos aplicables a los mismos tramos de base liquidable, pero superiores a los del Estado: Además de la Comunitat Valenciana, éste es el caso de Andalucía, Aragón, Cantabria, Cataluña y Extremadura, debiendo reseñarse que sólo esta última establece tipos más elevados que los de la Comunitat Valenciana. Debe advertirse, no obstante, que para el ejercicio 2021, el proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado en su artículo 66, incrementa el tipo aplicable al

último tramo de la escala al 3'5, por lo cual, aunque sólo en relación con este tramo, el tipo estatal sería superior al establecido en la normativa valenciana (3'12).

Un segundo grupo de Comunidades que aplican la escala con los mismos tramos y tipos aprobados por la ley del Estado, bien por coincidir con éstos la escala autonómica (Baleares, Galicia y Murcia) o al aplicar por defecto la escala estatal (Canarias, Castilla-La Mancha, Castilla y León, Madrid, La Rioja y en el mismo caso, las ciudades de Ceuta y Melilla).

En cuanto a los Territorios Forales, Álava y Guipúzcoa aplican una escala idéntica en tramos y tipos a la del Estado, Vizcaya una escala distinta con menos tramos y tipos inferiores y la Comunidad Foral de Navarra una escala con los mismos tramos y tipos inferiores a los de la normativa estatal.

A la vista del uso de las competencias normativas por parte de la Comunitat Valenciana en relación con los elementos de cuantificación del Impuesto sobre el Patrimonio con incidencia relevante en la carga fiscal de sus contribuyentes, no es difícil advertir que debido al efecto combinado de tres factores: un menor mínimo exento, tipos de gravamen mayores y ausencia de bonificaciones autonómicas, dicha carga es potencialmente una de las más elevadas (probablemente sólo superada en el caso de Extremadura), para los contribuyentes por este impuesto en España.

La última información publicada (en noviembre de 2019) por la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda relativa al Impuesto sobre el Patrimonio, corresponde al año 2016 y de ella se desprenden los siguientes datos (cifras en millones de euros) respecto de la situación del impuesto en la Comunitat Valenciana: Es la segunda en número de declarantes (22.105) y cuota a ingresar (104'8); la tercera en bienes y derechos no exentos (35.152'4), base imponible (33.701'8) y base liquidable (20.629'8) y la cuarta en deudas (1.566'5). Como resultado, se advierte que, en relación con las cifras globales del impuesto, la Comunitat Valenciana aporta el 11'2% de declarantes, el 9'4% de base imponible y el 13'5% de pago final; en este último caso son esta Comunidad y (en mayor medida) Cataluña aquéllas sobre las que recae el mayor peso recaudatorio, debido a la bonificación del 100% establecida en la Comunidad de Madrid.

De acuerdo con datos adicionales publicados por la AEAT, relativos a variaciones entre 2016 y 2018, la Comunitat Valenciana es la segunda en declarantes con cuota (21.115 en

2016, 21.495 en 2017 y 21.559 en 2018) y la quinta en patrimonio medio (2.814.265 en 2016, 2.899.931 en 2017 y la sexta con 2.974.481 en 2018).

En el marco de las competencias asumidas por la Comunitat Valenciana de acuerdo con lo dispuesto en la Ley de cesión, es importante asimismo tener en cuenta algunas cuestiones relacionadas con el punto de conexión establecido para el ejercicio de dichas competencias. En el caso del Impuesto sobre el Patrimonio, aquella Ley establece que la conexión se produce por la residencia habitual de la persona física en la Comunidad Autónoma (artículo 31), de acuerdo con los criterios establecidos en el artículo 28.1 y que en el caso de este impuesto, son los mismos que los del IRPF (artículo 28.2)

A este respecto y en el escenario actual caracterizado por una disparidad en la presión fiscal por este impuesto entre las Comunidades Autónomas, la prueba de la residencia adquiere una especial relevancia en relación con la aplicación efectiva del Impuesto sobre el Patrimonio. En cuanto a la prueba y determinación de la residencia habitual de las personas físicas, destaca la presunción *iuris tantum* en función de la vivienda habitual y una determinación alternativa en base al centro de intereses económicos (artículo 28.1 de la Ley de cesión). Respecto al riesgo de deslocalización, la norma anti-abuso contenida en el artículo 28.4 de la citada Ley, presume la residencia continuada durante tres años en la Comunidad de origen, cuando se den determinadas circunstancias indicativas de cambio de residencia con el objetivo de una tributación más favorable.

Como dato para tener en cuenta en relación con este problema, cabe reseñar que desde 2017, la Agència Tributària Valenciana (AVT) ha iniciado 22 procedimientos de cambio de domicilio fiscal, revisando en estos expedientes el Impuesto sobre el Patrimonio de la persona deslocalizada y también los posibles impuestos sobre sucesiones y donaciones de sus herederos. El primero de estos expedientes, iniciado en 2017, ha dado lugar a diversas actas de conformidad por valor de 14.226.972'03 euros. El vigente Plan de Control Tributario de la Generalitat Valenciana aprobado por Resolución de la Dirección General de la AVT de 20 de enero de 2020, en relación con el Impuesto sobre el Patrimonio respecto del cual la Generalitat comparte competencias inspectoras con el Estado,³⁰

³⁰ El Auto del Tribunal Supremo de 16 de enero de 2019 (recurso nº 4264/2018), considera cuestión de interés casacional determinar el alcance de las competencias relativas a las actuaciones inspectoras en el Impuesto sobre el Patrimonio y en concreto, dilucidar si “la Inspección estatal tiene competencia, en cualquier caso, para realizar actuaciones de investigación y comprobación de un tributo cedido como es el Impuesto sobre el Patrimonio o si es necesario que exista un acuerdo expreso con la Comunidad Autónoma correspondiente o una previa autorización, también expresa, de ésta”.

identifica la deslocalización como una de las áreas de riesgo, por lo que prevé el “control, en coordinación con la AEAT de los contribuyentes desplazados de forma ficticia a otras Comunidades Autónomas con el objetivo de conseguir una menor tributación”, de modo que también contando con la información suministrada por otras Administraciones, se intensifiquen las actuaciones tendentes a la detección de deslocalizaciones de contribuyentes, especialmente a Comunidades que hayan aprobado importantes beneficios fiscales.

Una nueva y reciente cuestión que afecta a la determinación de la residencia habitual de las personas físicas en España y, por esta misma razón, a la residencia en la Comunitat Valenciana cuando la persona se localice en este territorio, se ha planteado respecto de personas que han excedido el período de permanencia (183 días) establecido en la normativa aplicable, por razones relacionadas con su situación durante las medidas adoptadas a causa del Covid 19. Sobre esta cuestión, la Dirección General de Tributos ha expuesto su criterio - controvertido por apartarse de las recomendaciones de la OCDE a este respecto - en su contestación a una consulta vinculante de 17 de junio de 2020 (V1983/2020) relativa a un matrimonio de extranjeros a efectos de su eventual sujeción al IRPF, considerando que *“los días pasados en España por el matrimonio, debido al estado de alarma, se computarían, por lo que si permanecieran más de 183 días en territorio español en el año 2020, serían considerados contribuyentes del IRPF”*.

En cuanto a las personas físicas no residentes en España, -contribuyentes en este impuesto por obligación real - lógicamente tampoco lo son en la Comunitat Valenciana. Ello no obstante, debe tenerse en cuenta la situación de algunos de estos contribuyentes, especialmente en cuanto propietarios de bienes inmuebles situados en esta Comunidad, ya que el gravamen sobre este tipo de bienes es uno de los supuestos en los que, en caso de Convenio de doble imposición entre España y el Estado de residencia del contribuyente, se permite el gravamen en el Estado de localización del inmueble; en ausencia de Convenio, también pueden ser gravados junto a los demás bienes y derechos situados en España sujetos y no exentos en la modalidad de obligación real.

Pero además, también es probable que una mayoría de estos casos corresponda a inmuebles propiedad de residentes en Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, por lo cual y sin perjuicio de su condición de no contribuyentes de la Comunitat Valenciana a efectos de este impuesto, hay que tener en

cuenta las exigencias del principio de no discriminación en situaciones comparables y la libre circulación de capitales reconocidos en el Tratado de Funcionamiento y asentados sobre una sólida y abundante jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión.

La Disposición adicional cuarta de la vigente Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, ofrece en principio una solución a los problemas que pudieran surgir a este respecto, garantizando que: *“Los contribuyentes no residentes que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia de la Comunidad Autónoma donde radique el mayor valor de los bienes y derechos de que sean titulares y por lo que se exija el impuesto, porque estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español.”*

Conviene tomar en consideración a este respecto, la incidencia de la normativa propia de la Comunitat Valenciana sobre la carga fiscal de los contribuyentes por este impuesto, cuestión a la que nos hemos referido anteriormente. En este sentido, como reflexión o hipótesis general, apuntamos que no deberían descartarse posibles conflictos en el futuro ante una falta de armonización de las competencias normativas de las Comunidades Autónomas.

Sobre este tema, debe tenerse en cuenta que la comparabilidad que toma como referencia la Disposición citada,³¹ es la relativa a no residentes respecto de residentes con propiedades en una misma Comunidad, pero no respecto de otros no residentes propietarios de bienes situados en otras Comunidades Autónomas o, en su caso, en Territorios Forales. La cuestión es ¿qué ocurre cuando la tributación es menor en otra Comunidad o Territorio, por ejemplo, por efecto de un mayor mínimo exento, una escala con tipos más bajos o bonificaciones en la cuota? Es evidente que esas mismas diferencias están afectando a los residentes, pero no puede decirse que su situación es la misma que la de los no residentes, puesto que aquéllos son contribuyentes de diferentes jurisdicciones fiscales (la Comunidad en la que residen habitualmente), mientras que todos los no residentes lo son de una misma y única jurisdicción (el Estado), lo cual permitiría identificar esta sujeción como un parámetro de comparabilidad entre los contribuyentes por obligación real. Debe advertirse, no obstante, que la valoración de una

³¹ En aplicación a este impuesto de la doctrina establecida en la sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12) que trató este mismo problema en relación con la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. El Tribunal Supremo en diversas sentencias (242/2018 de 19 de febrero, 488/2018 de 21 de marzo y 492/2018 de 22 de marzo) ha considerado aplicable esta doctrina a los no residentes extracomunitarios.

situación comparable entre no residentes no encaja en el ámbito del principio de no discriminación previsto en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, ni ha sido hasta ahora un criterio utilizado en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión.

Por último y en relación con este tema, debe advertirse que el proyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude, en las modificaciones de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y en concreto en el apartado 6 de su artículo cuarto, establece la aplicación de la normativa autonómica a los “no residentes en España” (es decir, sin condición a su residencia en un Estado de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo), en cualquiera de los supuestos relevantes a este respecto (causante o adquirente no residente), tal como hemos expuesto en la parte relativa a dicho impuesto; esta modificación está en consonancia con la jurisprudencia del Tribunal Supremo antes citada (nota 31). Sin embargo, no se ha previsto una modificación análoga en relación con la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, cuya Disposición Adicional cuarta antes citada limita la equiparación a los residentes europeos. Esta asimetría entre ambos impuestos no tiene justificación razonable y debería corregirse en el trámite parlamentario del proyecto.

B) LA NECESIDAD DE CLARIFICAR EL MANTENIMIENTO Y VIGENCIA DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

Puede sin duda afirmarse que, en cuanto a su situación actual y futuro inmediato, el Impuesto sobre el Patrimonio se encuentra en una encrucijada en la que deben distinguirse dos escenarios distintos, sobre los que gravitan principios constitucionales que se manifiestan en tensión dialéctica.

Un primer escenario, corresponde al proceso de desactivación y reactivación de este impuesto ya mencionado anteriormente. Aunque es ésta una cuestión que se incardina en el ámbito de la titularidad y competencia estatal sobre el impuesto es evidente que ha afectado al ejercicio efectivo de las competencias de las Comunidades Autónomas y a sus previsiones recaudatorias en un futuro inmediato. Como ya se ha expuesto, este proceso se ha desarrollado desde 2008 (desactivación) con un cambio de tendencia en 2011 (reactivación) que se ha mantenido hasta la actualidad (2020), aunque sin abandonar la previsión sobre la futura desactivación del impuesto (2021).

La desactivación se justificó en su momento por razones de fondo, aludiendo la Exposición de Motivos de la Ley 4/2008 a “la pérdida de capacidad del impuesto para alcanzar de forma eficaz los objetivos para los que fue diseñado” (función censal, eficacia en la utilización de los patrimonios y justicia distributiva complementaria), y refiriéndose a la necesidad de suprimir el impuesto “mediante la fórmula más idónea para asegurar su eliminación efectiva e inmediata”; fórmula que, como es sabido, consistió esencialmente en establecer con carácter general una bonificación de la cuota íntegra del 100 por ciento aplicable a los sujetos pasivos por obligación personal o real de contribuir, junto a la derogación de determinados preceptos (artículo tercero de la Ley 4/2008).

Es evidente que una de las razones para la utilización de esta técnica de desactivación del impuesto, en lugar de derogar la Ley 19/1991 del Impuesto sobre el Patrimonio, fue en su momento -y lo sigue siendo para eventuales desactivaciones en el futuro - justificada formalmente por la titularidad estatal de este tributo, con la finalidad de evitar el riesgo de que las Comunidades Autónomas reactivaran el impuesto como tributo propio; se trataba, en definitiva, de no dejar un “espacio fiscal vacante que podría haber sido ocupado por las Comunidades Autónomas”, tal como se explicita en el Informe SFA 2017. Ciertamente, aquel riesgo se ha evitado, pero visto con la perspectiva actual, el que no se ha evitado es el contrario, consistente en dejar sin efecto la reactivación estatal del impuesto mediante el mantenimiento de la misma bonificación a nivel autonómico.

El Real Decreto-ley 13/2011 justificó el restablecimiento temporal del Impuesto sobre el Patrimonio en los ejercicios 2011 y 2012 con el objetivo de “la obtención de una recaudación adicional, al mismo tiempo que reforzar el principio de equidad, lo que se logrará permitiendo gravar la capacidad contributiva adicional que la posesión de un gran patrimonio representa. Con ello se logrará una mejor distribución de la renta y la riqueza complementando, en estos momentos de especiales dificultades presupuestarias, el papel que desempeñan el Impuesto sobre la renta de las personas físicas y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”. En definitiva, se rescató el impuesto por razones recaudatorias en una situación de crisis económica, reivindicando la medida por objetivos de justicia (capacidad económica y efecto redistributivo), aunque sólo tres años antes en la Ley 4/2008, se había afirmado que el impuesto había perdido su capacidad para alcanzar dichos objetivos.

En el terreno de los principios, frente a la igualdad en aras a la armonización que supone el mantenimiento de la titularidad estatal, facilitada en este caso por la técnica de desactivación utilizada (la bonificación del 100% sobre la cuota), se sitúa el principio de seguridad jurídica (artículo 9.3 de la Constitución), debido a la incertidumbre que tanto para las Comunidades Autónomas como para los contribuyentes, generaba el propio proceso, instrumentado mediante prórrogas de la reactivación junto a la previsión de desactivación en el ejercicio siguiente.

Como ya hemos advertido, en relación con este tema, el Gobierno central ha decidido poner fin a la situación descrita anteriormente y a tal efecto, la Disposición Derogatoria Primera del proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2021 restablece la vigencia indefinida del Impuesto sobre el Patrimonio. Se trata, sin duda, de una decisión acertada, aunque insuficiente para garantizar la aplicación efectiva del impuesto en todo el territorio nacional, que depende del ejercicio de las competencias normativas de las Comunidades Autónomas.

Un segundo escenario es aquél en el que se desarrolla el debate de fondo sobre el mantenimiento (o no) de este impuesto, cuya cuestión nuclear es la función del Impuesto sobre el Patrimonio en relación con la justicia del sistema tributario. En este caso y más allá de consideraciones concretas sobre deficiencias técnicas en la normativa del impuesto o sobre su capacidad recaudatoria, la tensión dialéctica se ha manifestado y así lo seguirá haciendo, en el marco de los propios principios y límites establecidos en el artículo 31.1 de la Constitución, especialmente el deber de contribuir de acuerdo con la capacidad económica y la progresividad que debe inspirar la justicia del sistema tributario, frente al límite que supone la prohibición de alcance confiscatorio.

Este límite, relacionado esencial, aunque no exclusivamente con los efectos de la progresividad, es hasta cierto punto ambiguo y difícil de precisar en términos estrictamente cuantitativos. No obstante, hay determinados criterios relativamente fáciles de identificar y que han sido establecidos por nuestra jurisprudencia constitucional. Sobre esta cuestión, el Tribunal Constitucional ha interpretado este límite en su conexión con el sistema tributario, lo cual no impide, sin embargo, valorar un tributo concreto en relación con el efecto confiscatorio, en supuestos tales como el gravamen de una riqueza inexistente o ficticia, o el agotamiento de la renta o riqueza gravada por efecto de la aplicación del impuesto. En este sentido, el establecimiento de un límite a la cuota íntegra

del Impuesto sobre el Patrimonio o, como en el sistema vigente, un límite conjunto con el IRPF puede considerarse un “escudo fiscal” o garantía en línea con aquella limitación constitucional, si bien tampoco debe interpretarse como una cuantificación precisa de la misma, capaz de enervar por sí sola la valoración constitucional de la aplicación del impuesto en un caso concreto.

Huelga decir que también y sobre todo en este segundo escenario, el debate se sitúa en un terreno supranacional, de protección de derechos individuales y en particular del derecho de propiedad, ámbito especialmente sensible a un impuesto cuyo hecho imponible se identifica precisamente con aquel derecho, cuya protección garantizan el CEDH y la Carta UE. También en este caso, la interpretación jurisprudencial de la “excepción tributaria” a la protección del derecho de propiedad, ha limitado el alcance de dicha excepción, mediante el concepto de “carga fiscal excesiva”.

El Informe CV 2016 expresó una posición favorable al mantenimiento del Impuesto sobre el Patrimonio, argumentando que: “Resulta innegable que el patrimonio constituye un índice de capacidad económica que, teóricamente, debería ser objeto de imposición en un sistema fiscal moderno. Se trata de un gravamen apto para la aplicación de tipos progresivos y cumple un importante papel como instrumento de redistribución de la riqueza. Además, facilita la gestión de otros impuestos, como el de la renta, y posibilita el control de ésta, puesto que permite detectar incrementos no justificados de patrimonio e identificar, por ende, posibles delitos contra la Hacienda Pública y delitos de blanqueo de capitales. Los argumentos que abogan por su supresión son asimismo conocidos y se polarizan en torno a la sobreimposición de la renta del titular del patrimonio gravado, así como a las vías de escape que existen para las grandes fortunas, lo que provoca que el peso de la carga tributaria sea soportado por los contribuyentes de la clase media. Pese a ello es evidente que el ordenamiento tributario dispone en la actualidad de mecanismos adecuados para combatir tales distorsiones, que deberían imponer una profunda revisión de este - fundamentalmente del mínimo exento, tarifa y límite conjunto con el IRPF-, unida a la previsión de alguna medida para evitar que la tributación por IP sea soslayada por las grandes fortunas, especialmente a través de las SICAV”.

El Informe SFA 2017 expresaba una posición más crítica y no unánime en cuanto al mantenimiento del impuesto, considerando que: “El IP ha sido muy criticado desde un punto de vista técnico. Además de su clara obsolescencia como mecanismo censal en un

contexto de creciente informatización, la literatura ha señalado numerosos problemas entre los que cabe citar las distorsiones que el impuesto provoca sobre el ahorro y la inversión, con sus consecuentes costes de eficiencia, su carácter potencialmente confiscatorio debido al gravamen repetido de una misma base y su limitado poder redistributivo, al menos en su actual configuración. Consideraciones de este tipo explican que el impuesto haya desaparecido en la gran mayoría de los países de nuestro entorno y motivaron en su momento la decisión de suprimir el IP (mediante la Ley 4/2008 de 23 de diciembre)". El Informe manifiesta no obstante que "no existe unanimidad sobre la deseabilidad de la supresión del IP. Desde ciertas posiciones ideológicas, el impuesto, con todos sus defectos, se ha visto tradicionalmente como un impuesto redistributivo potencialmente importante. Desde una perspectiva teórica, esta postura se ha visto reforzada recientemente por una serie de estudios que recomiendan la introducción de impuestos sobre el patrimonio como instrumento para luchar contra una excesiva acumulación de la riqueza en manos de una pequeña minoría. También existen argumentos más pragmáticos para el mantenimiento del impuesto, como una fuente significativa de ingresos (con una recaudación cercana a los mil millones de euros en años recientes) a los que no se debería renunciar, especialmente en momentos de estrechez presupuestaria como los vividos en los últimos años".

Es evidente que la función censal como uno de los objetivos que en su día (1977) justificaron la introducción del Impuesto sobre el Patrimonio en nuestro sistema tributario, ha perdido gran parte de sentido en la actualidad y ello debido, no sólo a la informatización, sino a los propios instrumentos normativos introducidos en el sistema, tanto en cumplimiento del Derecho de la Unión Europea, como por iniciativas de la propia legislación española (baste citar como ejemplos: el intercambio automático de información entre Administraciones Tributarias y la obligación de declaración de bienes y derechos en el extranjero, así como determinados avances en la identificación del beneficiario efectivo, singularmente en la normativa aplicable al blanqueo de capitales).

La capacidad recaudatoria del impuesto ha sido un argumento utilizado de forma ambivalente, en unos casos para justificar su supresión por la escasa relevancia de los ingresos recaudados; en otros, para apoyar su mantenimiento, sobre todo en momentos de crisis económica y exigencia de estabilidad presupuestaria, y también en este caso, a la vista de un cierto aumento de la recaudación en estos últimos años. Desde esta perspectiva, aunque el potencial recaudatorio del Impuesto sobre el Patrimonio no debería

ser el argumento decisivo en el debate sobre su viabilidad, siendo éste un impuesto cuya recaudación está cedida en su totalidad a las Comunidades Autónomas y sin perjuicio de adoptar las medidas necesarias para mejorar su aplicación efectiva, el principio de suficiencia financiera, en este caso de la Comunitat Valenciana, es una razón a tener en cuenta para abogar por el mantenimiento de este impuesto.

En el caso de la Generalitat Valenciana, es evidente la apuesta por mantener este impuesto y potenciar su aplicación, siendo este uno de los objetivos del vigente Plan de Control Tributario aprobado por la AVT que se refiere expresamente a “la recuperación y consolidación de la capacidad contributiva del Impuesto sobre el Patrimonio, tributo cuya efectiva aplicación contribuye a asegurar un sistema tributario más justo y equitativo”.

En la actualidad, puede afirmarse que el debate sobre la reforma de la imposición patrimonial ha vuelto a la primera línea y el panorama comparado está sin duda evolucionando en un cambio de tendencia favorable al gravamen sobre la riqueza personal, fundamentalmente por dos razones: una de fondo o estructural, relacionada con una creciente desigualdad en la distribución de la riqueza, y otra coyuntural, derivada de la crisis económica consecuencia del Covid 19; ambas además interrelacionadas ya que, muy probablemente, los efectos de esta crisis aumentarán la brecha de la desigualdad.

En el panorama reciente y en el terreno teórico, quizás la propuesta más conocida es la de *Piketty*, relativa a la instauración de un impuesto sobre la riqueza a nivel global. Aunque también en el terreno académico, pero con propuestas más concretas, el debate más relevante ha tenido lugar en Estados Unidos, centrado en la posibilidad de establecer un impuesto federal sobre la riqueza (*Net Wealth Tax*), propuesta que fue incluida en los programas de algunos candidatos demócratas (*Warren y Sanders*) a las primarias de las elecciones presidenciales 2020. También en el Reino Unido se aboga por una profunda reforma de la imposición patrimonial e incluso en Alemania, que suprimió el Impuesto sobre el Patrimonio en 1995 como consecuencia de un pronunciamiento del Tribunal Constitucional, se debaten desde 2013 propuestas de reinstauración de este impuesto, concebidas algunas de ellas en relación con situaciones excepcionales, que podrían encontrar cierto paralelismo con la crisis económica post-Covid 19.

Precisamente en relación con esta crisis, los economistas *Zucman, Saez y Landais* (los dos primeros elaboraron el informe para la senadora *Warren* en Estados Unidos), formularon una propuesta sobre la creación de un impuesto temporal a nivel europeo

sobre las grandes fortunas, para hacer frente a la crisis derivada del Covid 19. Es evidente que la Comisión Europea no ha tomado en consideración ninguna propuesta de esta naturaleza, ya que, en su Plan de Recuperación, la financiación vía recursos propios se sustenta en otro tipo de impuestos. Sí parece haberse inspirado en aquella idea la propuesta de un Impuesto sobre las Grandes Fortunas, presentada por el Grupo Parlamentario de la coalición Unidas Podemos; este gravamen sustituiría, en principio, al Impuesto sobre el Patrimonio sin cesión de competencias normativas a las Comunidades Autónomas.

La OCDE, en su reciente Informe sobre Reformas Fiscales (septiembre 2020) y en relación con las políticas fiscales que deben adoptar los Estados para hacer posible la recuperación económica tras la crisis provocada por la pandemia del Covid 19, entiende necesario buscar recursos fiscales alternativos, ya que no sirven en este caso las recetas aplicadas en la crisis de 2008, considerando a este respecto que la obtención de mayores ingresos fiscales no puede recaer sobre las rentas del trabajo y el consumo, no sólo por dificultad política sino también por razones de equidad, por lo que los impuestos sobre el patrimonio y las rentas del capital están llamados a jugar un importante papel.

Con todo, al margen de coyunturas económicas, sesgos ideológicos, debates teóricos o planteamientos pragmáticos, hay un dato incuestionable que es además, en nuestro Derecho vigente, una exigencia constitucional: el deber de contribuir de acuerdo con la capacidad económica (artículo 31.1), que como ya hemos citado, según el Tribunal Constitucional, obliga a “buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra”, en expresión que sintetiza una idea de justicia tributaria identificada con la lógica y el sentido común. Desde esta perspectiva, no se entiende con qué argumentos se puede mantener la ajenidad del patrimonio de las personas físicas respecto de dicha riqueza.

En el debate relativo al mantenimiento/ supresión del Impuesto sobre el Patrimonio, el repetido argumento de la sobreimposición del ahorro parece ignorar que en un sistema que grava la obtención de renta, el patrimonio (capital acumulado) es un índice autónomo de capacidad económica, como lo es el consumo, respecto del cual no se suele esgrimir por ejemplo, contra el Impuesto sobre el Valor Añadido - un argumento basado en la sobreimposición de la renta gastada. Por otra parte, se echa de menos en las discusiones más recientes, un criterio de justicia que en su momento se utilizó para justificar este impuesto y que enlaza con la conexión entre el principio de capacidad económica y los

principios de igualdad y progresividad establecidos asimismo en el artículo 31.1 de nuestra Constitución. Este criterio es el que considera la mayor capacidad de las denominadas rentas fundadas (capital) frente a las no fundadas (trabajo), por lo que, dado el tratamiento similar de ambas en la imposición sobre la renta, se consideró entonces que un impuesto sobre el patrimonio supondría un tratamiento más acorde con aquellos principios.

Además de las consideraciones anteriores referidas a la viabilidad del Impuesto sobre el Patrimonio en los dos escenarios expuestos, debe tenerse en cuenta un tercer escenario relativo a la corresponsabilidad fiscal y, en concreto en este caso, al uso de las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en relación con este impuesto que, en la situación actual, ofrece una disparidad en algún caso con desproporción evidente y que, como ya advertimos anteriormente, puede suponer una vulneración del artículo 19.2 de la LOFCA en cuanto a la exigencia de una presión efectiva global equivalente en todo el territorio nacional, como límite al ejercicio de aquellas competencias.

El conflicto más visible en este supuesto se produce entre los principios de igualdad y autonomía financiera, aunque no era difícil suponer que la corresponsabilidad, instrumentada mediante determinadas potestades normativas sobre los tributos cedidos, llevaba el germen de la competencia fiscal; dicho en otros conocidos términos, el sueño de la razón (la corresponsabilidad) ha generado un monstruo (la competencia).

No obstante, es posible que estemos ante un falso dilema y más bien se trataría de llevar el debate al terreno de una proporcionalidad razonable, que permitiera reconducir algunas situaciones desproporcionadas que, además de neutralizar la función del Impuesto sobre el Patrimonio en relación con la justicia del sistema tributario, pueden servir de argumento para la propia supresión de este impuesto. En este sentido, parece conveniente y necesario equilibrar la balanza de la corresponsabilidad con una cierta dosis de armonización; pero es éste un escenario cuyo tratamiento corresponde al punto siguiente, relativo a las cuestiones planteadas en el ámbito de la revisión del sistema de financiación autonómica.

C) CUESTIONES PLANTEADAS RESPECTO DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO EN EL MARCO DE LA REVISIÓN DEL SISTEMA DE FINANCIACIÓN AUTONÓMICA

Bajo este epígrafe, se expondrán a continuación las posiciones y propuestas contenidas respecto del Impuesto sobre el Patrimonio en el Informe SFA 2017, así como las cuestiones planteadas por el Comité Técnico Permanente de Evaluación en el documento “Valoración de las CCAA sobre posibles modificaciones normativas en tributos totalmente cedidos” (Documento CTPE).

En el Informe SFA 2017, aun teniendo en cuenta las distintas posiciones sobre la viabilidad del impuesto, ante la eventualidad de un “mantenimiento transitorio o definitivo del IP”, la Comisión manifiesta su acuerdo en tres cuestiones:

La primera, la necesidad de armonización de las bases (imponible y liquidable) de este impuesto: “Creemos necesaria la determinación por parte del Estado de una base imponible homogénea y un mínimo exento amplio igual en todo el territorio nacional”.

La segunda, limitar las competencias normativas autonómicas sobre los elementos de cuantificación del impuesto a dos de las actualmente previstas, aunque limitando de modo significativo la capacidad sobre la regulación de uno de estos elementos: “La capacidad normativa de las CCAA afectaría exclusivamente al establecimiento de la tarifa del impuesto, así como a la aprobación de posibles deducciones y bonificaciones de la cuota vinculadas a circunstancias personales y familiares del sujeto pasivo, sin que ello pueda suponer una desfiscalización de hechos imposables”.

La tercera, relativa al límite de la progresividad: “Debería actualizarse y clarificarse la regulación existente sobre el límite máximo de tributación efectiva referido a la cuota conjunta por IRPF y por IP que pretende evitar la posible confiscatoriedad del tributo”.

A pesar del acuerdo en relación con la segunda de las cuestiones y en particular, con el límite de “no desfiscalización” mediante el uso de las deducciones y bonificaciones de la cuota (lo que, por ejemplo, impediría bonificaciones autonómicas del 100% de la cuota), el principal motivo de desacuerdo en el seno de la Comisión, tal como se expone en el Informe es el relativo a “la conveniencia de establecer o no un mínimo nivel de tributación que también afectaría, en su caso, a las Comunidades forales”. Para los miembros de la Comisión favorables a esta propuesta, el argumento se basa en “las distorsiones económicas que se podrían derivar de la movilidad interterritorial hacia las Comunidades

que decidan suprimir este tributo”. En sentido contrario, otros miembros de la Comisión “recomiendan que la aplicación del IP por las Comunidades Autónomas tenga, como tiene ahora *de facto*, carácter opcional, permitiendo en aras a la autonomía que aquellas Comunidades que deseen mantenerlo lo hagan, pero sin obligar a las demás a seguir aplicando un impuesto muy cuestionado”. Desde esta posición se advierte, asimismo, sobre el mantenimiento de la titularidad estatal del impuesto y la no compensación a las Comunidades Autónomas que decidieran no exigirlo.

En el Documento CTPE, se valoran algunas de éstas y otras cuestiones en la hipótesis del mantenimiento del Impuesto sobre el Patrimonio. Las propuestas contenidas sobre el impuesto en este Documento son las siguientes:

La primera, sobre la base imponible, manifiesta el “acuerdo sobre la posibilidad de que se estudie la modificación de las reglas de determinación”.

La segunda, sobre la estructura del Impuesto, expone una medida combinada que refleja “la conveniencia de ampliar el ámbito objetivo del impuesto reduciendo el número de bienes o derechos exentos” (aunque también se considera una propuesta conveniente “la eliminación de todos los bienes y derechos exentos”) y “establecer correlativamente una escala inferior a la actual” en cuyo caso “sería necesario que las Comunidades Autónomas se pronunciasen sobre los tipos estatales de gravamen mínimo y máximo, así como el número de tramos que propondrían”.

La tercera, sobre la base liquidable, contiene a su vez dos propuestas: La primera, en relación con la posibilidad de incrementar/reducir el mínimo exento del impuesto y “en coherencia con la propuesta de eliminación de las exenciones” implica que “la base liquidable se integre con todos los bienes y derechos del patrimonio neto del sujeto pasivo, incluida la vivienda habitual, minorada en el importe del mínimo exento”. La segunda, la posibilidad de convertir en reducciones de la base imponible las exenciones que se proponga mantener. En este caso, sería necesario que las CCAA se pronunciasen sobre los porcentajes, límites o importes sobre tales reducciones”; respecto de esta segunda alternativa, se advierte no obstante que “la propuesta de un mínimo exento significativamente elevado determina que no tenga sentido la existencia de reducciones de la base imponible.”

Debe advertirse que, en relación con los beneficios fiscales otorgados a la empresa familiar (individual o en forma de sociedad), el vigente Plan de Control Tributario de la

Generalitat Valenciana, pone especial atención en el control sobre la aplicación de estos beneficios, así como respecto de desplazamiento del patrimonio de personas físicas hacia personas jurídicas.

En relación con esto último, es evidente que la ausencia de un impuesto sobre el patrimonio de las personas jurídicas favorece la utilización de éstas, en especial las entidades de tenencia, pero también en ocasiones las sociedades con actividad económica, como “refugio” de titularidad de bienes y derechos cuyos titulares reales son personas físicas. Este tipo de estrategia fiscal puede tener como efecto que las Comunidades Autónomas graven estos bienes mediante un impuesto propio, como es el caso del Impuesto catalán sobre bienes improductivos de las personas jurídicas, cuya constitucionalidad fue confirmada por el Tribunal Constitucional en sentencia de 28 de febrero de 2019, en base a su finalidad extrafiscal y la no coincidencia de su hecho imponible con el Impuesto sobre el Patrimonio. Creemos sin embargo preferible, contrarrestar este tipo de conductas mediante un fortalecimiento de los instrumentos de control de este impuesto, tales como: la información sobre los beneficiarios o titulares efectivos de los bienes y derechos formalmente a nombre de estas entidades, aplicando en su caso las normas generales antiabuso a las sociedades interpuestas o eventualmente, proponiendo la aprobación de una norma anti elusión específica para estos supuestos, así como una adecuada valoración de las acciones y participaciones de los socios personas físicas en sociedades y entidades no cotizadas.

La cuarta, sobre el límite conjunto IRPF-IP, manifiesta que “se podría revisar, ampliando el porcentaje conjunto vigente”.

La quinta, sobre deducciones y bonificaciones de la cuota y en concreto sobre “La posibilidad de introducir nuevas deducciones y bonificaciones de la cuota, por qué motivos y en qué términos (porcentajes, importes o límites), propone que: “Únicamente cabría la posibilidad de introducir deducciones para subjetivar el impuesto, (discapacidades, por ejemplo)”.

En relación con los documentos citados, parece evidente la apuesta decidida por un mayor grado de armonización del impuesto que gravitaría, fundamentalmente, sobre el ejercicio de competencias normativas estatales, en cuestiones fundamentales tales como: la revisión de las reglas de valoración para la determinación de la base imponible, la eliminación (en su caso) de exenciones y la regulación uniforme del mínimo exento para

la determinación de la base liquidable (elevando su cuantía en el supuesto de que se eliminaran las exenciones sobre determinados bienes y derechos).

En cuanto a la valoración de bienes y derechos, deberán tenerse en cuenta en su caso, las modificaciones previstas en el proyecto de Ley de Medidas para la Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal, que afectan a los bienes inmuebles y a los seguros de vida. Por otra parte - y esto ya es una realidad - debe tenerse en cuenta la titularidad de cripto activos, en sus distintas modalidades, que por su condición de bienes o derechos de contenido económico deben declararse y valorarse a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio. En relación con este tema, ha habido dos Consultas a la Dirección General de tributos,³² ambas respecto de la tenencia de *bitcoins* en relación con este impuesto, en las que la Administración ha confirmado la obligación de declarar estos activos aplicando para su valoración la norma contenida en el artículo 24 de la Ley para otros bienes y derechos, es decir, el valor de mercado. Es de esperar que la necesaria y futura regulación del mercado de cripto activos, recientemente anunciada por la Comisión Europea,³³ contribuya a clarificar este tema. Por otra parte, el proyecto de Ley antes citado introduce obligaciones de información relativas a la identificación de titulares de criptomonedas que podrían facilitar el control a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio.

Las competencias normativas de las Comunidades Autónomas se mantendrían respecto de la regulación de la escala del impuesto y las deducciones y bonificaciones de la cuota, si bien con limitaciones que implican, asimismo, un cierto grado de armonización. Destaca en este caso, la que afectaría a las deducciones y bonificaciones, que sólo podrían establecerse por razones personales o familiares, evitando de este modo el riesgo de la supresión *de facto* del impuesto a nivel autonómico, que no sólo neutraliza su reactivación por parte del Estado, sino que introduce disparidades desproporcionadas entre las Comunidades Autónomas. En definitiva, la medida supondría un nuevo punto de equilibrio entre la corresponsabilidad y la competencia fiscal.

En cuanto al límite de la cuota íntegra del impuesto, conjunto con el de la cuota del IRPF, considerado como un parámetro del alcance no confiscatorio, y cuya determinación es asimismo competencia estatal, parece clara la tendencia hacia su revisión.

³² V0250-18 de 1 de febrero y V0590-18 de 1 de marzo.

³³ Propuesta de regulación del Mercado de Cripto Activos y modificación de la Directiva (UE) 2019/1937. COM(2020) 593/3.

3. PROPUESTAS EN RELACIÓN CON EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

Las propuestas que se formulan a continuación responden a criterios sustentados en principios y exigencias establecidas en nuestro Derecho, principalmente a nivel constitucional.

El primero, que se trata de propuestas destinadas, en su caso, a ser consideradas en el ámbito de la revisión del sistema de financiación autonómica, sin perjuicio de que alguna de ellas, si así se estima oportuno, pueda tenerse en cuenta a efectos de la próxima Ley de medidas fiscales de la Generalitat Valenciana, todo ello de acuerdo con los principios de autonomía financiera y coordinación con la Hacienda estatal.

El segundo, que por lo que respecta a la Hacienda de esta Comunidad, la idea que debe presidir la regulación y aplicación del Impuesto sobre el Patrimonio cedido por el Estado, es la de una apuesta decidida por la vigencia del impuesto, mejorando ésta en aras a facilitar su aplicación efectiva y capacidad recaudatoria, de acuerdo con los principios de capacidad económica, igualdad y progresividad con el límite de alcance no confiscatorio, y seguridad jurídica, así como la exigencia de suficiencia financiera.

El tercero, la adopción de medidas de armonización del impuesto, no en el sentido de uniformidad o “recentralización” del mismo, sino en aras a una utilización razonable de la corresponsabilidad fiscal, que evite desigualdades desproporcionadas e incluso contrarias a las decisiones del propio Estado titular de este tributo; un criterio acorde con el principio de proporcionalidad, que facilite el equilibrio entre los principios de autonomía financiera e igualdad, garantizando al mismo tiempo la seguridad jurídica.

El marco normativo en el que, en su caso, deberían adoptarse las medidas resultantes de estas propuestas, corresponde a distintos niveles de legislación estatal y autonómica. A este respecto, las principales normas que podrían verse afectadas serían: la Ley 22/2009 de 18 de diciembre (Ley de cesión), la Ley 19/1991 de 6 de junio del Impuesto sobre el Patrimonio y la Ley 13/1997 de 23 de diciembre de la Generalitat Valenciana.

Por otra parte, las medidas que eventualmente se consideren, deberán acompañarse de un estudio de impacto económico, con especial atención a sus previsibles efectos en las

previsiones recaudatorias del Impuesto sobre el Patrimonio, en este caso, en la Comunitat Valenciana.

Propuesta nº 1.- Armonización y limitación de determinadas potestades normativas de las Comunidades Autónomas en relación con el Impuesto sobre el Patrimonio

Limitación de la potestad normativa de las Comunidades Autónomas sobre el establecimiento de deducciones y bonificaciones de la cuota de este impuesto a su regulación en función de circunstancias personales de discapacidad que afecten al sujeto pasivo y sin que, en ningún caso, puedan suponer una reducción de la cuota superior al 25% o 50% (modulados estos porcentajes en función del nivel de discapacidad).

Propuesta nº 2.- Control y lucha contra la elusión del impuesto

Como medidas adicionales dirigidas a la aplicación efectiva del impuesto, debería proponerse reforzar la normativa anti-abuso relativa a las deslocalizaciones, y la efectividad del intercambio de información entre las Administraciones autonómicas y de éstas con la Administración del Estado, con especial atención en este caso a la información sobre: las deslocalizaciones del propio territorio español, la situación de bienes y derechos en el extranjero propiedad de personas físicas residentes (información obtenida por el Estado mediante la declaración del 720) o la aplicación del “impuesto de salida” previsto en la Ley del IRPF, así como deberes específicos de información sobre tenencia de participaciones en sociedades y entidades no cotizadas. A efectos de control del impuesto, en caso de que se apruebe, también deberán tenerse en cuenta las obligaciones de información sobre los emisores y titulares de cripto activos previstas en el proyecto de Ley de Medidas para la Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal.

Propuesta nº 3.- Escala de gravamen

En este punto, deben mantenerse las competencias de las Comunidades autónomas sobre la determinación de los tipos de gravamen. En relación con la escala prevista en la vigente normativa de la Generalitat Valenciana, se propone en principio el mantenimiento de la regulación actual, advirtiendo no obstante que a partir del ejercicio 2021, el tipo aplicable al tramo superior de base liquidable establecido en dicha normativa será ligeramente inferior al previsto en la escala estatal.

Propuesta nº 4.- Límite de la cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio

Este límite, conjunto con las cuotas del IRPF, está fijado en el 60% de la suma de las bases imponibles de este impuesto, de acuerdo con las condiciones previstas en el artículo 31 de la vigente Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. A este respecto, se considera conveniente y, en cualquier caso, por el momento, mantener dicho límite en los términos actualmente previstos. Es en principio un límite razonable, acorde con algunos supuestos analizados en la jurisprudencia comparada y adecuado como parámetro para la valoración de un potencial alcance confiscatorio del impuesto, aunque como ya dijimos, no es éste un tema fácil de cuantificar con carácter general, por lo que la adecuación a esta exigencia constitucional deberá valorarse en cada caso concreto.

Propuesta nº 5.- Equiparación en el tratamiento de los no residentes

Debe modificarse la Disposición Adicional cuarta de la vigente Ley del impuesto, para extender la aplicación de la normativa autonómica a los no residentes en España, eliminando la limitación a los que sean residentes en la Unión Europea y el Espacio Económico Europeo, en consonancia con la jurisprudencia del Tribunal Supremo y con la equiparación establecida en la modificación de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones prevista en el artículo cuarto apartado seis del proyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude.

I.4 INFORME ECONÓMICO IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES³⁴

El objetivo de este informe es analizar y cuantificar los principales elementos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en la Comunitat Valenciana, para después estimar los efectos de diversas propuestas de reforma.

1. BASE DE DATOS Y METODOLOGÍA

Para llevar a cabo este informe se utilizan los datos proporcionados por la Agencia Tributaria Valenciana correspondientes a todas las declaraciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones devengadas en el año 2017. Se incluyen tanto las declaraciones

³⁴ Esta apartado y el I.5, son resultado de la ponencia elevada a la Comisión por Amadeo Fuenmayor y Rafael Granell.

relativas a Adquisiciones *mortis causa* (modelo 650) como a Adquisiciones *inter vivos* (modelo 651), que serán tratadas de forma independiente.

Los datos incluyen variables relativas a la provincia, municipio y código postal tanto del declarante como del causante/donante. También figuran otros datos personales del declarante como su edad, grado de discapacidad, grupo de parentesco con el causante/donante, patrimonio preexistente o coeficiente multiplicador. Por último, se incluyen las principales casillas de los impresos 650 y 651, que permiten calcular magnitudes como la base imponible, la base liquidable, la cuota tributaria, la cuota resultante de la autoliquidación, así como las reducciones, deducciones y bonificaciones existentes.

El primer objetivo de este informe es presentar los principales datos del impuesto en 2017, distinguiendo entre adquisiciones *inter vivos* y *mortis causa*. Se puede conocer el número de declarantes y sus principales características socioeconómicas, como su provincia de residencia, su edad, grupo de parentesco, grado de discapacidad o patrimonio preexistente. También se presentarán las principales variables del impuesto, tanto en su cuantía total como en su cuantía media por declarante.

En segundo lugar, los datos utilizados también permiten la simulación de reformas fiscales, que realizamos con el programa econométrico STATA 15. En el caso que nos ocupa se han simulado diferentes alternativas a la bonificación por adquisiciones *mortis causa*. Los resultados obtenidos tienen un elevado nivel de precisión, aunque en algunas liquidaciones se han detectado errores de registro que se han intentado subsanar. Los resultados que se presentan en este informe pueden diferir de los resultados futuros porque el número e importe de las sucesiones y donaciones llevadas a cabo en 2017 puede ser distinto de las que se produzcan en años venideros. En cualquier caso, lo que resulta más relevante es la diferencia entre la situación de partida y la derivada de las reformas planteadas.

2. RESULTADOS DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES 2017

A. ADQUISICIONES *MORTIS CAUSA*

Características de los declarantes

Como paso previo a la simulación de las reformas, se lleva a cabo un análisis de las características socioeconómicas de los declarantes de adquisiciones *mortis causa* de la C. Valenciana en 2017.

Estos contribuyentes presentaron un total de **125.671 declaraciones** del modelo 650, de las que únicamente **20.914** tuvieron una cuota resultante de la autoliquidación **positiva**, lo que representa el **16,6%** del total. Las restantes 104.757 declaraciones no generaron ingresos tributarios para la Generalitat Valenciana. En la Tabla 1, se presentan las principales características socioeconómicas de estos declarantes.

Tabla 1: Características socioeconómicas de los declarantes de Adquisiciones Mortis Causa. 2017

	TODOS LOS DECLARANTES (125.671)		DECLARANTES CON CUOTA>0 (20.914)		DECLARANTES CON CUOTA=0 (104.757)	
	Número	%	Número	%	Número	%
Por Provincia						
Alicante	35.939	28,6%	5.198	24,9%	30.741	29,3%
Castellón	15.088	12,0%	2.438	11,7%	12.650	12,1%
Valencia	66.584	53,0%	11.348	54,3%	55.236	52,7%
Otras	8.060	6,4%	1.930	9,2%	6.130	5,9%
Por Tramos de Edad						
Menor de 21 años	2.287	1,8%	227	1,1%	2.060	2,0%
Entre 21 y 40 años	12.835	10,2%	1.890	9,0%	10.945	10,4%
Entre 41 y 50 años	20.030	15,9%	3.289	15,7%	16.741	16,0%
Entre 51 y 64 años	38.679	30,8%	6.771	32,4%	31.908	30,5%
65 años o mayor	21.429	17,1%	4.291	20,5%	17.138	16,4%
No especificado	30.411	24,2%	4.446	21,3%	25.965	24,8%
Por Grado de Discapacidad						
Sin discapacidad	123.989	98,7%	20.734	99,1%	103.255	98,6%
Discapacidad Física 33% - 64%	862	0,7%	126	0,6%	736	0,7%
Discapacidad Psíquica 33% - 64%	101	0,1%	6	0,0%	95	0,1%
Discapacidad Física o Psíquica ≥ 65%	719	0,6%	48	0,2%	671	0,6%
Por Grupo de Parentesco						
Grupo I	2.773	2,2%	202	1,0%	2.571	2,5%
Grupo II	106.828	85,0%	11.933	57,1%	94.895	90,6%
Grupo III	10.039	8,0%	6.740	32,2%	3.299	3,1%

Grupo IV	2.437	1,9%	2.036	9,7%	401	0,4%
No especificado	3.594	2,9%	3	0,0%	3.591	3,4%
Por Patrimonio Preexistente						
Menor a 390.657,87€	119.523	95,1%	19.673	94,1%	99.850	95,3%
Entre 390.657,87€ y 1.965.309,58€	2.018	1,6%	1.019	4,9%	999	1,0%
Entre 1.965.309,58€ y 3.936.629,28€	197	0,2%	133	0,6%	64	0,1%
Mayor a 3.936.629,28€	143	0,1%	87	0,4%	56	0,1%
No especificado	3.790	3,0%	2	0,0%	3.788	3,6%

Fuente: elaboración propia con los datos facilitados por la Agencia Tributaria Valenciana.

La distribución por provincias no es proporcional a la población de la Comunitat Valenciana. Las provincias de Castellón y Valencia están sobrerrepresentadas entre los declarantes de este impuesto, mientras que la provincia de Alicante está infrarrepresentada. Conviene destacar que más de un 9% de los declarantes con cuota positiva residen fuera de la Comunitat Valenciana.

La edad media de los declarantes del impuesto se sitúa en **54,7 años**. Esta edad es ligeramente superior entre los que tienen una cuota positiva (**56,5 años**). Si se divide la población en tramos de edad, puede comprobarse como el colectivo más numeroso de declarantes es el representado por personas que tienen entre 51 y 64 años de edad.

En cuanto a la discapacidad, se puede comprobar como el número de contribuyentes que declaran algún tipo de minusvalía es relativamente pequeño, especialmente entre los declarantes con cuota positiva (0,8%).

Respecto al grupo de parentesco, existen diferencias notables entre los que acaban pagando el impuesto y los que tienen una cuota igual a cero. Los contribuyentes con cuota positiva son mucho más diversos: un 58% son familiares directos de los Grupos I y II, como cónyuges, descendientes y ascendientes, mientras que un 42% son personas de los Grupos III y IV, como hermanos, sobrinos, primos, etc. Entre los declarantes que no pagan cuota alguna la distribución es más homogénea, pues las personas de los Grupos III y IV apenas representan el 3,5% de los declarantes.

Por último, la clasificación por tramos de patrimonio preexistente también sirve para mostrar las diferencias entre los contribuyentes que acaban soportando el impuesto y el resto de las declarantes. Entre los que tienen una cuota positiva, la mayor parte (94,1%) tienen un patrimonio anterior inferior a 390.657,87€. Sin embargo, también existe un importante grupo de declarantes que contaba con patrimonios elevados, especialmente 87

contribuyentes que declaran tener un patrimonio superior a 3.936.629,28€. Los declarantes que no pagan el impuesto tienen un patrimonio medio mucho menor, pues solamente un 1,2% declaran un patrimonio preexistente superior a 390.657,87€.

Además de estas características socioeconómicas, también resulta útil preguntarse por los importes declarados por estos contribuyentes. En la Tabla 2 se presentan las principales magnitudes del impuesto, tanto en su importe total como medio, distinguiendo a los contribuyentes con cuota positiva del resto.

Tabla 2: Importes declarados por los declarantes de Adquisiciones Mortis Causa. 2017 (€)

	TODOS LOS DECLARANTES (125.671)		DECLARANTES CON CUOTA>0 (20.914)		DECLARANTES CON CUOTA=0 (104.757)	
	Importe Total	Importe Medio	Importe Total	Importe Medio	Importe Total	Importe Medio
Base Imponible	7.885.727.670	62.749	4.742.687.464	226.771	3.143.040.206	30.003
- Reducciones Aplicadas	5.621.187.257	44.729	2.710.312.690	129.593	2.910.874.567	27.787
Base Liquidable	2.264.540.437	18.020	2.032.374.802	97.178	232.165.635	2.216
Cuota Tributaria Ajustada	509.008.180	4.050	487.614.590	23.315	21.393.590	204
- Bonificaciones	133.042.385	1.059	125.806.336	6.015	7.236.049	69
- Deducciones Aplicadas	70.402.016	560	55.818.183	2.669	14.583.833	139
+ Aumentos	1.395.110	11	968.818	46	426.292	4
Cuota Resultante	306.958.889	2.443	306.958.889	14.677	0	0

Fuente: elaboración propia con los datos facilitados por la Agencia Tributaria Valenciana.

En esta tabla puede comprobarse como la situación de los 20.914 declarantes con cuotas positivas es muy diferente a la del resto. Estos declarantes tienen una Base Imponible media mucho mayor (226.771€ frente a 30.003 €), que les supone una Cuota Tributaria Ajustada media también muy superior (23.315€ frente a 204€). Tras aplicar las bonificaciones, las deducciones y aumentar la cuota por reducciones indebidas e intereses de demora, se comprueba que estos 20.914 declarantes son los únicos que acaban teniendo una Cuota Resultante de la Autoliquidación positiva. En 2017 acabaron pagando **306.958.889€**, lo que supuso una cuota media de **14.677€**.

Si se analiza con más detenimiento la situación de los contribuyentes **con cuota positiva**, puede comprobarse en primer lugar como las reducciones de la base imponible tienen una gran importancia, permitiendo que la base liquidable solo represente un 42,8% de la base imponible. A esta base liquidable se le aplica la tarifa y los ajustes correspondientes por corrección del error de salto y consolidación de dominio, dando lugar a la Cuota Tributaria Ajustada. Si se divide esta cuota por la base liquidable se obtiene el tipo medio

nominal de gravamen, que asciende al 24%. Sin embargo, esta cuota tributaria ajustada va a verse reducida por importantes bonificaciones y deducciones, especialmente la deducción por cuotas anteriores y la bonificación por parentesco, que dejan la cuota resultante de la autoliquidación en un importe cercano a los 307 millones de euros. Si se divide esta cuota por la base imponible declarada se obtendrá el tipo medio efectivo de gravamen, que asciende al 6,5%. En otras palabras, 104.757 declarantes no pagaron el impuesto, mientras que los 20.914 restantes pagaron de media un 6,5% del importe recibido mediante herencia, legado u otro título sucesorio.

B. ADQUISICIONES *INTER VIVOS*

Características de los declarantes

El impreso 651, correspondiente a Adquisiciones *Inter Vivos*, fue presentado por muchos menos contribuyentes que el impreso 650.

Si se tiene en cuenta las declaraciones devengadas en 2017, se presentaron un total de **26.268 declaraciones**, de las que únicamente **3.883** tuvieron una cuota resultante de la autoliquidación **positiva**, lo que representa el **14,8%** del total. Las restantes 22.385 declaraciones no generaron ingresos tributarios para la Generalitat Valenciana.

En la Tabla 3 se presentan las principales características socioeconómicas de estos declarantes.

La distribución por provincias sigue una distribución relativamente proporcional a la población, aunque conviene destacar que más de un 9% de los declarantes con cuota positiva residen fuera de la Comunitat Valenciana.

Respecto a la edad de los contribuyentes, se puede llegar a pocas conclusiones, ya que en más de la mitad de las declaraciones no se especifica dicha edad. La edad media de los declarantes que sí declaran su edad se sitúa en **44,5 años**. Esta edad media es superior entre los que tienen una cuota positiva (**50,1 años**). Si se divide la población en tramos de edad, puede comprobarse como el colectivo más numeroso de declarantes con cuota positiva es el representado por personas que tienen entre 51 y 64 años de edad (18,4%).

En cuanto a la discapacidad, se puede comprobar como el número de contribuyentes que declaran algún tipo de minusvalía es relativamente pequeño, especialmente entre los declarantes con cuota positiva (0,4%).

Tabla 3: Características socioeconómicas de los declarantes de Adquisiciones Inter Vivos. 2017

	TODOS LOS DECLARANTES (26.268)		DECLARANTES CON CUOTA>0 (3.883)		DECLARANTES CON CUOTA=0 (22.385)	
	Número	%	Número	%	Número	%
Por Provincia						
Alicante	8.379	31,9%	1.192	30,7%	7.187	32,1%
Castellón	3.412	13,0%	492	12,7%	2.920	13,0%
Valencia	13.116	49,9%	1.838	47,3%	11.278	50,4%
Otras	1.361	5,2%	361	9,3%	1.000	4,5%
Por Tramos de Edad						
Menor de 21 años	591	2,2%	104	2,7%	487	2,2%
Entre 21 y 40 años	4.685	17,8%	507	13,1%	4.178	18,7%
Entre 41 y 50 años	3.443	13,1%	506	13,0%	2.937	13,1%
Entre 51 y 64 años	3.047	11,6%	716	18,4%	2.331	10,4%
65 años o mayor	1.104	4,2%	386	9,9%	718	3,2%
No especificado	13.398	51,0%	1.664	42,9%	11.734	52,4%
Por Grado de Discapacidad						
Sin discapacidad	26.057	99,2%	3.868	99,6%	22.189	99,1%
Discapacidad Física 33% - 64%	79	0,3%	11	0,3%	68	0,3%
Discapacidad Psíquica 33% - 64%	28	0,1%	0	0,0%	28	0,1%
Discapacidad Física o Psíquica \geq 65%	104	0,4%	4	0,1%	100	0,4%
Por Grupo de Parentesco						
Grupo I	1.285	4,9%	146	3,8%	1.139	5,1%
Grupo II	21.112	80,4%	1.679	43,2%	19.433	86,8%
Grupo III	1.617	6,2%	1.484	38,2%	133	0,6%
Grupo IV	728	2,8%	572	14,7%	156	0,7%
No especificado	1.526	5,8%	2	0,1%	1.524	6,8%
Por Patrimonio Preexistente						
Menor a 390.657,87€	24.111	91,8%	3.668	94,5%	20.443	91,3%
Entre 390.657,87€ y 1.965.309,58€	445	1,7%	135	3,5%	310	1,4%
Entre 1.965.309,58€ y 2.000.000€	29	0,1%	21	0,5%	8	0,0%
Entre 2.000.000€ y 3.936.629,28€	49	0,2%	46	1,2%	3	0,0%
Mayor a 3.936.629,28€	14	0,1%	11	0,3%	3	0,0%
No especificado	1.620	6,2%	2	0,1%	1.618	7,2%

Fuente: elaboración propia con los datos facilitados por la Agencia Tributaria Valenciana.

Respecto al grupo de parentesco, existen diferencias notables entre los que acaban pagando el impuesto y los que tienen una cuota igual a cero. Los contribuyentes con cuota positiva son mucho más diversos: un 47% son familiares directos de los Grupos I y II, como cónyuges, descendientes y ascendientes, mientras que un 53% son personas de los Grupos III y IV, como hermanos, sobrinos, primos, etc. Entre los declarantes que no pagan cuota alguna la distribución es más homogénea, pues las personas de los Grupos III y IV apenas representan el 1,3% de los declarantes.

Por último, la clasificación por tramos de patrimonio preexistente también sirve para mostrar las diferencias entre los declarantes que acaban soportando el impuesto y el resto de los declarantes. Entre los que tienen una cuota positiva, la mayor parte (94,5%) tienen un patrimonio previo inferior a 390.657,87€. Sin embargo, también existe un importante grupo de declarantes que contaba con patrimonios elevados, especialmente 59 contribuyentes que declaran tener un patrimonio superior a 2.000.000€. Los declarantes que no pagan el impuesto tienen un patrimonio medio mucho menor, pues solamente hay 6 contribuyentes que declaran un patrimonio preexistente superior a 2.000.000€.

Además de estas características socioeconómicas, también resulta útil preguntarse por los importes declarados por estos contribuyentes. En la Tabla 4 se presentan las principales magnitudes del impuesto, tanto en su importe total como medio, distinguiendo a los contribuyentes con cuota positiva del resto.

Tabla 4: Importes declarados por los declarantes de Adquisiciones Inter Vivos. 2017 (€)

	TODOS LOS DECLARANTES (26.268)		DECLARANTES CON CUOTA>0 (3.883)		DECLARANTES CON CUOTA=0 (22.385)	
	Importe Total	Importe Medio	Importe Total	Importe Medio	Importe Total	Importe Medio
Base Imponible	818.534.127	31.161	181.980.135	46.866	636.553.992	28.437
- Reducciones Aplicadas	618.728.433	23.554	81.465.267	20.980	537.263.166	24.001
Base Liquidable	199.805.694	7.606	100.514.868	25.886	99.290.826	4.436
Cuota Tributaria Ajustada	13.272.389	505	12.785.623	3.293	486.766	22
- Deducciones Aplicadas	652.335	25	162.594	42	489.741	22
+ Aumentos	33.307	1	30.332	8	2.975	0
Cuota Resultante	12.653.361	482	12.653.361	3.259	0	0

Fuente: elaboración propia con los datos facilitados por la Agencia Tributaria Valenciana.

En esta tabla puede comprobarse como la situación de los 3.883 declarantes con cuotas positivas es muy diferente a la del resto. Estos declarantes tienen una Base Imponible media mayor (46.866€ frente a 28.437 €), que les supone una Cuota Tributaria Ajustada media muy superior (3.293€ frente a 22€). Tras aplicar las deducciones y aumentar la cuota por reducciones indebidas e intereses de demora, se comprueba que estos 3.883 declarantes son los únicos que acaban teniendo una Cuota Resultante de la Autoliquidación positiva. En 2017 acabaron pagando **12.653.361€**, lo que supuso una cuota media de **3.259€**.

Si se analiza con más detenimiento la situación de los contribuyentes **con cuota positiva**, puede comprobarse en primer lugar como las reducciones de la base imponible tienen una gran importancia, permitiendo que la base liquidable solamente represente un 55,2% de la base imponible. A esta base liquidable se le aplica la tarifa y los ajustes correspondientes por corrección del error de salto y consolidación de dominio, dando lugar a la Cuota Tributaria Ajustada. Si se divide esta cuota por la base liquidable se obtiene el tipo medio nominal de gravamen, que asciende al 12,7%. Sin embargo, esta cuota tributaria ajustada va a verse disminuida por ciertas deducciones, especialmente la deducción por cuotas anteriores, que dejan la cuota resultante de la autoliquidación en 12.653.361€. Si se divide esta cuota por la base imponible declarada se obtendrá el tipo medio efectivo de gravamen, que asciende al 7%. En otras palabras, 22.385 declarantes no pagaron el impuesto, mientras que los 3.883 restantes pagaron de media un 6,5% del importe recibido mediante donación.

3. PROPUESTAS DE REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

Se plantea una única propuesta de reforma en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en la línea con el Informe “Tributos cedidos por el Estado. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto sobre el Patrimonio” llevado a cabo por Aurora Ribes y María Teresa Soler.

Propuesta nº 1.- Reordenación de la bonificación sobre la cuota en adquisiciones *mortis causa*

Opción 1: La Comisión propone un nuevo diseño de la bonificación sobre la cuota en el gravamen sucesorio, que contemple distintos porcentajes de desgravación en función del importe de la cuota correspondiente. A efectos de reformular dicha bonificación, siempre aplicable a los Grupos I y II y a los supuestos previstos de discapacidad, podrían establecerse porcentajes del 75%, 50%, 25% y 10%, que se correspondieran con cuotas equivalentes a los actuales tramos de patrimonio preexistente. Y ello porque, pese a que parezca racional otorgar un mejor trato fiscal a las herencias en los núcleos familiares, que a las que se produzcan entre desconocidos, la misma lógica indica que no es razonable que una herencia de centenares de millones de euros entre padres e hijos apenas tribute.

De acuerdo con este planteamiento, aquellos causahabientes cuya cuota superara el importe máximo establecido podrían tan solo beneficiarse de una bonificación residual

del 10%. Ello implicaría conceder una tributación más ventajosa a las pequeñas herencias entre familiares y concentrar el gravamen en las grandes. De esta manera, el impuesto sucesorio ahondaría en la senda de la progresividad y, en suma, recuperaría la función redistributiva de la riqueza con la que se concibió en sus orígenes.

Cuota	Bonificación Grupos I y II y Discapacidad
De 0 a 390.657,87 euros	75%
De más de 390.657,87 a 1.965.309,58 euros	50%
De más de 1.965.309,58 a 3.936.629,28 euros	25%
De más de 3.936.629,28 euros	10%

Opción 2: Con idéntico fundamento, la solución anterior podría formularse alternativamente de la siguiente forma, tal y como ya se propuso en el Informe de esta Comisión redactado en 2016, articulándose la bonificación de la cuota como sigue:

Base liquidable	Bonificación Grupos I y II y Discapacidad
De 0 a 250.000 euros	65%
De más de 250.000 a 400.000 euros	50%
De más de 400.000 a 800.000 euros	30%
De más de 800.000 a 1 millón de euros	10%
Más de 1 millón de euros	0%

Opción 3: Una tercera alternativa a estudiar consistiría, según la Comisión, en diseñar una bonificación de entre el 75% y el 50%, pero con una limitación máxima cuantitativa. Se ha fijado un límite máximo de **100.000€**, aunque esta cantidad podría variar si la Comisión lo considera oportuno.

Opción 4: Esta alternativa consistiría en generalizar el porcentaje de bonificación del **75%**, que se aplicaría tanto a familiares del Grupo I y II, como a discapacitados. Pero volvería a aplicarse el límite máximo establecido en la Opción 3, fijado en **100.000€**.

4. RESULTADOS DE LAS PROPUESTAS DE REFORMA

Antes de pasar a estudiar cada opción de reforma hay una cuestión a tener en cuenta. En las simulaciones de las propuestas no se ha procedido a ningún tipo de actualización de los datos. Pensamos que el interés se deriva de las diferencias respecto al impuesto original, aunque formalmente habría que entenderlas como reformas que se hubieran introducido en el impuesto vigente en 2017 con los datos económicos de dicho año. En la

Tabla 5 se presenta la situación de partida, con la regulación existente en la actualidad, y los resultados de las cuatro opciones descritas en el apartado anterior.

Tabla 5: Importes declarados por los declarantes de Adquisiciones Mortis Causa. 2017 (€)

	Situación Actual	Opción 1	Opción 2	Opción 3	Opción 4
Bonificación Parentesco					
Importe Bonificación (1)	133.042.385	169.323.754	77.726.597	95.862.694	128.681.104
Declarantes Bonificación (2)	10.081	10.081	9.946	10.081	10.081
Bonificación Media (1) / (2)	13.197	16.796	7.815	9.509	12.765
Efecto sobre la Recaudación					
(+)/(-) Recaudación (3)		-36.281.369	+55.315.788	+37.179.691	+4.361.281
(+)/(-) Recaudación %		-11,8%	+18,0%	+12,1%	+1,4%
(+)/(-) Cuota Media (3) / (4)		-3.599	+5.382	+3.688	+433
Declarantes Beneficiados					
Número (5)		9.702	8.706	0	9.586
Ahorro Medio (6)		4.506	1.142	0	3.424
Ahorro Total (5) x (6)		43.717.493	9.938.600	0	32.818.410
Declarantes Perjudicados					
Número (7)		17	853	213	213
Pérdida Media (8)		-437.419	-76.500	-174.553	-174.553
Pérdida Total (7) x (8)		-7.436.124	-65.254.388	-37.179.691	-37.179.691
Progresividad					
Gini Base Imponible (9)	0,782	0,782	0,782	0,782	0,782
Gini Cuota (10)	0,871	0,893	0,897	0,883	0,903
Índice de Kakwani (10) – (9)	0,089	0,111	0,115	0,101	0,121
Mejora Progresividad %		25,4%	30,1%	13,6%	36,7%

Opción 1: Variación de los porcentajes de reducción en función del patrimonio preexistente

Esta primera opción supone, en términos globales, un importante aumento del importe de la bonificación, que pasaría a superar 169 millones de euros. En otras palabras, la ATV perdería más de 36 millones de recaudación, casi un 12% de la recaudación total por adquisiciones *mortis causa*. Con esta reforma continuarían aplicando de la bonificación los 10.081 contribuyentes que ya la aprovechaban en 2017, pero su cuantía media sería superior, pasando de 13.197€ a 16.796€.

Esta reforma tendría muchos beneficiados, ya que 9.702 contribuyentes pasarían a aplicar una bonificación superior, ahorrándose como media 4.506€ cada uno. Los perdedores

serían solo 17 contribuyentes, aquellos familiares del Grupo II que tienen una cuota superior a 1.965.309,58€, o bien los familiares del Grupo I y discapacitados con una cuota superior a 390.657,87€. Estos 17 contribuyentes, que reciben cuantiosas herencias, perderían de media 437.419€ cada uno.

Por último, esta primera reforma supone una importante mejora en la progresividad del impuesto (25,4%).

Opción 2: Variación de los porcentajes de reducción en función de la Base

Liquidable

A diferencia de la primera opción, esta segunda reforma supondría una disminución importante del importe de la bonificación, que se situaría alrededor de 78 millones de euros. En otras palabras, la ATV recaudaría unos 55 millones adicionales, un 18% más que la recaudación actual por adquisiciones *mortis causa*. Con esta reforma podrían seguir aplicando la bonificación 9.946 contribuyentes, pero habría 135 declarantes que la dejarían de aplicar al contar con una base liquidable superior a un millón de euros. La bonificación media disminuiría de forma significativa, pasando a 7.815€ por contribuyente.

En este caso también van a existir ganadores y perdedores respecto a la situación actual. Esta reforma también tendría muchos ganadores, ya que 8.706 familiares del Grupo II pasarían a aplicar una bonificación superior al tener una base liquidable inferior a 250.000€, ahorrándose como media 1.142€ cada uno. Los perdedores serían 853 contribuyentes, aquellos familiares del Grupo II que tienen una base liquidable superior a 400.000€, o bien los familiares del Grupo I y los discapacitados. Estos 853 contribuyentes perderían de media 76.500€ cada uno.

Por último, esta segunda opción también genera una importante mejora en la progresividad del impuesto (30,1%), superior a la de la primera opción.

Opción 3: Fijación de un límite de 100.000€ a las bonificaciones

Esta tercera opción permite mantener inalterados los porcentajes de bonificación en el 50% y el 75%, pero fijando un límite máximo de 100.000€ para todos los contribuyentes en sus bonificaciones por parentesco o discapacidad. Esta reforma también haría disminuir de forma significativa la cuantía total de la bonificación, que se situaría cerca de 96 millones de euros, lo que conllevaría unos recursos adicionales de 37 millones para

la ATV, un 12,1% más que con la bonificación actual. Con esta reforma podrían seguir aplicando la bonificación los mismos 10.081 contribuyentes que lo hacían en 2017, pero su cuantía media sería inferior, quedando en 9.509€ por declarante.

A diferencia de las dos reformas anteriores, esta tercera opción no cuenta con ganadores. La mayoría de las declarantes con derecho a la bonificación, 9.868 contribuyentes, quedarían exactamente en la misma situación que con la bonificación actual y únicamente 213 declarantes saldrían perjudicados. Serían aquellos contribuyentes que han recibido herencias muy cuantiosas, cuya bonificación media disminuiría 174.553€.

Por último, esta tercera opción también es más progresiva que la bonificación actual (13,6%), aunque no llega a los niveles de las dos anteriores.

Opción 4: Aumento del porcentaje de bonificación al 75% y fijación de un límite de 100.000€

Esta cuarta opción es muy similar a la tercera, pero ampliando los casos que se benefician de una bonificación del 75%. Además de los familiares del Grupo I y los discapacitados, también podrían aplicar el 75% de bonificación los familiares del Grupo II. Esta reforma sería la más neutral de las cuatro en términos recaudatorios, ya que únicamente permitiría recaudar nos 4 millones de euros adicionales, un 1,4% más que en 2017.

Los 10.081 declarantes que aplicaban la bonificación con la normativa actual continuarían aplicándola con esta reforma, aunque su importe medio disminuiría ligeramente, quedando en 12.765€.

Con esta cuarta reforma habría tanto ganadores como perdedores. Saldrían beneficiados los 9.586 contribuyentes del Grupo II que pasarían a contar con una bonificación del 75%. Los perjudicados serían los mismos 213 declarantes de la tercera opción, que perderían 174.553€ de media.

Por último, esta cuarta opción es la más progresiva de todas, mejorando un 36,7% la situación actual.

Evaluación de las Opciones

Tras examinar los resultados de las cuatro opciones, se puede concluir que todas son factibles y no presentan ningún problema técnico para su aplicación. Sin embargo, en

nuestra opinión, la **Opción 4** presenta unas características que la hacen más recomendable:

- a) Es una alternativa muy sencilla de aplicar, ya que el porcentaje de deducción se mantiene constante y no depende de otra variable como la base liquidable o la cuota previa.
- b) Sirve para homogeneizar el porcentaje de bonificación, tratando de la misma forma a los familiares de los Grupos I y II y a los discapacitados. Esto hace que la bonificación sea más sencilla de aplicar, al evitar la incompatibilidad de la bonificación por parentesco con la bonificación por discapacidad.
- c) Permite que todos los contribuyentes que aplicaban la anterior bonificación puedan seguir aplicándola. Es cierto que algunos tendrán derecho a una cuantía superior y otros a una inferior, pero ninguno perderá el derecho a la bonificación, como sí ocurre en la Opción 2.
- d) Es una alternativa que tiene muchos ganadores (9.586) y pocos perdedores (213), que son quienes reciben herencias más cuantiosas.
- e) Es la alternativa que supone una mayor progresividad del impuesto (aumento del 36,7%).
- f) Es una alternativa prácticamente neutral en términos recaudatorios.

1.5. INFORME ECONÓMICO IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

1. RESULTADOS DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO 2017

A) BASE DE DATOS Y METODOLOGÍA

Se utilizan los datos proporcionados por la Agencia Tributaria Valenciana correspondientes a las declaraciones del Impuesto sobre el Patrimonio (IP) del ejercicio 2017.

Los datos incluyen variables relativas a la provincia, municipio y código postal (con algunos errores y valores no válidos); el sexo, el estado civil y la fecha de nacimiento no ha sido posible obtenerla (se dispondrá de estas variables en la ola de 2019); el régimen

económico matrimonial; el grado de minusvalía; y los valores correspondientes a todas las casillas de la declaración.

En primer lugar, se hace una simulación sencilla del impuesto para comprobar la coherencia de los datos. Por ejemplo, que la cuota íntegra está correctamente calculada aplicando la escala de gravamen vigente. No se observan grandes discrepancias, por lo que los datos son de elevada calidad.

B) RESULTADOS GLOBALES

Los resultados globales del IP se presentan en la Tabla 6

Tabla 6: Resultados totales. Impuesto sobre el Patrimonio 2017

	Base imponible	Base liquidable	Cuota para ingresar
Media	1.546.271	959.050	6.911
Nº declaraciones	22.780	22.780	22.780
Total	35.224.045.150	21.847.153.789	157.441.491

En 2017 se realizaron 22.780 declaraciones en la Comunitat Valenciana. La Base imponible media se sitúa en 1.546.271 €, la Base liquidable media asciende a 959.050 €, y la cuota a ingresar media supone 6.911 €. En promedio, el tipo de gravamen nominal asciende a un 0,72% (cociente entre Cuota a ingresar y Base liquidable), y el tipo de gravamen efectivo (Cuota a ingresar respecto a la Base imponible) asciende a un 0,45%. Se su conjunto, se han declarado más de 35.224 millones de euros, que supone una Base Liquidable de 21.847 millones de euros, lo que se ha traducido en una Cuota a ingresar total de 157.441.491 €.

C) CARACTERÍSTICAS DE LA POBLACIÓN

En la Tabla 7 se ofrece también información por provincias, y por grado de minusvalía. Los datos provinciales representan algunos errores. Hay dos variables: PROVINCIA_714 y PROVINCIA_CENSO, que presentan abundantes huecos e imprecisiones. Se ha tomado la segunda de ellas, aunque aparecen algunos casos en que se declara una provincia que no pertenece a la Comunitat Valenciana (se han marcado estos casos como ‘Otra’). Sin embargo, esta variable presentaba menos errores.

Tabla 7: Características de la población

Por provincia					
Provincia	Nº declaraciones	Porcentaje	Base imponible	Base Liquidable	Cuota a ingresar
Alicante	7.048	30,9%	1.534.459	949.993	6.197
Castellón	3.695	16,2%	1.485.594	892.538	6.207
Valencia	11.858	52,1%	1.632.283	1.037.989	8.067
Otra	179	0,8%	1.476.345	898.009	6.314
Total	22.780		1.546.271	959.050	6.911
Por grado de minusvalía					
Grado de minusvalía	Nº declaraciones	Porcentaje	Base imponible	Base Liquidable	Cuota a ingresar
Menor al 33%	21.478	94,3%	1.547.892	966.927	7.027
Igual o mayor al 33%	988	4,3%	1.420.955	814.095	5.019
Igual o mayor al 65%	314	1,4%	1.829.670	876.311	4.968
	22.780	100,0%	1.546.271	959.050	6.911

Respecto a los datos provinciales, destaca el peso de la provincia de Valencia, ligeramente superior a la mitad de todas las declaraciones, seguida por Alicante que casi duplica las declaraciones de Castellón. Los datos medios son superiores en la provincia Valencia, mientras que Alicante y Castellón presentan datos muy similares en magnitudes medias.

Entre los declarantes del IP los que declaran un grado de minusvalía moderado (mayor o igual al 33%) suponen un 4,3%, mientras que hay 314 declarantes con un grado de minusvalía severo (igual o superior al 65%). La Base Imponible de este último colectivo es superior en media al resto de contribuyentes. Sin embargo, las bases liquidables y las cuotas a ingresar son inferiores, sin duda por la elevación del mínimo exento desde los 600.000 € originales hasta 1.000.000 €.

D) DISTRIBUCIÓN DEL IP 2017

La Tabla 8 muestra la información del IP desglosada por decilas de Base imponible, lo que da una idea de la distribución de la riqueza. Como puede observarse, entre los declarantes del impuesto (normalmente contribuyentes con un patrimonio elevado, ya que deben declarar a pesar de las exenciones general y por vivienda habitual) existe un elevado grado de desigualdad. El 10% de la población con menor patrimonio (Base imponible) posee menos de un 2,79% del total del patrimonio. Sin embargo, el 10% de los contribuyentes más ricos tienen más del 35% del patrimonio total.

Al tratarse de un impuesto claramente progresivo, la evolución de las cuotas a ingresar es mucho más desigual: el primer decil de patrimonio paga un 0,06% del impuesto, mientras que el 10% más rico paga más del 60,6% del total. El índice de Kakwani de la Cuota a ingresar respecto a la Base imponible es de 0,340357 (los cálculos del IRPF mostraban valores de 0,25-0,32). Por lo tanto es un impuesto claramente progresivo.

Tabla 8: Datos IP 2017 por decilas de base imponible

Decila	Base imponible	Porcentaje BI sobre el total	Cuota a ingresar	Porcentaje C Ing sobre el total	Tipo medio nominal	Tipo medio efectivo
1	431.835	2,79%	41	0.06%	0.25%	0,01%
2	705.489	4,56%	261	0.38%	0.25%	0,04%
3	799.925	5,17%	534	0.77%	0.27%	0,07%
4	899.732	5,82%	903	1.31%	0.30%	0,10%
5	1.014.137	6,56%	1.489	2.15%	0.37%	0,15%
6	1.154.969	7,47%	2.316	3.35%	0.43%	0,20%
7	1.330.669	8,61%	3.660	5.30%	0.51%	0,28%
8	1.589.811	10,28%	6.319	9.14%	0.65%	0,40%
9	2.074.193	13,41%	11.690	16.92%	0.80%	0,56%
10	5.461.946	35,32%	41.900	60.63%	0.86%	0,77%
Media	1.546.271	100,00%	6.911	100.00%	0.72%	0,45%

2. RESULTADOS DE LAS PROPUESTAS REALIZADAS POR LA COMISIÓN DE REFORMA TRIBUTARIA

Antes de pasar a estudiar cada propuesta hay un par de cuestiones a tener en cuenta. En primer lugar, tratamos cada propuesta independientemente, como si sólo se produjera ese cambio. De todas formas, los efectos acumulados de las distintas propuestas serán una suma aritmética de estos.

En segundo lugar, en las simulaciones de las propuestas no se ha procedido a ningún tipo de actualización de los datos. Pensamos que el interés se deriva de las diferencias respecto al impuesto original, aunque formalmente habría que entenderlas como reformas que se hubieran introducido en el impuesto vigente en 2017 con los datos económicos de dicho año.

Propuesta nº 1.- Armonización y limitación de determinadas potestades normativas de las Comunidades Autónomas en relación con el Impuesto sobre el Patrimonio

Esta propuesta pretende limitar ciertas deducciones y bonificaciones de la cuota en relación con el grado de discapacidad. En la Comunitat Valenciana existe una ampliación del mínimo exento hasta 1.000.000 € en el caso de discapacidad psíquica igual o superior al 33% o discapacidad física o sensorial igual o superior al 65%. Dado que no existen deducciones ni bonificaciones de la cuota líquida no se realiza ninguna simulación.

Propuesta nº 2.- Control y lucha contra la elusión del impuesto

Con la información disponible en la base de datos, esta propuesta no puede ser estimada.

Propuesta nº 3.- Escala de gravamen

La recomendación de la Comisión establece literalmente lo siguiente: “En relación con la escala prevista en la vigente normativa de la Generalitat Valenciana, se propone en principio el mantenimiento de la regulación actual, advirtiendo no obstante que a partir del ejercicio 2021, el tipo aplicable al tramo superior de base liquidable establecido en dicha normativa será ligeramente inferior al previsto en la escala estatal”.

Como resultado de la modificación del Art. 9 de la 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, según redacción dada por el Art. 53 de la Ley 3/2020, de 30 de diciembre, de la Generalitat, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera y de organización de la Generalitat 2021 (DOGV de 31-12-2020), finalmente la escala de gravamen ha sido modificada, por lo que se simula dicha modificación.

Se ha simulado el resultado de aumentar el tipo marginal de gravamen del último escalón desde el 3,12% actual hasta un 3,5%. Como veremos a continuación, esta propuesta de reforma sólo afectaría a los contribuyentes de Base liquidable superior a 10.695.996,06. A partir de este punto, en lugar de aplicarse un tipo marginal del 3,12%, se aplicará un 3,5%.

En la Tabla 9 se muestran los resultados medios respecto a las variables globales y por las características analizadas en el apartado anterior.

Tabla 9: Resultados medios de la Propuesta de aumento del tipo de gravamen

Datos generales				
	Cuota a ingresar 2017	Cuota a ingresar Propuesta	Diferencia	Diferencia en porcentaje
Media	6.911	7.070	159	2,3%
Nº declaraciones	22.780	22.780	-	
Total	157.441.491	161.049.320	3.607.829	2,3%
Por provincia				
Provincia	Cuota a ingresar 2017	Cuota a ingresar Propuesta	Diferencia	Diferencia en porcentaje
Alicante	6.197	6.306	109	1,8%
Castellón	6.207	6.277	70	1,1%
Valencia	8.067	8.338	271	3,4%
Otra	6.314	6.408	94	1,5%
Total	6.911	7.070	159	2,3%
Por grado de minusvalía				
Grado de minusvalía	Cuota a ingresar 2017	Cuota a ingresar Propuesta	Diferencia	Diferencia en porcentaje
Menor al 33%	7.027	7.190	163	2,3%
Igual o mayor al 33%	5.019	5.081	62	1,2%
Igual o mayor al 65%	4.968	5.082	114	2,3%
Total	6.911	7.070	159	2,3%

En términos generales, esta reforma implicaría un aumento medio en la cuota a ingresar de 159 €, que se traduce en un aumento recaudatorio de 3.607.829 €. Por lo tanto, el impacto recaudatorio no es desdeñable. En términos provinciales, las diferencias son importantes porque son muy sensibles a la presencia de contribuyentes de bases liquidables muy grandes. El mismo razonamiento puede aplicarse a la distinción según grado de minusvalía.

El análisis que resulta más relevante para esta propuesta es el análisis distributivo. Si se hace un análisis por deciles, se observa que los contribuyentes que cambian su cuota a ingresar se concentran entre la parte alta de la distribución de patrimonio. La base liquidable media del último decil se sitúa en 4.855.089 €. Es más, sólo los contribuyentes del extremo superior de este decil sufrirán cambios en su impuesto. Si descendemos a un análisis por percentiles, también se observa que los contribuyentes afectados estarían en el último percentil. La base liquidable media del último percentil asciende a 18.244.097. Y si descendemos en el análisis a décimas partes de percentil, es donde encontramos los contribuyentes que sufren esta modificación en los tipos de gravamen. Sólo a partir del

puesto 996 encontramos diferencias derivadas de esta reforma. El 0,5% de los contribuyentes más ricos son los destinatarios de este incremento de tipo de gravamen, unos 114 contribuyentes. Ellos experimentarán incrementos muy importantes en su factura impositiva, como se observa en la última comuna de la Tabla 10.

Tabla 10: Propuesta aumento en el tipo de gravamen. Análisis distributivo

Decima de percentil (22.7)	Base liquidable	Cuota a ingresar	Cuota a ingresar	Diferencia (€)	Diferencia (%)
991	8.045.723	50.418	50.418	0	0,0%
992	8.604.123	65.868	65.868	0	0,0%
993	9.238.494	42.928	42.928	0	0,0%
994	9.867.798	69.567	69.567	0	0,0%
995	10.897.431	64.363	64.785	422	0,7%
996	12.043.729	100.733	103.946	3.213	3,2%
997	14.385.314	110.009	116.912	6.903	6,3%
998	19.097.239	148.783	162.173	13.390	9,0%
999	26.267.970	266.653	296.017	29.364	11,0%
1000	65.327.259	809.011	917.433	108.422	13,4%
Total	959.050	6.911	7.070	159	2,3%

Propuesta nº 4.- Límite de la cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio

No se propone ningún cambio.

3. PROPUESTA ADICIONAL

Como resultado de la modificación del Art. 8 de la 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, según redacción dada por el Art. 53 de la Ley 3/2020, de 30 de diciembre, de la Generalitat, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera y de organización de la Generalitat 2021 (DOGV de 31-12-2020), finalmente el mínimo exento del impuesto se ha reducido desde los 600.000 € a 500.000 €. Por ello, se ha decidido simular también esta reforma.

La simulación de esta propuesta tiene una limitación clara, ya que no incluirá a aquellos contribuyentes con bases imponibles situadas entre 500.000 € y 600.000 €. Estos contribuyentes no estuvieron obligados a presentar la declaración del IP en 2017, por lo que no hay datos disponibles sobre ellos. Hemos estimado que la cuota íntegra generada por estos contribuyentes que no aparecen en la base de datos podría ascender a unos 300.000 €. Este importe habría que añadirlo a los datos que presentamos a continuación.

La forma en que se configura esta propuesta obliga a realizar un cálculo de todo el impuesto para cada contribuyente, ya que las diferencias aparecerán ya en la base liquidable. Los resultados globales de dicha propuesta se representan en la Tabla 11. La reducción del mínimo exento generará diferencias importantes. En promedio, cada declarante aumentará su factura impositiva un 11,4%, unos 786 €. Esto se traduce en un incremento de recaudación de casi 18 millones de euros (17.888.841€). Las diferencias provinciales son bastante homogéneas, aunque en términos porcentuales son ligeramente inferiores en la provincia de Valencia, debido a que la cuota original media era superior. Respecto al grado de minusvalía las diferencias también son homogéneas, salvo en el caso de discapacidad severa. En este caso hemos mantenido en la simulación la exención incrementada de 1.000.000, por lo que no debería aparecer ningún cambio.

Tabla 11: Propuesta de reducción del mínimo exento. Resultados generales

Datos generales				
	Cuota a ingresar 2017	Cuota a ingresar Propuesta	Diferencia (€)	Diferencia (%)
Media	6.911	7.697	786	11,4%
Nº declaraciones	22.780	22.780	-	
Total	157.441.491	175.330.332	17.888.841	11,4%
Por provincia				
Provincia	Cuota a ingresar 2017	Cuota a ingresar Propuesta	Diferencia (€)	Diferencia (%)
Alicante	6.197	6.986	789	12,7%
Castellón	6.207	6.974	767	12,4%
Valencia	8.067	8.862	795	9,9%
Otra	6.314	7.093	779	12,3%
Total	6.911	7.697	786	11,4%
Por grado de minusvalía				
Grado de minusvalía	Cuota a ingresar 2017	Cuota a ingresar Propuesta	Diferencia (€)	Diferencia (%)
Menor al 33%	7.027	7.826	799	11,4%
Igual o mayor al 33%	5.019	5.760	741	14,8%
Igual o mayor al 65%	4.968	4.968	0	0,0%
Total	6.911	7.697	786	11,4%

En la Tabla 12 se presentan los resultados sobre la distribución, clasificando los datos medios por decil de base imponible. El cambio en la exención introduce ya cambios en las bases liquidables respecto a la situación original. Salvo en el primer decil, que recoge casos de menor base liquidable, en todos los demás deciles la base liquidable aumenta prácticamente en los 100.000 € extra de la nueva exención. Este aumento en la base

liquidable se traducirá en diferencias distintas en función del tipo marginal aplicable en cada escalón, como se observa en la columna que recoge las diferencias absolutas.

Sin embargo, aunque el incremento del impuesto crece con cada escalón en términos absolutos, en términos relativos la situación cambia radicalmente. Los primeros deciles de renta generan incrementos porcentuales muy elevados, que se debilitan conforme se avanza en los deciles. Por ejemplo, en términos medios el primer decil ve multiplicado casi por cinco el importe de la cuota a ingresar, que pasaría de 39 a 191 euros. Por el contrario, el último decil, aunque aumenta en 631 € la cuota a ingresar, esto supone un incremento porcentual mucho menor, un 43%.

Tabla 12: Propuesta de reducción del mínimo exento. Efectos sobre la distribución

Decil	Base imponible	Base Liquidable 2017	Base Liquidable propuesta	Cuota a ingresar 2017	Cuota a ingresar propuesta	Diferencia cuota a ingresar (€)	Diferencia cuota a ingresar (%)
1	431.835	15.659	76.330	39	191	152	389,7%
2	705.489	102.654	204.919	254	556	302	118,9%
3	799.925	195.888	298.405	523	903	380	72,7%
4	899.732	293.979	398.867	882	1.430	548	62,1%
5	1.014.137	406.153	506.242	1.465	2.096	631	43,1%
6	1.154.969	546.885	640.922	2.323	2.981	658	28,3%
7	1.330.669	722.925	817.060	3.656	4.726	1.070	29,3%
8	1.589.811	982.845	1.076.115	6.352	7.393	1.041	16,4%
9	2.074.193	1.467.517	1.563.219	11.695	13.122	1.427	12,2%
10	5.461.946	4.855.995	4.953.386	41.925	43.570	1.645	3,9%
Total	1.546.271	959.050	1.053.546	6.911	7.697	786	11,4%

II. INFORME SOBRE EL IMPUESTO DE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

1-INTRODUCCIÓN

Las últimas reformas fiscales realizadas en el ámbito de este Impuesto han introducido actualizaciones en diversos aspectos, como en lo relativo a tipos impositivos, o al impulso de los medios telemáticos en todas sus fases.

A juicio de esta Comisión, la realidad de dichas reformas mantiene su virtualidad en la actualidad, si bien, hay tres aspectos sobre los que se considera necesario hacer unas propuestas, dada su gran repercusión en la realidad práctica.

La primera de ellas es la relativa a cómo cuantificar la base imponible en el ITPAJD cuando el bien a valorar es un inmueble, y si la modificación normativa propuesta, que está en tramitación parlamentaria, supondrá una solución a este problema.

La segunda está relacionada con la necesidad de introducir medidas que frenen el problema que ha dado en llamarse “la España vaciada”. Existe un problema real de despoblamiento de las zonas rurales y, si bien las medidas más efectivas para lograr atajar este problema están más relacionadas con el gasto y la inversión pública, sin embargo, también se pueden adoptar medidas y beneficios fiscales que favorezcan el establecimiento en las zonas despobladas o en riesgo de despoblamiento, como ha ocurrido recientemente con las medidas introducidas por la Ley 3/2020, de 30 de diciembre, de la Generalitat, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera y de organización de la Generalitat 2021.

Y la tercera y última cuestión es la relativa a cómo poder controlar la tributación de las ventas on line de bienes muebles entre particulares, dado el auge que ha tenido este comercio como consecuencia de la utilización de las nuevas tecnologías y que, además, viene favorecido por la implosión social del reciclaje y la reutilización como medida de protección del medio ambiente y sostenibilidad. Wallapop, por ejemplo, es una app española que ha logrado un gran éxito y cuya filosofía es *“gana dinero vendiendo aquello que no usas y encuentra oportunidades cerca de ti”*, lo que ha llevado a muchos particulares a utilizar este tipo de e-commerce para vender todo tipo de bienes de segunda mano, operaciones que, sin embargo, se están realizando sin que se realice un control fiscal sobre las mismas.

2-BASE IMPONIBLE Y SU FUTURA REGULACIÓN

El artículo 10.1 del TR y el 37.1 del Reglamento (al igual que ocurre en el ISD, art. 9 LISD y 22 y 35 RISD) establecen la regla general de que la base imponible en las transmisiones para las que no haya regla especial, será el **valor real** del bien transmitido.

El Informe del Comité Técnico Permanente de Evaluación (en adelante CTPE) propone abandonar el término de “valor real” por un término que permita establecer un valor más objetivo y simplificado que reduzca la conflictividad que existe en este punto.

Este concepto de “valor real” ha hecho correr ríos de tinta y ha generado multiplicidad de conflictos y recursos en la práctica, pues no existe una definición absoluta de lo que debe ser el valor real. Incluso podemos afirmar que el valor real y absoluto no existe, pues un mismo bien valorado por diferentes especialistas, obtendrá tantos valores reales como tasaciones se realicen.

Lo que sí que está claro es que el valor real no tiene por qué coincidir ni con el precio ni con el valor declarado, y que el valor real es el que ha de servir de base para determinar la verdadera capacidad económica que ha de quedar gravada con el impuesto.

El legislador acude a este concepto porque es un concepto objetivo que depende de las características del bien y no de la voluntad de las partes, que tiende a ser más proclive a declarar un valor inferior.

El Tribunal Supremo ha señalado que el valor real configura un concepto jurídico indeterminado de imprecisos perfiles, como esta Sala ha subrayado en una jurisprudencia constante y uniforme, puesto que no se ampara en definición legal alguna y, permite, sea cual fuere el medio de comprobación o determinación que en cada caso se utilice, un cierto margen legítimo.

El valor real no arroja - no puede hacerlo- un guarismo exacto, único y necesario, sino una franja admisible entre un máximo y un mínimo. Así sucede cuando se acepta el valor declarado por el administrado -que puede variar en unos y otros casos-; también cuando se acude al dictamen de peritos de la Administración (art. 57.1.e) LGT); o, en fin, si se emplean otros medios de comprobación legalmente previstos, como los precios medios de mercado o las valoraciones atribuidas a efectos de aseguramiento o hipotecarios.

Esa inexactitud a priori, consustancial a la idea de valor real y a su integración en la categoría dogmática de los conceptos jurídicos indeterminados, guarda relación directa con la que padece otra noción relativamente semejante, la de valor de mercado. Ello

hasta el punto de que esta misma Sala, en jurisprudencia reiterada, identifica ese valor real con el "...precio que sería acordado en condiciones de mercado entre partes independientes..." (sentencia, entre otras, de 18 de junio de 2012, pronunciada en el recurso de casación nº 224/2009, para un caso de IRPF) (ES:TS :2012:4224).

El artículo 57 de la LGT (tras la redacción dada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre) establece diferentes medios de comprobación de valores y entre ellos, señala:

“1. El valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria podrá ser comprobado por la Administración tributaria mediante los siguientes medios:...

b) Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal.

Dicha estimación por referencia podrá consistir en la aplicación de los coeficientes multiplicadores que se determinen y publiquen por la Administración tributaria competente, en los términos que se establezcan reglamentariamente, a los valores que figuren en el registro oficial de carácter fiscal que se tome como referencia a efectos de la valoración de cada tipo de bienes. Tratándose de bienes inmuebles, el registro oficial de carácter fiscal que se tomará como referencia a efectos de determinar los coeficientes multiplicadores para la valoración de dichos bienes será el Catastro Inmobiliario.

La discusión se ha centrado en si la comprobación de valores utilizando el método de coeficientes catastrales era o no válido para estos dos impuestos, ya que lo que se discute es que este método no permite obtener el valor real, puesto que es un método general que no permite tener en cuenta las características propias de cada inmueble.

Esta discusión había sido zanjada, en un principio, por el TS en Sentencias 639 y 640/2107 de 6 de abril, que reconocieron la idoneidad del medio previsto en el art.57.1.b) de la Ley 58/2003 General Tributaria para determinar el valor real a los efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones:

-el valor catastral ya tiene en cuenta las características propias de cada bien,

- los coeficientes están justificados mediante la publicación de la metodología que se ha seguido para la obtención de los mismos,
- además, si el interesado no está de acuerdo, siempre podrá acudir a la TPC para discutir dicho valor,
- además, las últimas Órdenes tienen en cuenta factores individualizados como la planta, la existencia de ascensor, distritos distintos en las ciudades...

Sin embargo, el problema de la utilización de este método de valoración volvió a quedar en el aire tras la STS 843/2018, de 23 de mayo, (en igual sentido la 842/2018 y otras tantas que han seguido a estas) al considerar que ese método de valoración no implica que se haya valorado el bien, ya que dicho sistema no permite individualizar dicho valor ni permite tener en cuenta la concreta situación del mercado existente al tiempo de realizar la transacción. La Sentencia cuenta con un voto particular el cual, si bien está de acuerdo en la desestimación del recurso de casación, sin embargo, defiende el sistema de comprobación por coeficientes.

Las dos tesis quedan claras en la Sentencia y en su voto particular:

1-Dice la sentencia:

-en cuanto al valor real, estamos en todo caso ante un valor que, al margen de su natural incertidumbre previa, sólo puede alcanzarse teniendo en cuenta las circunstancias singulares de la operación económica o manifestación de capacidad contributiva que se somete a tributación, así como apreciando las características propias del bien sometido a valoración, irreductibles al empleo de tablas, coeficientes o estimaciones globales.

-el acto de determinación del valor real de los bienes inmuebles comprobados por la Administración -que, por ende, corrige o verifica los valores declarados por el interesado como precio o magnitud del negocio jurídico llevado a término- ha de ser: a) singularizado; b) motivado; y c) fruto de un examen del inmueble, normalmente mediante visita al lugar

-es digna de elogio la aspiración de evitar o disminuir la litigiosidad, pero no a toda costa, pues parece que la preocupación que late en órdenes autonómicas de esta clase es la de enervar los efectos adversos de una jurisprudencia constante que reclamaba a la

Administración fiscal dar cuenta razonada de las valoraciones acometidas, tratando de soslayarse con este nuevo método que se mantenga el control judicial de las comprobaciones de valores por el sencillo método de suprimirlas, ya que dudosamente puede admitirse que la aplicación a los inmuebles transmitidos de los coeficientes generales y únicos previstos en la orden suponga, en sentido propio y genuino, una comprobación en el sentido de los artículos 57 y 135 LGT .

-El método de comprobación consistente en la estimación por referencia a valores catastrales, multiplicados por índices o coeficientes (artículo 57.1.b) LGT) no es idóneo, por su generalidad y falta de relación con el bien concreto de cuya estimación se trata, para la valoración de bienes inmuebles en aquellos impuestos en que la base imponible viene determinada legalmente por su valor real, salvo que tal método se complemente con la realización de una actividad estrictamente comprobadora directamente relacionada con el inmueble singular que se someta a avalúo.

-La aplicación del método de comprobación establecido en el artículo 57.1.b) LGT no dota a la Administración de una presunción reforzada de veracidad y acierto de los valores incluidos en los coeficientes, figuren en disposiciones generales o no.

-Los expresados buenos deseos es dudoso que puedan ser constitucionalmente legítimos cuando en su plasmación jurídica vienen a sustituir un sistema de comprobación individual, ad casum, por parte de funcionario experto y neutral, que la jurisprudencia exigía que fuera singular, motivada y basada en la observación directa de los bienes, por otro método de establecimiento universal e indistinto de valores para todo el municipio, desatento a las singularidades de tales bienes y que renuncia de antemano a ofrecer al interesado las razones determinantes de su decisión, en tanto prescinde de la referencia precisa a su caso concreto

-La aplicación de tal método para rectificar el valor declarado por el contribuyente exige que la Administración exprese motivadamente las razones por las que, a su juicio, tal valor declarado no se corresponde con el valor real, sin que baste para justificar el inicio de la comprobación la mera discordancia con los valores o coeficientes generales publicados por los que se multiplica el valor catastral.

-El interesado no está legalmente obligado a acreditar que el valor que figura en la declaración o autoliquidación del impuesto coincide con el valor real, siendo la Administración la que debe probar esa falta de coincidencia."

2-El voto particular dice:

-Supone, en consecuencia, que, en esos tributos cuya cuota se cuantifique principalmente a partir del "valor real " de un determinado bien, que este valor quede determinado a partir de unas pautas objetivas y generales y, por tal razón, totalmente independientes del precio que los interesados hayan fijado en los actos jurídicos traslativos del bien de que se trate; pues solo así la concreta capacidad económica gravada quedará determinada bajo esos designios constitucionales de igualdad que acaban de ser mencionados.

-Las operaciones traslativas de inmuebles en las grandes ciudades tienen un carácter masivo; y la totalidad o gran parte de los elementos de esos inmuebles que han de ser los determinantes de su "valor real" presentan unas notas comunes, lo que hace que tales elementos sean susceptibles de una valoración común.

Esas notas comunes están referidas a datos como la localización, circunstancias urbanísticas, valores del mercado y otros similares, que ya han sido ponderados en la valoración catastral, por lo que no puede considerarse anómalo o irregular que se parta de esa valoración y, en función de concreto contexto económico en el que se desenvuelve la vida del municipio, se establezca un coeficiente que corrija el directo resultado de la valoración catastral. Un coeficiente, ha de añadirse, que habrá de ser debidamente justificado por la Administración en la decisión que lo establezca.

Y tales notas no son incompatibles con que determinados inmuebles presenten singularidades que deprecien ese valor común inicial (por ejemplo: su estado de deterioro, su ubicación en una zona especialmente ruidosa; su proximidad a establecimientos que desarrollen actividades peligrosas, etc.)

Con lo cual el problema se desplaza a que, con anterioridad a que sea dictado el acto final de la comprobación de valores que realice la estimación mediante la aplicación de

coeficientes a valores fiscales, se ofrezca al interesado la posibilidad de hacer valer esas singularidades que acaban de ser mencionadas.

-Ese carácter masivo del número de liquidaciones a que se ha hecho referencia plantea dificultades en la gestión administrativa y, por esta razón, el medio consistente en aplicar unos coeficientes susceptibles de ser aplicados a un elevado número de operaciones, puede ser un instrumento para dar virtualidad al mandato constitucional de eficacia administrativa (art. 103 CE).

De otro lado, este medio de los coeficientes permite dar satisfacción al principio de seguridad jurídica (art.9.3 CE), pues ofrece a los interesados un conocimiento anticipado de cuáles pueden ser las consecuencias tributarias de las operaciones de transmisión de inmuebles que quieran llevar a cabo.

Por tanto, este sistema de coeficientes tiene su apoyo en unas razones que están dirigidas a dar virtualidad a los designios constitucionales que acaban de expresarse.

-Frente a lo que afirma la sentencia mayoritaria, sí hay comprobación del valor del inmueble en el medio consistente en efectuar la estimación mediante la aplicación de coeficientes, determinados por la Administración, a los valores del registro oficial que es el Catastro Inmobiliario.

La hay porque por comprobación ha de entenderse la ponderación de todos los elementos del inmueble que configuran su valor (aunque estos sean comunes a una pluralidad de inmuebles), y tales elementos resultan ponderados tanto en los valores catastrales como en los coeficientes que sean establecidos para corregir esos valores catastrales.

En la citada Sentencia, en un momento determinado, se señala en relación con la utilización de este método por las CCAA lo siguiente: Su designio, común al que parece han adoptado generalizadamente otras comunidades autónomas, se orienta a la satisfacción de objetivos que no son inválidos constitucionalmente en sí mismos considerados, incluso resultan encomiables, pero que pueden devenir ilegítimos según sean su articulación positiva y su aplicación práctica.

Es decir, ¿este método podría ser legítimo si su regulación y aplicación práctica demuestra que sí se han tenido en cuenta los parámetros individuales de las fincas?

Para un análisis correcto del problema hay que tener en cuenta que inicialmente las Órdenes que regulaban estos coeficientes eran muy genéricas y no tenían en cuenta parámetros de individualización, ya que establecían un coeficiente por localidad (aunque hay que tener en cuenta que siempre se partía del valor catastral que SÍ tiene en cuenta dichos parámetros). Este era el caso de la Sentencia que, además, era muy particular, ya que se trataba de la venta de una vivienda en la urbanización del “Pocero” en la que se había publicitado por diversos medios, el precio de venta. No obstante, las CCAA evolucionaron al compás de la jurisprudencia hasta aprobar Órdenes que introducen parámetros de individualización (altura, ascensor, distrito municipal...), de modo que no se establece un solo coeficiente para todos los inmuebles de un municipio, y, además, hay que resaltar que se parte del valor catastral, el cual ha tenido en cuenta todos los parámetros de esa vivienda (metros, antigüedad, zona, etc.). Además, en el trámite de alegaciones, el particular puede alegar ante la Administración Tributaria todos aquellos datos correctores del valor que él considere oportunos (estado del bien...).

Partiendo de la doctrina sentada por el TS desde la citada Sentencia, parece que sólo la comprobación de valores basada en la valoración individualizada del inmueble realizada por un perito puede ser utilizada como método de comprobación de valores en estos impuestos, sin embargo, esto parece que choca con la regulación de los métodos de comprobación de valor, artículos 57 LGT, 158 RGAT, 18 LISD y 46 TRITPAJD, de los que resulta que todos los métodos de comprobación de valor son idóneos/válidos y la Administración está habilitada para utilizarlos con la debida motivación.

Esta idea es la que parece que resulta de la STC194/2000, de 19 de julio, donde se realiza la siguiente afirmación:

“Ciertamente, la Ley General Tributaria (art. 52) establece unos "medios" con arreglo a los cuales la Administración tributaria podrá comprobar el "valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos del hecho imponible", medios de comprobación a los que, conforme al art. 46.2 Real Decreto Legislativo 1/1993, habrá de sujetarse en todo caso cuando, a los efectos del ITP, pretenda cuantificar el valor real de los bienes o derechos transmitidos. Y también es cierto que tanto la referencia al "valor real" -por

muy indeterminados que resulten los vocablos "valor" y "real"- cuanto la existencia de estos medios tasados de comprobación para determinarlo, permiten rechazar que la norma autorice a la Administración para decidir con entera libertad el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda o, lo que es igual que, en detrimento de la reserva de ley recogida en el art. 133.1 C.E., le esté permitiendo cuantificar, sin límite alguno, un elemento esencial del tributo. Estamos aquí, como en otros supuestos [STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 19 a)], ante una fórmula -el "valor real"- que impone a la Administración la obligación de circunscribirse, dentro de una esfera de apreciación, a unos criterios de naturaleza técnica que no puede obviar, de manera que puede afirmarse que la Ley impide que aquélla adopte decisiones que puedan calificarse, desde la perspectiva analizada, como libres, antojadizas, en suma, arbitrarias.

Pero, siendo esa esfera de apreciación que se concede a la Administración tributaria aceptable desde la perspectiva del art. 133.1 C.E., es decir, desde un punto de vista estrictamente tributario, resulta excesivamente amplio a la luz del principio -más estricto- de legalidad recogido en el art. 25.1 C.E., o lo que es lo mismo, en materia sancionadora. Porque, como hemos dicho, la Ley, ni define qué debe entenderse por valor real, ni especifica qué criterios o parámetros -de entre los múltiples y heterogéneos que existen- deben tenerse en cuenta a la hora de fijarlo. De este modo, no resulta aventurado afirmar que la tarea de comprobar el "valor real" de los bienes y derechos, lejos de arrojar una cifra -en pesetas- exacta, incontrovertible o, al menos, previsible dentro de un margen razonable, normalmente dará lugar a tantos resultados como peritos la lleven a cabo. El propio legislador es consciente de esta circunstancia cuando permite que el sujeto pasivo promueva la "tasación pericial contradictoria, en corrección" de la valoración practicada por la Administración (art. 52.2, párrafo 1 L.G.T. ; arts. 50 y 51 Real Decreto Legislativo 30/1980 ; y arts. 46.2, párrafo 2, y 47.1, Real Decreto Legislativo 1/1993) ; cuando establece que "si existiera disconformidad de los peritos sobre el valor de los bienes o derechos y la tasación practicada por el de la Administración no excede en más del 10 por 100 y no es superior en 20.000.000 de pesetas a la hecha por el del sujeto pasivo, esta última servirá de base para la liquidación" (art. 52.2, párrafo 2, L.G.T.) ; o cuando prevé que si la tasación efectuada por el perito de la Administración excede de los límites indicados deberá designarse un perito tercero, siendo todos los gastos de la pericia de cuenta de la Administración

cuando la tasación practicada por el tercer perito no fuese superior en un 20 por 100 al valor declarado (art. 52.2, párrafo 5, L.G.T.) ; o, en fin, cuando en la propia Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, se establece -en su art. 25- la posibilidad de los contribuyentes de solicitar de la Administración información sobre el valor de los bienes inmuebles que vayan a ser objeto de adquisición o transmisión, pero sin que dicha consulta, por mandato expreso de la Ley, tenga carácter vinculante para aquélla, por cuanto que "dicha información no impedirá la posterior comprobación administrativa".

En esta sentencia, el Tribunal Constitucional realiza esta afirmación general, sin que sea el objeto directo del recurso (lo era la constitucionalidad de la DA4ª de la Ley de Tasas y su correlativo 14.7 TRITPAJD), pero hay que tener en cuenta que dicha afirmación está referida al antiguo artículo 52 de la LGT, en el que no se recogía este método de valoración por coeficientes que nos ocupa. No obstante, sí que afirma con rotundidad que la Administración puede y debe utilizar los medios de comprobación de valores establecidos en la LGT, y tanto la LGT del 63 como la actual, son normas con rango legal vigentes y válidas que regulan diversos medios de comprobación de valores, no siendo el TS el órgano competente para enjuiciar si una norma con rango de ley no se ajusta a la CE, que es lo que acaba haciendo el TS al considerar “no idóneo” un método de comprobación regulado en una norma con rango legal, que no especifica ni circunscribe la utilización de dicho medio de comprobación de valores en función del impuesto o materia a valorar.

De la lectura de las sentencias del TS se puede concluir que el Supremo considera que el método de comprobación por coeficientes es una regulación contraria a los principios constitucionales (básicamente considera que es contrario al principio de capacidad económica y, en consecuencia, el de igualdad), por lo que en lugar de declarar directamente la “idoneidad” de dicho medio de comprobación (como si de una pseudo declaración de inconstitucionalidad se tratara), lo que debería haber hecho es plantear una cuestión de inconstitucionalidad al Tribunal Constitucional y que éste hubiera sido el que determinara la constitucionalidad o inconstitucionalidad de dicho precepto.

No obstante, hay que tener en cuenta, que el voto particular sí que considera idóneo/constitucional dicho método de valoración, citando expresamente varios

principios constitucionales, como el de igualdad, el de igualdad en las cargas tributarias, el de seguridad jurídica y el de eficacia de la Administración.

Con el objeto de intentar atajar este problema, se introdujo en el Anteproyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal (versión de 23 de octubre de 2018) hoy Proyecto aprobado por el Gobierno el 6 de octubre de 2020 y que se publicó en el Boletín Oficial de las Cortes Generales el 23 de octubre de 2020, una modificación para ambos impuestos (y también para el de Patrimonio) en el sentido de recoger expresamente en el artículo que regula la base imponible de los mismos lo siguiente:

-que hay que atender al valor de mercado, salvo que el declarado o el precio sea mayor: *“se considerará valor de los bienes y derechos su valor de mercado. No obstante, si el valor declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada o ambos es superior al valor de mercado, la mayor de esas magnitudes se tomará como base imponible.”*

-define lo que es el valor de mercado: *“Se entenderá por valor de mercado el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un bien libre de cargas.”*

-recoge directamente en dichos preceptos el método de comprobación de valor por referencia a coeficientes creando un sistema igual para todo el territorio español que resultará de la llamada “calculadora catastral”, y que se llama “valor de referencia de mercado” catastral: *“En el caso de los bienes inmuebles, su valor será el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario, a la fecha de devengo del impuesto.”*

En concreto, el texto propuesto de dichos artículos es el siguiente (se transcribe el propuesto para ITPADJ, siendo igual el del ISD, salvo en cuanto a las referencias al “precio o contraprestación”): Se modifican los apartados 1 y 2 del artículo 10, y se añaden nuevos apartados 3 y 4, que quedan redactados de la siguiente forma, pasando el actual apartado 2 a numerarse como 5:

«1. La base imponible está constituida por el valor del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda. Únicamente serán deducibles las cargas que disminuyan el valor de los bienes, pero no las deudas, aunque estén garantizadas con prenda o hipoteca. A efectos de este impuesto, salvo que resulte de aplicación alguna de las reglas contenidas en el apartado 3 de este artículo o en los artículos siguientes, se considerará valor de los bienes y derechos su valor de mercado. No obstante, si el valor declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada o ambos son superiores al valor de mercado, la mayor de esas magnitudes se tomará como base imponible.

Se entenderá por valor de mercado el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un bien libre de cargas.

2. En el caso de los bienes inmuebles, su valor será el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario, a la fecha de devengo del impuesto. No obstante, si el valor del bien inmueble declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada, o ambos son superiores a su valor de referencia, se tomará como base imponible la mayor de estas magnitudes.

Cuando no exista valor de referencia o este no pueda ser certificado por la Dirección General del Catastro, la base imponible, sin perjuicio de la comprobación administrativa, será la mayor de las siguientes magnitudes: el valor declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada o el valor de mercado.

3. El valor de referencia solo se podrá impugnar cuando se recurra la liquidación que en su caso realice la Administración tributaria o con ocasión de la solicitud de rectificación de la autoliquidación, conforme a los procedimientos regulados en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Cuando los obligados tributarios consideren que la determinación del valor de referencia ha perjudicado sus intereses legítimos, podrán solicitar la rectificación de la autoliquidación impugnando dicho valor de referencia.

4. Cuando los obligados tributarios soliciten una rectificación de autoliquidación por estimar que la determinación del valor de referencia perjudica a sus intereses legítimos o cuando interpongan un recurso de reposición contra la liquidación que en su caso se

le pratique, impugnando dicho valor de referencia, la Administración tributaria resolverá previo informe preceptivo y vinculante de la Dirección General del Catastro, que ratifique o corrija el citado valor, a la vista de la documentación aportada.

La Dirección General del Catastro emitirá informe vinculante en el que ratifique o corrija el valor de referencia cuando lo solicite la Administración tributaria encargada de la aplicación de los tributos como consecuencia de las alegaciones y pruebas aportadas por los obligados tributarios.

Asimismo, emitirá informe preceptivo, corrigiendo o ratificando el valor de referencia, cuando lo solicite la Administración tributaria encargada de la aplicación de los tributos, como consecuencia de la interposición de reclamaciones económico-administrativas.»

Y la Exposición de Motivos justifica esta modificación normativa de la siguiente manera:

“Tanto en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados como en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se modifica la base imponible del impuesto, sustituyendo el valor real por valor, concepto que se equipara al valor de mercado. La determinación del valor real ha sido fuente de buena parte de litigios de estos impuestos por su inconcreción. A este respecto, el Tribunal Supremo ha manifestado que no existe un valor real, entendido este como un carácter o predicado ontológico de las cosas, y ha establecido como doctrina jurisprudencial que, cuando exista un mercado de los bienes de que se trate, el valor real coincide con el valor de mercado. Por otra parte, este mismo órgano, en recientes pronunciamientos, entre ellos la sentencia 843/2018, de 23 de mayo de 2018, ha determinado que el método de comprobación consistente en la estimación por referencia a valores catastrales, multiplicados por índices o coeficientes, que recoge la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, no es idóneo, por su generalidad y falta de relación con el bien concreto de cuya estimación se trata, para la valoración de bienes inmuebles en aquellos impuestos en que la base imponible viene determinada legalmente por su valor real, salvo que tal método se complemente con la realización de una actividad estrictamente comprobadora directamente relacionada con el inmueble singular que se someta a avalúo, lo que dificulta en gran medida la facultad comprobadora de la Administración tributaria. Esta dificultad se añade a la ya existente respecto de otros medios de comprobación de valores, como es el caso de la que se realiza mediante dictamen de peritos, sobre la que el Tribunal Supremo exige una comprobación «in situ», con visita

del inmueble en cuestión, requisito exigido en diversas sentencias, entre las que cabe citar la sentencia 5306/2015, de 26 de noviembre de 2015. Por ello, se conceptúa como base imponible de estos impuestos el valor de mercado del bien o derecho que se transmita o adquiera. Además, en aras de la seguridad jurídica, en el caso de bienes inmuebles, se establece que la base imponible es el valor de referencia previsto en el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo. Esta norma se modifica en consonancia con el cambio, amparando un garantista procedimiento administrativo para el general conocimiento del valor de referencia de cada inmueble. Para el caso en que no se disponga, o no sea posible certificar dicho valor de referencia, se establece la regla alternativa para la determinación de la base imponible.

En coherencia con lo anterior, esta misma regla se añade en el Impuesto sobre el Patrimonio para los inmuebles cuyo valor haya sido determinado por la Administración en un procedimiento. También se modifica, en consonancia con lo anterior, el texto refundido de la Ley del Mercado de Valores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, a fin de suprimir las referencias del precepto al valor real en la valoración de bienes inmuebles, y sustituirlo en particular a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por el valor de referencia.

En cuanto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, también se modifica la regulación de la acumulación de donaciones, para incluir los supuestos de contratos y pactos sucesorios que produzcan adquisiciones en vida del causante. Además, se modifica la ley del impuesto, para extender su ámbito a todos los no residentes, ya sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo o en un tercer Estado, en consonancia con la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la extensión del principio de libertad de movimiento de capitales consagrado en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, reflejada en diversas sentencias, entre las que cabe señalar la sentencia 242/18, de 19 de febrero.”

En la Exposición de Motivos ya se deja claramente expuesta cuál es la finalidad de esta modificación normativa, y que es dar respuesta a los principios constitucionales de legalidad, de seguridad jurídica y de eficacia administrativa, porque al no recoger la ley

de dichos impuestos el método de cálculo del valor real, se ha generado una importante inseguridad jurídica en la práctica que ha desembocado en una gran conflictividad que ha sido abonada por los pronunciamientos judiciales indicados, que prácticamente han reducido a la tasación de peritos con visita física al inmueble, como único método de valoración para estos impuestos, lo que evidentemente es ineficaz desde un punto de vista administrativo. El problema es si efectivamente se ha conseguido hacer efectivos esos principios constitucionales y, al mismo tiempo, dar respuesta a otros principios constitucionales como el de capacidad económica/igualdad marcados por el TS.

Es decir, ¿esta regulación resuelve la controversia? ¿cambia en algo que lo que decía un precepto general, la LGT, ahora lo digan, además, los preceptos especiales que regulan los impuestos? ¿el valor de referencia de mercado realmente permite gravar la verdadera capacidad económica manifestada en el negocio celebrado? ¿solventa el problema de la idoneidad del método para estos impuestos?

En primer lugar, al introducir la propia norma reguladora de la base imponible cuál es el valor de mercado para los bienes inmuebles, el valor de referencia de mercado catastral, ya no se puede exigir a la Administración Tributaria que “motive” la utilización de este método de comprobación en lugar de otro, ya que la motivación emana directamente de la Ley, que es quien ha establecido que la Administración debe utilizar, ese método de valoración. Sin embargo, hay que tener en cuenta que, el hecho de que sean los propios artículos reguladores de la base imponible de dichos impuestos los que recojan expresamente esta forma de valoración, no implica por sí mismo que deba admitirse, sin más, la utilización de los mismos ya que, en la actualidad, el artículo 57 de la LGT está plenamente vigente, es una norma de carácter general aplicable a todos os tributos sin distinción y, además y en materia de comprobación de valores, los actuales impuestos de estos tributos se remiten a ella expresamente, el artículo 46.2 del TRITPAJD y el artículo 18.1 LISD.

En la regulación del Anteproyecto se establecía expresamente el valor de referencia catastral con valor de presunción “iuris tantum”, lo que implicaba una inversión de la carga de la prueba, ya que es el contribuyente es el que ha de demostrar que el valor de referencia de mercado catastral no es el “verdadero valor de mercado”. Con esto se estaba intentando salvar el reproche que hacía el TS al señalar que no le correspondía al obligado

tributario, sino a la Administración Tributaria (en adelante AT), demostrar que el valor declarado no era el valor real.

No obstante, esta inversión de la carga de la prueba era criticable ya que, aunque estuviera prevista legalmente, podía generar conflictividad en los tribunales al imponer una carga excesiva en el contribuyente que no tiene por qué asumir la obligación de tener que demostrar que el valor que él ha declarado es el valor real de mercado.

Esta referencia expresa a la presunción “iuris tantum” ha desaparecido del texto del Proyecto, aunque la regulación introducida parte de la misma idea, es decir, la AT, en el caso de inmuebles, ha de entender como valor de mercado el valor de referencia catastral y si el interesado no está conforme, podrá impugnar dicho valor cuando se le notifique la liquidación y recurra contra ella o, si considera que lesiona sus intereses legítimos, solicitando la rectificación de la autoliquidación basada en dicha impugnación.

Y en estos casos de impugnación y aunque dicha impugnación se va a formular ante la AT, sin embargo, propiamente no va a ser ésta la que defienda y justifique cómo se ha obtenido dicho valor, sino que lo hará el Catastro, que es quien lo ha aprobado, ya que la AT ha de solicitar con carácter previo y vinculante un informe a Catastro que ratifique o corrija dicho valor a la vista de lo que alegue el contribuyente, con lo que ello implica igualmente una inversión de la carga de la prueba no admitida por la citada sentencia del TS.

Pero, ¿cómo se obtiene el “valor de referencia de mercado” por parte de Catastro?

El Texto Refundido de la Ley de Catastro Inmobiliario 1/2004, de 5 de marzo fue objeto de reforma por la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el 2018, con el objetivo de dar cobertura legal a lo que se conocía coloquialmente como “calculadora catastral” y que se venía elaborando de forma experimental. La reforma que se introdujo consistió en modificar el artículo 3.1 e introducir una DT9ª y una DF3ª, reforma que había sido criticada desde un punto de vista formal, al haberse introducido vía Ley de Presupuestos (a la vista de la DF2ª del TRITPAJD y la DF3ª de la LISD), por este motivo y para completar la escasísima regulación del valor de referencia catastral, se introduce una nueva regulación en el texto del Proyecto de Ley citado. En concreto, la

Exposición de Motivos dice que *“se adapta la regulación del valor de referencia de la Dirección General del Catastro, para dotarlo de mayor rigor, precisión y seguridad jurídica en su determinación”*.

La nueva regulación introducida en el Proyecto de Ley va enfocada a tres aspectos, por un lado intentar regular con rango de ley de una manera más completa cómo se va a obtener el valor de referencia catastral, por otro lado, dejar claro que aunque dicho valor no va a ser objeto de una notificación individual a cada contribuyente, sí que existe, al menos formalmente y sobre el papel, una posibilidad de intervención del mismo mediante un trámite de audiencia colectiva y, por último, garantizar la publicidad de los mapas de valores y de los valores de referencia catastral.

La regulación es la siguiente:

1º- Por un lado, en el artículo 3, que es donde se regula el contenido de la descripción catastral, se añade “el valor de referencia de mercado:

Artículo 3.1. “La descripción catastral de los bienes inmuebles comprenderá sus características físicas, económicas y jurídicas, entre las que se encontrarán la localización y la referencia catastral, la superficie, el uso o destino, la clase de cultivo o aprovechamiento, la calidad de las construcciones, la representación gráfica, el valor de referencia, el valor catastral y el titular catastral, con su número de identificación fiscal o, en su caso, número de identidad de extranjero. Cuando los inmuebles estén coordinados con el Registro de la Propiedad se incorporará dicha circunstancia junto con su código registral.»

2º-Por otro lado, se modifica la redacción de la disposición transitoria novena en la que se prevé un régimen transitorio para la determinación del valor de referencia de mercado **DT9ª**: *“En tanto no se apruebe el desarrollo reglamentario, la aplicación de los módulos de valor medio previstos en la disposición final tercera para la determinación del valor de referencia de cada inmueble se realizará de acuerdo con las siguientes directrices:*

- a) Para los bienes inmuebles urbanos, los criterios y reglas de cálculo se ajustarán a lo previsto en las normas técnicas de valoración y cuadro marco de valores del*

suelo y de las construcciones para determinar el valor catastral de los bienes inmuebles de naturaleza urbana.

Serán de aplicación los módulos básicos de suelo y construcción de cada municipio, que se aprueben de acuerdo con las directrices dictadas para la coordinación de valores.

Los valores de suelo de zona permitirán la reproducción de los módulos de valor medio de los productos inmobiliarios representativos en cada ámbito territorial homogéneo de valoración.

La resolución para aprobar por la Dirección General del Catastro definirá su ámbito de aplicación y concretará criterios y reglas de cálculo, módulos básicos de suelo y construcción, valores de suelo de zona y costes de construcción, así como, en su caso, campos de aplicación de coeficientes correctores.

- b) Para los inmuebles rústicos sin construcciones, la resolución a aprobar por la Dirección General del Catastro definirá su ámbito de aplicación, y concretará criterios y reglas de cálculo, así como, en su caso, importes y campos de aplicación de coeficientes correctores de localización, agronómicos y socioeconómicos.*

El informe anual del mercado inmobiliario al que hace referencia la disposición final tercera determinará los coeficientes correctores aplicables, así como sus importes.»

3º-Y, por último, la disposición final tercera define el valor de referencia de mercado:

DF3ª: *“La Dirección General del Catastro determinará de forma objetiva y con el límite del valor de mercado, a partir de los datos obrantes en el Catastro, el valor de referencia, resultante del análisis de los precios comunicados por los fedatarios públicos en las compraventas inmobiliarias efectuadas.*

A este efecto, incluirá las conclusiones del análisis de los citados precios en un informe anual del mercado inmobiliario, y en un mapa de valores que contendrá la delimitación

de ámbitos territoriales homogéneos de valoración, a los que asignará módulos de valor medio de los productos inmobiliarios representativos. El citado mapa se publicará en la sede electrónica de la Dirección General del Catastro.

Con el fin de que el valor de referencia de los inmuebles no supere el valor de mercado se fijará, mediante orden de la Ministra de Hacienda, un factor de minoración al mercado para los bienes de una misma clase.

Con periodicidad anual, la Dirección General del Catastro aprobará, mediante resolución, los elementos precisos para la determinación del valor de referencia de cada inmueble por aplicación de los citados módulos de valor medio y de los factores de minoración correspondientes, en la forma en la que reglamentariamente se determine. Esta resolución se publicará por edicto en la Sede Electrónica de la Dirección General del Catastro antes del 30 de octubre del año anterior a aquel en que deba surtir efecto, previo trámite de audiencia colectiva. A este efecto, se publicará un edicto en el Boletín Oficial del Estado en el que se anunciará la apertura del mencionado trámite por un periodo de diez días, durante el cual los interesados podrán presentar las alegaciones y pruebas que estimen convenientes.

La citada resolución será recurrible en vía económico-administrativa, o potestativamente mediante recurso de reposición, por los interesados y en el plazo de un mes desde su publicación, sin que la interposición de la reclamación suspenda su ejecución.

En los 20 primeros días del mes de diciembre, la Dirección General del Catastro publicará en el Boletín Oficial del Estado anuncio informativo para general conocimiento de los valores de referencia de cada inmueble, que podrán ser consultados de forma permanente a través de la Sede Electrónica del Catastro».

De lo expuesto podríamos concluir que el valor de referencia de mercado catastral es el valor que resulta de hacer un cálculo partiendo de dos factores:

-la valoración fruto de todos los datos objetivos que el Catastro tiene del inmueble (si es urbano: el uso, metros construidos, anejos, número de planta, año de construcción..., si es rústico: metros, cultivos...), es decir, los datos de los que siempre ha dispuesto el

Catastro para fijar el valor catastral y de los que ya disponía cuando el TS dictó las citadas sentencias,

-los testigos fruto de las comunicaciones de los fedatarios públicos: los notarios y registradores comunican los negocios jurídicos que otorgan/inscriben indicando el precio o valor. Con estos datos se puede mantener actualizado el valor a las circunstancias del mercado.

En la regulación anterior también citaba que el valor de ese análisis sería también el resultado de *contrastarlo con las restantes fuentes de información de que disponga, lo que implicaba la utilización de otros testigos/datos* obtenidos por otros medios de información (Catastro puede tener acuerdos o nutrirse de la información pública que puedan emitir otras entidades como sociedades de tasación, operadores inmobiliarios como los agentes de la propiedad inmobiliaria, valoraciones hechas por los valoradores de las CCAA etc). Estos datos también permiten tener actualizado el valor, pero se ha eliminado la referencia expresa que se hacía a los mismos en el texto del Proyecto de Ley.

Recapitulemos:

-el TS dice que el método no es idóneo porque no permite tener en cuenta las circunstancias individuales del inmueble ni la concreta situación del mercado. Es decir, ni es una comprobación individual, ni motivada en cuanto a los elementos tomados en consideración ni ha habido observación directa del inmueble.

-las Órdenes autonómicas partían del valor catastral y, sobre todo, las de los últimos años, introdujeron variables en función de determinadas circunstancias de los inmuebles y por distritos y cada año actualizaban los coeficientes.

-ahora: la norma que regulará, si se aprueba, la base imponible ya no habla de valor real, sino de valor de mercado (que en el fondo no es más que el valor real que el inmueble tiene en el mercado) y dice que, en el caso de inmuebles, es el valor de referencia de mercado catastral, que, como se ha indicado, en cuanto a “las circunstancias individuales del inmueble” no añade nada a lo que ya había con anterioridad, mientras que lo que sí añadiría sería el factor de la “actualización del valor según las concreta situación del mercado”, ya que entiendo que los valores aportados por los fedatarios que se tendrán en

cuenta serán los que se hayan formalizado en un rango de fechas próximo a la fecha del negocio jurídico que está siendo objeto de comprobación de valor (partiendo de la regulación propuesta será el periodo del año anterior).

-en conclusión: parece que con el nuevo valor de referencia de mercado catastral se tendría un valor más actualizado, pero sin la individualización que exige el TS, sin perjuicio de que, como antes se ha indicado, parece una extralimitación por parte del TS enjuiciar la validez/constitucionalidad de una norma con rango legal. El valor de referencia catastral se obtiene de un informe anual del mercado inmobiliario y de la aplicación de un módulo de valor a aplicar en función del mapa de valores que contendrá las zonas territoriales homogéneas de valoración, es decir, claramente no existe individualización sino generalización y tratamiento objetivo de datos.

De dicha regulación, la cual está pendiente de desarrollo reglamentario, resulta claramente que el valor de referencia catastral va a ser el resultado de la “batidora de la inteligencia artificial”, es decir, se van a utilizar los datos físicos de los que dispone, y ya disponía, el Catastro y en esa batidora también se van a incluir los valores de las transmisiones realizadas de bienes semejantes en el año anterior (lo cual también se habrá determinado mediante procesos de inteligencia artificial) y unos módulos y factores correctores obtenidos mediante algoritmos informáticos. Fruto de esa “cocina artificial” resultará *un informe anual de mercado inmobiliario y un mapa de valores que contendrá la delimitación de ámbitos territoriales homogéneos de valoración, a los que asignará módulos de valor medio de los productos inmobiliarios representativos...* que se corregirá *con un factor de minoración al mercado para los bienes de una misma clase*, para evitar que el valor de referencia supere el valor de mercado.

Partiendo de que la fundamentación de la citada jurisprudencia del TS se basa en que en estos impuestos no se puede utilizar ningún método de comprobación de valores que sea general y objetivo y no individualizado porque la base imponible se basa en el “valor real del inmueble”, parecería que el problema está resuelto con este cambio normativo ya que no se habla de “valor real” sino de “valor de mercado”.

Sin embargo y como antes hemos indicados, si tenemos en cuenta que:

1) el “valor de mercado” no es más que el valor real que el inmueble tiene en el mercado,
2) que el trasfondo del fundamento jurídico de la citada jurisprudencia es que la valoración de los bienes ha de respetar el principio de capacidad económica y, por ende, el de igualdad

3) y que ello sólo se consigue valorando el bien individualmente según las circunstancias del mismo

4) y, por ello, si la Administración no está de acuerdo con la capacidad económica puesta de manifiesto con el valor declarado por el interesado, deberá de valorar el bien pero con arreglo a las peculiaridades del mismo, lo que implicará una visita al mismo, es decir, individualizando dicho valor: el problema es que esta “individualización” parece que sigue sin conseguirse con el valor de referencia de mercado catastral, ya que el método para su obtención sigue partiendo de unos análisis generales.

No obstante, sí que es cierto que existen inmuebles que pueden tener un valor objetivo semejante ya que su configuración física es semejante, como pueden ser los pisos de una zona construida al mismo tiempo y con unos parámetros semejantes, los trasteros y garajes,..., por lo que el mayor o menor éxito de esta reforma va a depender de que Catastro sea capaz de demostrar y explicar de manera pública, transparente y motivada el proceso para la obtención de dicho valor, ya que el sólo hecho de la utilización de una importante tecnología para la obtención de dicho valor, no le da un plus de validez sino va acompañado de una justificación de los valores, elementos y módulos utilizados en dicha tecnología.

La validez de este sistema estaría menos cuestionada si dicho valor se notificara individualmente al contribuyente para permitir que éste pudiera alegar todas aquellas circunstancias individuales del inmueble que no han sido tenidas en cuenta por el Catastro y que influyen poderosamente en la determinación del verdadero valor del bien (como el actual estado de conservación, reformas interiores no tenidas en cuenta por Catastro...), ya que ello supondría la aceptación de dicho valor por el interesado, sin embargo, de la regulación propuesta resulta claramente que esto no va a ser así porque, incluso, esta idea de notificación individual puede considerarse como contraria al espíritu de esta regulación que parte de que, con esa ingeniería informática, se es capaz de encontrar el valor de cada inmueble sin necesidad de contar con más datos que los datos físicos con

los que cuenta el Catastro y la información actualizada notificada por los fedatarios públicos.

Y no lo va a ser porque está previsto que Catastro publique anualmente una resolución en la que se establezca el valor de referencia que le ha correspondido a cada inmueble por aplicación de los “módulos de valoración medios y los factores de minoración” fruto de la batidora de inteligencia artificial antes indicada. Y esta resolución no se va a notificar individualmente a cada obligado tributario, ya que se indica que se publicará por edicto en la Sede Electrónica de Catastro antes del 30 de octubre, previo trámite de audiencia colectiva por un plazo de diez días, que se abrirá a partir de un edicto que se publicará en el BOE.

Por ello y porque ese trámite de audiencia colectiva no puede implicar la aceptación de dicho valor por parte del obligado tributario que no haya alegado nada al respecto, la modificación introducida en ambos impuestos recoge expresamente la posibilidad de que el interesado recurra por no aceptar dicho valor, como antes hemos indicado. Y esto, de facto, supone una inversión de la carga de la prueba, lo que no admite el TS que entiende, que no se puede imponer al obligado tributario la carga de tener que demostrar que el valor que él ha declarado no es el valor real del bien en el mercado.

Consideraciones finales:

- el medio de valoración por referencia a coeficientes se introdujo en la LGT precisamente para estos dos impuestos y ahora, además, se recoge expresamente en la normativa reguladora de los mismos,

- la AT puede utilizar todos los medios de comprobación recogidos en la LGT y, además, ahora las leyes de los impuestos determinarán, si se aprueba, la utilización del mismo,

- tanto la LGT como esta nueva regulación si finalmente se aprueba, son leyes vigentes y válidas mientras el TC no las expulse del ordenamiento jurídico,

- por ello, este método de comprobación no es inidóneo per se, sino sólo si no se utiliza correctamente mediante la justificación de los mecanismos utilizados para la obtención de forma generalizada de dichos valores,

- en consecuencia, el TS no es competente para declarar inidóneo este método como si de una pseudo inconstitucionalidad se tratara, por lo que lo que procedería en cada caso es analizar si la concreta Orden autonómica (mientras no se apruebe esta normativa) o la

fórmula utilizada para aplicar el valor de referencia catastral, permite obtener de forma razonable y justificada dicho valor, de modo que pueda afirmarse que con ello se obtiene el valor real del bien en el mercado, que es lo que permite dar cumplimiento a los principios de igualdad y capacidad económica,

-sin embargo, los datos físicos individuales de cada inmueble, a priori, parece que son los mismos de los que ya disponía y dispone Catastro, ya que la novedad es la utilización de los testigos derivados de las operaciones comunicadas por los fedatarios públicos en el año anterior. Por ello, parece que con el nuevo valor de referencia de mercado catastral lo que se tendría es un valor más actualizado pero sin la individualización que exige el TS. Toda esta información es tratada mediante inteligencia artificial y ello da el resultado de un informe del mercado inmobiliario y de unos módulos de valoración medios aplicables a ámbitos territoriales homogéneos, posteriormente corregidos con factores de minoración, para evitar que el valor de referencia catastral supere al valor de mercado. Es decir, un procedimiento complejo, que parte de un número indeterminado de datos desconocidos para los particulares, la mayoría de ellos obtenidos mediante complejas fórmulas matemáticas y algoritmos informáticos, frente a los cuales, puede resultar bastante complicado recurrir al carecer de medios para verificar si dichos procedimientos y datos son correctos o cómo poder combatirlos.

-no obstante, esta no es la posición actual del TS que entiende de manera general que el método no es idóneo y, aunque su jurisprudencia parte del concepto de “valor real”, fácilmente puede trasladarse al concepto actual, ya que el valor de mercado no es más que el valor real del bien en el mercado,

-se ha pretendido salvar las críticas de la falta de intervención de los administrados con la publicación del mapa de ámbitos territoriales de valoración homogéneos y con el trámite de audiencia colectiva de la resolución donde se acuerden los valores de referencia catastral de cada inmueble, pero lo cierto es que, aunque esto es un avance, no es suficiente,

-la nueva regulación ha introducido en el procedimiento de comprobación la intervención de un nuevo órgano administrativo, ya que no sólo intervendrá el órgano gestor de la AT, sino también Catastro, por lo que deberán establecerse mecanismos rápidos de conexión entre ambos para evitar generar dilaciones,

-este método de comprobación de valores pretende dar cumplimiento a los principios constitucionales de seguridad jurídica y de eficacia administrativa, pero desde el momento en que es muy similar al recogido en el art. 57 LGT y que, además, implica una inversión de la carga de la prueba para el administrado, quien tendrá que probar y demostrar que existen elementos individualizadores del inmueble que no han sido tenidos en cuenta por Catastro, se puede avanzar que no terminará con la litigiosidad que existe en la práctica, porque los fundamentos jurídicos del TS que hoy en día permiten recurrir contra las valoraciones fruto de las actuales Órdenes autonómicas y que han sido expuestos, pueden alegarse igualmente frente a la regulación propuesta.

Y en este sentido se puede citar la reciente Sentencia 39/2021, de 21 de enero de 2021 en la que, si bien se discutía sobre los requisitos que debe cumplir el dictamen de peritos y la necesidad de visita al inmueble, el Tribunal vuelve a insistir, parece que con cierto hartazgo, sobre su valoración de los coeficientes al dejar constancia en su Fundamento de Derecho Primero de lo siguiente: *“No podemos prescindir, además, para la resolución de este recurso de casación, de nuestra muy reiterada jurisprudencia que, en interpretación de lo establecido en el artículo 57.1.b) LGT, considera que el establecimiento de coeficientes multiplicadores sobre el valor catastral no satisface las exigencias para el establecimiento del valor real de los inmuebles que, en el impuesto que nos ocupa, constituye la base imponible reveladora de capacidad económica indirecta (art. 9.a) LISD). En esencia, nuestra doctrina al respecto lo que exige es la individualización de la valoración del elemento patrimonial sometido a avalúo, mandato que alcanza también a la valoración pericial cuando se trata de establecerlo a efectos de determinar la deuda tributaria.”*

3.PROPUUESTAS RELACIONADAS CON LAS MEDIDAS PARA FRENAR EL DESPOBLAMIENTO

En este impuesto también son diversas las posibilidades existentes por lo que se refiere a que pueda ser el Estado quien establezca los beneficios fiscales, o sean las Comunidades Autónomas quienes adopten las medidas.

Así, el **Estado** podría establecer exenciones en la misma línea que la establecidas para las

explotaciones agrarias prioritarias o una reducción de base imponible cuando se adquirieran la vivienda habitual o inmuebles para iniciar el desarrollo de una actividad económica en los territorios protegidos, y no sea aplicable el IVA, dada la imposibilidad de recuperar el importe del impuesto sobre transmisiones patrimoniales, a diferencia de lo que ocurriría si la transmisión hubiese estado sujeta al IVA, que podría deducirlo de lo que repercuta. Ahora bien, la **Comunitat Valenciana** también podría establecer unos tipos de gravamen más reducidos para transmisiones, constitución de derechos reales limitativos del dominio o arrendamientos de bienes situados en los territorios en riesgo de despoblación (distintos de los exentos), o con los mismos efectos mantener los tipos de gravamen existentes, pero estableciendo para esos mismos supuestos deducciones o bonificaciones sobre la cuota expresadas en porcentajes.

En la modalidad del impuesto sobre **actos jurídicos documentados**, documentos notariales, fundamentalmente la Comunitat podría establecer una bonificación del 100% para la documentación de escrituras de declaración de obra nueva respecto de las construcciones que se realicen en dichos territorios.

4. VENTAS ON LINE DE BIENES MUEBLES DE SEGUNDA MANO POR PARTICULARES

La irrupción con fuerza en nuestras vidas de la tecnología, unida a la creciente filosofía de la economía circular: reducción de residuos, reutilización dando a los recursos la mayor vida posible, reciclaje y sostenibilidad, ha dado lugar a la explosión de un mercado que, si bien siempre existió, sin embargo, no tenía la relevancia que tiene en la actualidad: las transmisiones de bienes muebles efectuadas a través de internet por particulares.

Dichas transmisiones, al ser realizadas por particulares, deben quedar sujetas al ITPAJD, en su modalidad de TPO. La atribución competencial fijada en la Ley de Cesión de Tributos permite gravar las adquisiciones de bienes muebles a la Comunidad Autónoma donde el adquirente tenga su residencia habitual, si es persona física, o su domicilio fiscal, si es persona jurídica.

Las plataformas en internet que canalizan estas transmisiones alcanzan cifras extraordinarias de transacciones, muchas de ellas realizadas por particulares, que escapan al control fiscal. Entre las más conocidas plataformas se encuentra: Ebay, Todocoleccion, Wallapop, Milanuncios, Kautio, Selltag, De remate, Kotear, etc...

En la actualidad, salvo las transmisiones de vehículos y embarcaciones, oro y joyas u otros bienes de gran valor (como obras de arte o antigüedades), el resto de las transmisiones ni tributan por este impuesto ni son objeto de control fiscal.

Es difícil evaluar el impacto económico que generaría, dada la ausencia de transparencia plena acerca de los datos de facturación de los particulares, resultando también complicado establecer el mecanismo de control de cumplimiento fiscal. En cualquier caso, su impacto sería notable para las arcas autonómicas, dada la generalizada defraudación existente en estas ventas.

Resulta interesante traer a colación la respuesta de la Dirección General de Tributos en consulta de 22 de agosto de 2017 (V2170-17), en la que se pronuncia al respecto concluyendo en un caso en el que un contribuyente plantea que quiere vender a través de una página web objetos y enseres personales y familiares de segunda mano, *que la venta de objetos usados la realizan como particulares y no como empresarios ni profesionales en el ejercicio de su actividad, como operación no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, debe considerarse, en todo caso, como transmisión gravada por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. Debiéndose liquidar por el adquirente, en base al valor real de los bienes y en función del tipo de gravamen que corresponda a la clase de bien que se transmite.*

Por otro lado, ya en el Plan de Control Tributario del 2017, la Agencia Tributaria Estatal estableció que la economía digital iba a ser una de las prioridades de Hacienda, prestando especial atención a los “nuevos medios de pago en las operaciones por internet”, cuestión esta última de gran complejidad y en vías de desarrollo.

Lo primero que hay que hacer es despejar las dudas sobre si todas las transmisiones que realicen los particulares quedarían sujetas a TPO o si, por el contrario, sólo quedarían sujetas las que se realizaran a otros particulares, pero no las que se realizaran a empresarios.

Esta cuestión se planteó en el asunto de la venta de oro y joyas de particulares a empresarios. En este punto hay que señalar que la conflictividad que existía ha quedado

resuelta por las Sentencias del TS que han recaído sobre esta cuestión desde finales del año 2019 (por ejemplo, las de 11, 17,18 de diciembre de 2019 y 15 de enero de 2020, entre otras). La Sala concluye que la transmisión de metales preciosos por un particular a un empresario o profesional del sector está sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, en la medida en que *lo esencial es analizarlas la operación desde la perspectiva del particular que enajena el bien por cuanto (i) es dicho particular el que realiza la transmisión y, por tanto, el hecho imponible del impuesto y (ii) no hay ningún precepto legal que exonere del gravamen por la circunstancia de que el adquirente sea un comerciante que actúa en el seno del giro o tráfico empresarial de su actividad.*

Además, hay que resaltar que, con carácter previo, el Tribunal formuló una cuestión prejudicial de interpretación ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, el cual, mediante Sentencia de 12 de julio de 2019, manifestó que no había objeción: *"La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, y el principio de neutralidad fiscal deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que somete a un impuesto indirecto que grava las transmisiones patrimoniales, distinto del impuesto sobre el valor añadido, la adquisición por una empresa a los particulares de objetos con alto contenido en oro o en otros metales preciosos, cuando tales bienes se destinen a la actividad económica de dicha empresa, la cual, para su transformación y posterior reintroducción en el circuito comercial, revende los bienes a empresas especializadas en la fabricación de lingotes o piezas diversas de metales preciosos".*

Por otro lado, en el citado Proyecto de Ley aprobado el Gobierno el 6 de octubre de 2020, también se introduce una modificación normativa a fin de despejar la discusión sobre esta materia, siendo del tenor siguiente:

Se modifica el apartado 5 del artículo 7, que queda redactado de la siguiente forma:

«5. No estarán sujetas al concepto transmisiones patrimoniales onerosas regulado en el presente título las operaciones enumeradas anteriormente cuando, con independencia de la condición del adquirente, los transmitentes sean empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad económica y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, quedarán sujetos a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos

de bienes inmuebles, así como las constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido. También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de un patrimonio empresarial o profesional, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.»

Por todo ello, podemos concluir que toda transmisión realizada por un particular, con independencia de quien sea el adquirente, quedará sujeta a TPO, todo ello sin perjuicio de, en ocasiones, podemos encontrarnos con internautas que, aun cuando interactúan en estas plataformas aparentando o pareciendo ser particulares, en realidad, no pueden actuar como particulares ya que son empresarios que suelen utilizar estas plataformas para la venta de productos de otras temporadas.

Y llegados a este punto, dos son las cuestiones que conviene abordar:

1º-Si todas las operaciones deben tributar: es decir, habría que plantear la posibilidad de declarar la exención de todas aquellas operaciones cuyo importe de transacción sea inferior a una determinada cifra que se señale. Es decir, se considera necesario establecer esta exención para evitar el coste de control de infinidad de operaciones cuyo importe es muy reducido, por lo que su coste de fiscalización sería superior al rendimiento tributario.

2º-Cómo establecer un mecanismo real y accesible que permita, por un lado, a la ATV controlar dichas operaciones y que, por otro lado, permita a los sujetos pasivos liquidar el impuesto de forma sencilla.

A tal efecto, una posibilidad sería que el Estado estableciera medidas normativas para, mediante el establecimiento de la obligación de suministro de información por parte de dichas páginas web de las transacciones practicadas, se permitiera a la ATV poder controlar las operaciones que no han tributado (que son la inmensa mayoría).

En relación a esta obligación, se trae a colación el Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, por el que se introduce en el Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, un nuevo artículo 54 ter, en el que, con fines de prevención del fraude fiscal, se establece una obligación de información específica para las personas o

entidades, en particular, las denominadas «plataformas colaborativas», que intermedien en la cesión del uso de viviendas con fines turísticos.

Este artículo ha sido anulado por la Sala Tercera del TS en la Sentencia 1106/2020 de 23 de julio por un problema formal, pero no por un problema de fondo. El TS, partiendo de la Sentencia de 19 de diciembre de 2019 del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el asunto Airbnb Ireland UC C-390/18 (EU:C:2019:1112) entiende que dicho *artículo es una disposición general que establece una serie de obligaciones a las entidades colaborativas prestadoras de servicio de la información, que aun siendo legítimas desde el punto de vista del ordenamiento jurídico interno, suponen un reglamento técnico de desarrollo de la Ley de trasposición de la directiva de información, y en consecuencia debería haber notificado el Estado español a la Comisión Europea la intención de aprobar la norma reglamentaria que ahora se impugna, lo que no ha hecho, por lo que se producen los efectos que se derivan de dicho incumplimiento formal, y en consecuencia, procede dar lugar al recurso contencioso administrativo y anular y dejar sin efecto el reglamento impugnado por ser contrario a Derecho.*

En consecuencia, habría pleno fundamento jurídico para establecer esta obligación de información, cumpliéndose previamente, entre otras cosas, con la preceptiva comunicación a la Comisión Europea.

Igualmente, se podría incorporar en dichas plataformas advertencias e información sobre la obligación de tributar, así como un enlace directo a la web de la ATV que permitiera su liquidación a los sujetos pasivos de forma sencilla y ágil.

En relación con el ámbito europeo, la nueva regulación sobre Servicios Digitales que prepara la UE pretende renovar y actualizar la Directiva Europea de Comercio Electrónico, y pretende dar más seguridad y transparencia en todas las transacciones y operaciones que se hagan en la red. Quizá, alguna de las medidas que se introduzcan, sirvan para facilitar el control de las operaciones de las que aquí se está hablando.

Y por último indicar que, recientemente y en concreto el 11 de mayo de 2021, se ha sometido al trámite de consulta pública la transposición al derecho español de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad.

En esta Directiva (UE) 2021/514, entre otras cosas, se establece en el artículo 8 bis quarter una nueva obligación de información para los “operadores de plataformas” y el subsiguiente intercambio de dicha información por parte de las autoridades tributarias de los Estados miembros.

Teniendo en cuenta el contenido de dicho artículo, la información de obligada comunicación comprende todos los datos necesarios para poder llevar a cabo el control tributario de las operaciones citadas, con lo que, probablemente, con dicha transposición las Administraciones Tributarias podrían obtener la información necesaria para sujetar a tributación y control dichas operaciones.

5.SÍNTESIS DE LAS PROPUESTAS DE MODIFICACIÓN NORMATIVA DIRIGIDAS AL ESTADO

A lo largo de esta parte del Informe relativo al ITPAJD se han realizado propuestas de modificación normativa cuyo destinatario es el Estado, y, en síntesis, son las siguientes, además de una última propuesta adicional:

1-Medidas dirigidas a frenar el despoblamiento (desarrollada en el punto 3):

Se propone al Estado el establecimiento de exenciones o reducciones de la base imponible en el caso de adquisición de la vivienda habitual o de inmuebles para el desarrollo de una actividad económica en territorios afectados por el despoblamiento.

2-Medidas dirigidas a garantizar la tributación de la venta on line de bienes muebles de segunda mano por particulares (desarrollada en el punto 4):

Se propone al Estado introducir una modificación normativa que establezca obligaciones de información a las plataformas que se utilizan en internet para la realización de dichas ventas on line. Mediante esta obligación de información a las Administraciones Tributarias, estas podrían obtener la información necesaria para sujetar a tributación y control dichas operaciones. Tal y como se ha indicado, esta propuesta podría verse cumplida mediante la trasposición de la Directiva (UE) 2021/514 antes citada.

Asimismo, se propone establecer una exención para aquellas operaciones que, por su pequeña cuantía, se considerara pertinente que no debieran tributar ya que, su coste de fiscalización sería superior al rendimiento tributario que producirían.

3- Sobre la concurrencia del ITP bienes muebles, con el Impuesto sobre las Transacciones Financieras y su cesión o compensación a las CCAA de régimen común

El Estado ha aprobado tras la creación de esta Comisión, dos nuevos impuestos (Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales y Ley 5/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre las Transacciones Financieras), que entraron en vigor a mediados de enero de 2021. En su regulación se contempla la delimitación de su ámbito de aplicación en relación con los territorios históricos del País Vasco y Navarra, debiendo adaptarse el Concierto y el Convenio con dichas Comunidades.

Nada se dice de su eventual cesión a las Comunidades Autónomas de régimen común. Ciertamente, la cesión de un impuesto estatal a estas Comunidades requiere la correspondiente previsión en la LOFCA, y ésta no se ha modificado a tal efecto, ni el texto de las leyes reguladoras de los citados impuestos hacen referencia alguna a su relación con otros impuestos del sistema tributario. Es más, en el preámbulo de la Ley del Impuesto sobre las Transacciones Financieras, se dice que se pretende “reforzar el principio de equidad del sistema tributario, habida cuenta que las operaciones que ahora se someten a tributación con carácter general no se encuentran sujetas efectivamente a impuesto alguno en el ámbito de la imposición indirecta”.

La sujeción de transmisiones de bienes muebles al impuesto sobre transmisiones patrimoniales, en la modalidad de transmisiones onerosas, tuvo en su día dos grandes ámbitos de aplicación, uno el de los vehículos y embarcaciones, otro el de los títulos valores. Estos últimos pasaron a estar exentos con la aprobación de la Ley del Mercado de Valores de 1988, que hasta ese momento y por la cesión del impuesto a las Comunidades Autónomas habían dado lugar a una interesante problemática en relación con el punto de conexión y las ventas de plaza a plaza, cuando el mercado continuo aún no existía.

Hasta hace unos 32 años, las transacciones sobre títulos valores por particulares estaban gravadas, y pasaron a estar exentas, pero siguen estando sujetas, aunque no efectivamente por el juego de la exención establecida por el Estado. En la actualidad es el art. 45 I.B),9 del 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, el que dispone que están exentas “Las transmisiones de valores, admitidos o no a negociación en un mercado secundario oficial, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores”. Ahora, algunas de esas transmisiones están sujetas al nuevo impuesto estatal, mientras que todas seguirán estando exentas del ITP.

Todas las CCAA de régimen común perdieron esa recaudación, en un momento en que aún no existía la invocación al principio de lealtad institucional hoy reflejado en el art. 2.1.g) de la LOFCA y que se incorporó inicialmente en 2001 (“La lealtad institucional, que determinará la valoración del impacto, positivo o negativo, que puedan suponer las actuaciones del Estado legislador en materia tributaria”), y Disposición Adicional 6ª 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.

Por ello, estando parte de lo que ahora se sujeta al Impuesto sobre Transacciones Financieras, también sujeto pero exento a ITP cuando el transmitente no es un empresario, de acuerdo con el principio de lealtad institucional, debiera establecerse un mecanismo para arbitrar la participación, bien como tributo cedido, de parte de la recaudación que dicho impuesto genere, a pesar de no haberse contemplado en la ley reguladora, bien instrumentándose una compensación por la pérdida de recaudación, en tanto no se incluya entre los impuestos cedibles en la LOFCA.

III. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS: TARIFA Y DEDUCCIONES SOBRE LA CUOTA

1. PROPUESTAS DE REFORMA DE LA TARIFA AUTONÓMICA DEL IRPF EN LA COMUNITAT VALENCIANA³⁵

INTRODUCCIÓN

La tarifa de gravamen autonómica del IRPF que grava la base liquidable general es competencia de las distintas Comunidades Autónomas de Régimen Común desde el año

³⁵ Este apartado es resultado de la ponencia elevada a la Comisión por **Amadeo Fuenmayor y Rafael Granell**.

1997, tras la entrada en vigor de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias. La Comunitat Valenciana mantuvo durante los primeros años la misma tarifa que fijaba por defecto la normativa estatal, hasta que en el año 2008 decidió por primera vez establecer una tarifa distinta. Desde ese año se han producido varias reformas en la tarifa valenciana, destacando la llevada a cabo para el ejercicio 2017, que supuso una mayor progresividad del impuesto. La última reforma de la tarifa valenciana se produjo con la Ley 3/2020, de 30 de diciembre, que introdujo dos nuevos tramos para los declarantes con mayor renta.

Este informe comienza analizando el comportamiento de esta tarifa autonómica, comparándola con la tarifa que aplica el Estado y con las que han establecido las otras 14 Comunidades Autónomas de Régimen Común en 2021. Una vez estudiadas las diferencias existentes, se analizarán las ventajas e inconvenientes que presenta la tarifa valenciana y se propondrán otras tarifas alternativas que pretenden corregir los problemas que presenta la actual tarifa valenciana.

BASE DE DATOS Y METODOLOGÍA

Para llevar a cabo este análisis se utilizan los microdatos de la última Muestra de Declarantes de IRPF, correspondiente al ejercicio 2018, elaborada conjuntamente por el Instituto de Estudios Fiscales y la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Esta muestra estratificada es representativa del conjunto de declarantes del IRPF y también de los residentes en cada una de las Comunidades Autónomas. En la Comunitat Valenciana está formada por todas las casillas correspondientes a 293.598 declaraciones de personas residentes, lo que supone el 12,9% de las presentadas. Debido al elevado tamaño muestral y los factores de elevación proporcionados, se puede conocer con gran precisión los importes declarados y realizar análisis en función de las características sociales y económicas de los contribuyentes.

La muestra utilizada también permite la simulación de reformas, que realizamos con el programa econométrico STATA 15. En el caso que nos ocupa se han simulado las nuevas tarifas propuestas y se han comparado con la existente en 2021. Los resultados obtenidos tienen un elevado nivel de precisión, pero pueden diferir de los resultados futuros por dos motivos: por la previsible disminución de la renta declarada en el año 2022 respecto a los

datos originales de 2018 y por los cambios de comportamiento de los contribuyentes que pueden decidir cambiar su conducta como consecuencia de las nuevas tarifas. En cualquier caso, lo que resultaría más relevante es la diferencia entre la situación de partida y la derivada de la reforma. Es decir, podremos simular cómo va a aumentar o reducirse la recaudación si aplicamos las nuevas tarifas propuestas para 2022 en lugar de continuar aplicando la tarifa vigente para 2021.

COMPARACIÓN DE LA TARIFA VALENCIANA CON OTRAS TARIFAS EN 2021

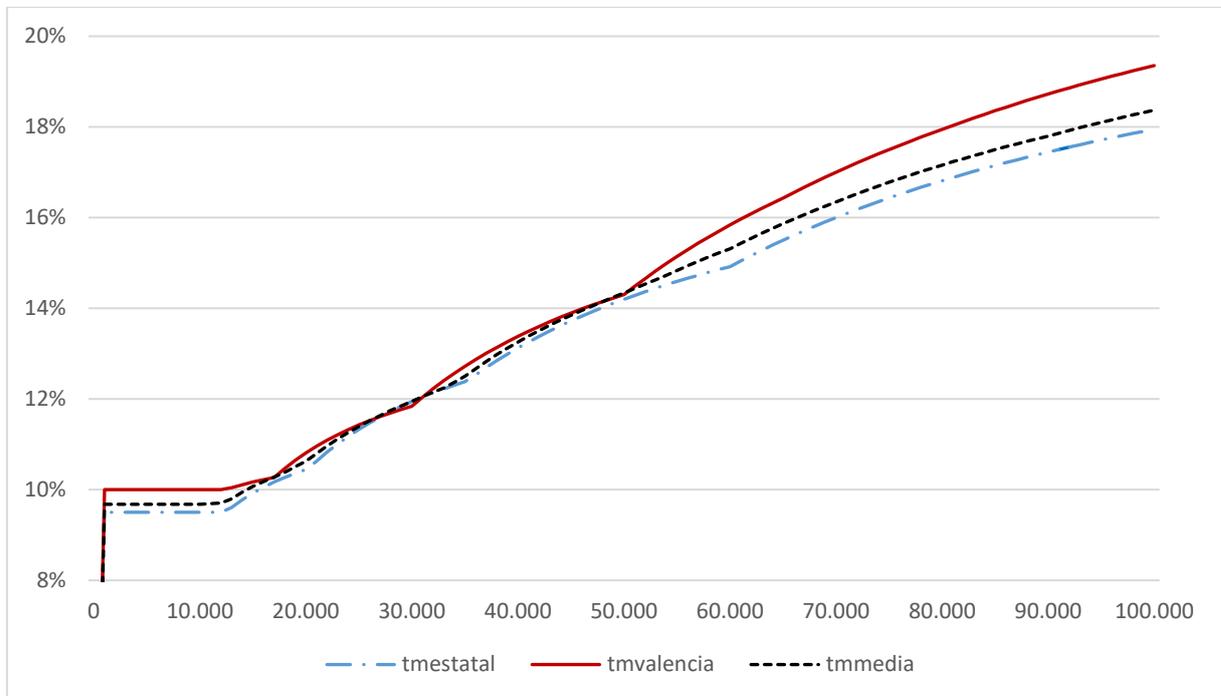
La comparación de la tarifa valenciana con la tarifa estatal y con las establecidas por otras comunidades autónomas no es una tarea sencilla. Cada administración ha decidido aprobar una tarifa que tiene una estructura distinta a las demás. Para empezar, el número de tramos es diferente, yendo desde los 5 tramos existentes en Castilla-La Mancha, Castilla y León, Madrid y Murcia, hasta los 10 tramos que figuran en las tarifas de Aragón o la Comunitat Valenciana. Si bien es cierto que en casi todas las tarifas el primer tramo alcanza los 12.450€, Cataluña y Baleares no cumplen esta regla, la primera con un tramo de mayor cuantía (17.707,20€) y la segunda con uno más reducido (10.000€). Tampoco coinciden los tamaños de los siguientes tramos, ni la renta a partir de la que se aplica el tipo marginal máximo (desde 53.407,20€ en Castilla y León y en Madrid hasta 175.000€ en Asturias, Baleares, Cataluña y la Comunitat Valenciana). Los tipos marginales mínimos son bastante similares, yendo desde el 9% en Canarias, La Rioja y Madrid, hasta el 12% en Cataluña. Los tipos marginales máximos son más variables, desde el 21% en Madrid hasta el 29,5% en la Comunitat Valenciana.

Para poder realizar una comparación homogénea, hemos calculado los tipos medios de gravamen que pagaría un contribuyente en cada una de las comunidades autónomas en función de su base liquidable. También hemos calculado los tipos medios que se derivan de la normativa estatal, para saber si las comunidades autónomas están gravando a sus contribuyentes por encima o por debajo de lo que lo hace el Estado.

En el Gráfico 1 se compara la situación de la Comunitat Valenciana con la de la tarifa estatal y con la media de las comunidades de régimen común. Como puede observarse, la Comunidad Valenciana ($tm_{valencia}$) comienza gravando a los contribuyentes por encima del estado ($tm_{estatal}$) y también por encima de la media de CCAA (tm_{media}). La situación se iguala bastante entre 20.000€ y 50.000€ y a partir de esta cantidad, la

Comunidad Valenciana se convierte en la región que establece tipos medios de gravamen superiores.

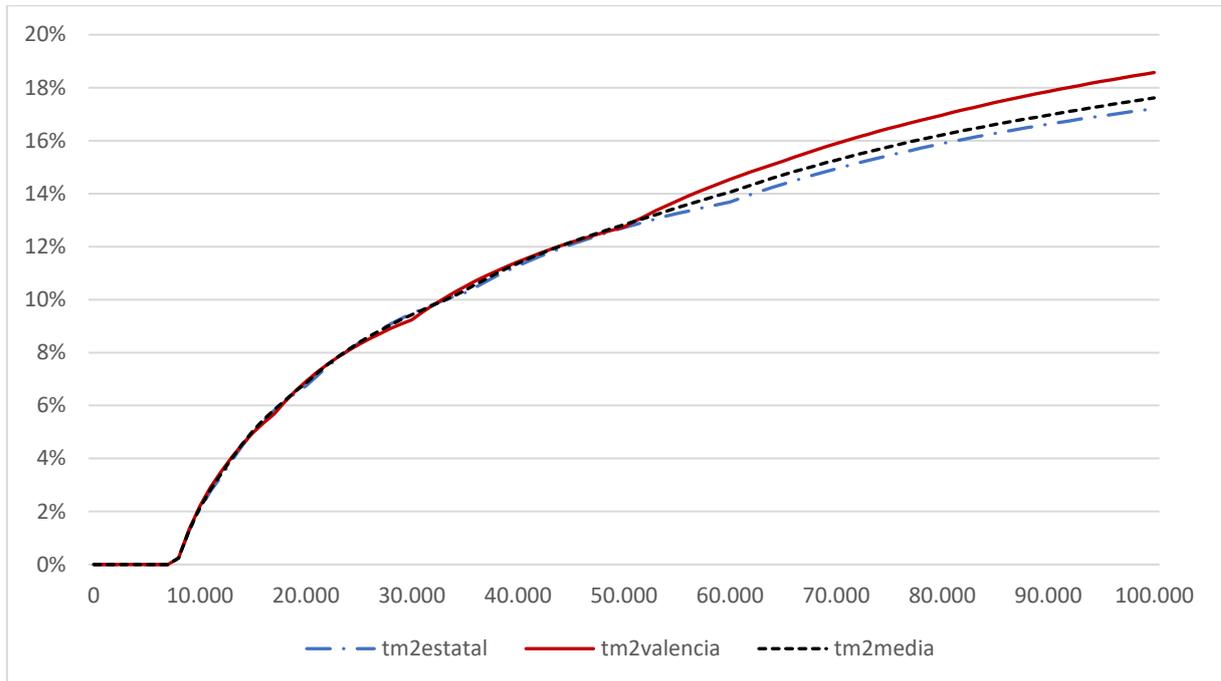
Gráfico 1. Comparación de tipos medios de gravamen



Fuente: elaboración propia con la Muestra IRPF IEF-AEAT.

Sin embargo, estos tipos medios de gravamen no son a los que verdaderamente se enfrentan los contribuyentes, que van a poder deducir de su cuota íntegra una cantidad en función de su mínimo personal y familiar. Este mínimo no depende del importe de la renta, sino de las circunstancias personales y familiares. Para poder comparar tipos medios de gravamen entre comunidades autónomas hemos supuesto que todos los contribuyentes aplican el mínimo personal y familiar medio de 2018, que ascendió a 7.801€. De esta forma los verdaderos tipos medios son los que se representan en el Gráfico 2.

Gráfico 2. Comparación de tipos medios de gravamen tras aplicar el mínimo personal y familiar



Fuente: elaboración propia con la Muestra IRPF IEF-AEAT.

Si se corrige por el mínimo personal y familiar, puede comprobarse como la tarifa valenciana tiene unos efectos muy similares a la estatal y al resto de comunidades autónomas hasta alcanzar los 50.000€ de base liquidable. A partir de este importe se sitúa por encima, aumentando la diferencia de tipos a medida que crece la base liquidable general. Esto hace que la tarifa valenciana sea muy progresiva.

VENTAJAS E INCONVENIENTES DE LA TARIFA VALENCIANA

La tarifa valenciana de 2021 presenta unas características deseables, pero también unas que, en nuestra opinión, podrían mejorarse.

Tabla 13. Tarifa aplicable a la Base Liquidable General en la Comunitat Valenciana. Ejercicio 2021

TARIFA C. VALENCIANA. EJERCICIO 2021			
Base liquidable hasta euros	Cuota íntegra euros	Resto base liquidable hasta euros	Tipo aplicable (%)
0	0,00	12.450	10,00
12.450	1.245,00	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

La primera ventaja es su elevado número de tramos, comparado con otras tarifas españolas. Al contar con 10 tramos, los saltos que se producen entre escalones son menos bruscos que en tarifas con menos tramos. Desde un punto de vista técnico, la tarifa progresiva ideal sería una función matemática en la que la cuota íntegra fuese incrementándose de forma marginal, es decir cuando tuviese un número infinito de tramos. Por este motivo, cuanto mayor sea el número de tramos, más cerca nos situaremos del óptimo.

La segunda característica positiva es su elevada progresividad, cumpliendo el principio de la equidad vertical. Esta progresividad se consigue principalmente a partir de bases

liquidables superiores a 50.000€ y se ha incrementado con los dos nuevos tramos introducidos en el ejercicio 2021.

Pero también observamos algunos inconvenientes que podrían mejorarse. En primer lugar, la amplitud de los tramos debería ser muy similar, o bien creciente con la renta. Sin embargo, en la tarifa valenciana se observa un comportamiento poco uniforme de estos tramos que van desde los 4.550€ hasta los 40.000€, subiendo y bajando al aumentar la base liquidable.

En segundo lugar, los tipos marginales deberían de ir aumentando de una forma lineal, o bien siguiendo un aumento decreciente al aumentar la base liquidable. Sin embargo, la tarifa valenciana aplica en algunos casos subidas muy pequeñas (0,50%) y en otros casos subidas muy grandes (5,50%), sin guardar una relación directa con la renta. Esta situación provoca que determinados contribuyentes se vean muy perjudicados si obtienen una renta ligeramente superior (por ejemplo, con una base liquidable de 49.000€, 1.000€ adicionales estarían gravados un 18%, mientras que con una base liquidable de 50.000€ esos mismos 1.000€ adicionales pagarían un 23,50%).

Por último, el primer tramo de base liquidable tiene un tipo de gravamen del 10%, superando el que fija la tarifa estatal (9,5%) y siendo, tras Cataluña, el más alto de todas las comunidades autónomas. Esta situación perjudica especialmente a los contribuyentes que obtienen rentas más bajas.

PROPUESTAS DE REFORMA EN LA TARIFA GENERAL DE LA COMUNITAT VALENCIANA

Partimos de la Muestra de declarantes del IRPF correspondiente al ejercicio 2018. Sobre cada declaración contamos con todos los datos de las casillas del IRPF, por lo que podemos realizar una simulación declaración por declaración.

Nuestro primer paso consiste en calcular la Cuota Líquida Autonómica de 2021. Esta cuota servirá como referencia para evaluar los efectos de las reformas planteadas para el ejercicio 2022. Para poder calcularla se ha aplicado la tarifa vigente en 2021 a la Base Liquidable General y se ha mantenido la tarifa aplicable a la base liquidable del ahorro, que no depende de la normativa autonómica. Por último, se han aplicado todas las deducciones estatales y autonómicas que se detraen de la Cuota Íntegra Autonómica para llegar a la Cuota Líquida Autonómica.

En segundo lugar, simulamos varias reformas para el ejercicio 2022 y vemos las diferencias respecto a la situación inicial. Gracias a esta comparación podremos conocer el coste estimado de las reformas, así como los contribuyentes afectados y los efectos sobre la progresividad y la redistribución de la renta. Todos los cálculos se llevan a cabo considerando la Cuota Líquida Autonómica.

Las nuevas tarifas aplicables a la Base Liquidable General podrían modificar múltiples aspectos de la actual, existiendo una infinidad de posibles alternativas. Para acotar estas posibilidades hemos tenido en cuenta unos **requisitos** que vamos a mantener en las estimaciones:

- 1) La recaudación debe mantenerse constante ($\pm 0,2\%$) respecto a la tarifa de 2021
- 2) El primer tipo marginal debe ser inferior al 10%, para beneficiar a los contribuyentes con menos recursos.
- 3) Se mantienen 10 tramos de base liquidable.
- 4) Se mantiene el tipo marginal máximo en el 29,50%.
- 5) Los tramos de base liquidable deben ser constantes o crecientes.
- 6) Los aumentos de tipos impositivos deben ir reduciéndose al aumentar la base liquidable.
- 7) Los contribuyentes con una base liquidable inferior a 40.000€ deben soportar una cuota inferior a la que pagan con la tarifa vigente en 2021.

Se han simulado múltiples alternativas hasta encontrar dos tarifas que cumplen con todos los requisitos. Estas tarifas son las siguientes:

PRIMERA TARIFA (PROPUESTA 2022A)

Tabla 14. Primera tarifa propuesta para la Comunitat Valenciana. Ejercicio 2022

PROPUESTA 2022A			
Base liquidable hasta euros	Cuota íntegra euros	Resto base liquidable hasta euros	Tipo aplicable (%)
0	0	12.000	9,00%
12.000	1.080.00	10.000	12,00%
22.000	2.280.00	10.000	15,00%
32.000	3.780.00	10.000	18,00%
42.000	5.580.00	10.000	21,00%
52.000	7.680.00	10.000	23,00%
62.000	9.980.00	10.000	25,00%
72.000	12.480.00	28.000	27,00%

INFORME SOBRE EL EJERCICIO DE LA AUTONOMÍA FINANCIERA DE LA CV

100.000	20.040.00	100.000	28,50%
200.000	48.540.00	En adelante	29,50%

Esta tarifa parte de un tipo marginal mínimo del 9% para los primeros 12.000€, siendo el tipo más bajo de todas las CCAA junto con Canarias, La Rioja y Madrid. A partir de estos 12.000€ se crean tramos constantes de 10.000€, aumentando el tipo marginal en tres puntos porcentuales por tramo hasta alcanzar 42.000€. A partir de este importe el aumento de tipos se reduce a dos puntos porcentuales por tramo hasta 72.000€. La última parte de la tarifa engloba a los contribuyentes con mayor renta, aumentándose el tamaño de los tramos y reduciéndose el incremento de tipos al 1,5% y al 1% hasta alcanzar el tipo marginal máximo del 29,50% para bases liquidables superiores a 200.000€. En la Tabla 15 se muestra el efecto sobre la recaudación que tendría la nueva tarifa.

Como se puede apreciar en la Tabla 15, la nueva tarifa supondría una disminución de la Cuota Líquida Autónoma de unos 6 millones € (-6.307.811€), lo que equivale únicamente a un 0,2% de la recaudación y a 3€ de media por declaración. Sin embargo, esta pequeña reducción de impuestos no afecta por igual a todos los contribuyentes.

Tabla 15: Simulación de las Cuotas Líquidas Autónomas en 2021 y 2022 (€). Primera Reforma

IMPORTE TOTAL					
Base Liquidable	Contribuyentes	C. Líquida Autónoma 2021 (1)	C. Líquida Autónoma 2022A (2)	Diferencia (3) = (2) - (1)	Variación % (4) = (3)/(1)
0 - 10.000	926.343	19.154.071	17.166.224	-1.987.847	-10,4%
10.000 - 20.000	577.034	372.565.667	361.185.941	-11.379.726	-3,1%
20.000 - 30.000	375.910	692.039.190	672.893.686	-19.145.504	-2,8%
30.000 - 40.000	212.517	715.047.956	704.453.546	-10.594.410	-1,5%
40.000 - 50.000	80.062	401.738.094	402.020.144	282.049	0,1%
50.000 - 60.000	36.735	255.196.253	258.960.258	3.764.005	1,5%
60.000 - 70.000	22.158	200.488.785	202.563.211	2.074.426	1,0%
70.000 - 80.000	13.619	152.854.002	155.304.502	2.450.500	1,6%
80.000 - 90.000	8.895	118.433.851	121.482.078	3.048.227	2,6%
90.000 - 100.000	5.777	88.358.098	91.119.978	2.761.881	3,1%
> 100.000	19.507	802.363.324	824.781.913	22.418.589	2,8%
Total	2.278.558	3.818.239.292	3.811.931.481	-6.307.811	-0,2%
IMPORTE POR CONTRIBUYENTE					
Base Liquidable	Contribuyentes	C. Líquida Autónoma 2021 (1)	C. Líquida Autónoma 2022A (2)	Diferencia (3) = (2) - (1)	Variación % (4) = (3)/(1)

0 - 10.000	926.343	21	19	-2	-10,4%
10.000 - 20.000	577.034	646	626	-20	-3,1%
20.000 - 30.000	375.910	1.841	1.790	-51	-2,8%
30.000 - 40.000	212.517	3.365	3.315	-50	-1,5%
40.000 - 50.000	80.062	5.018	5.021	4	0,1%
50.000 - 60.000	36.735	6.947	7.049	102	1,5%
60.000 - 70.000	22.158	9.048	9.142	94	1,0%
70.000 - 80.000	13.619	11.224	11.404	180	1,6%
80.000 - 90.000	8.895	13.315	13.657	343	2,6%
90.000 - 100.000	5.777	15.295	15.773	478	3,1%
> 100.000	19.507	41.132	42.281	1.149	2,8%
Total	2.278.558	1.676	1.673	-3	-0,2%

Fuente: elaboración propia con la Muestra IRPF IEF-AEAT.

Aquellos situados por debajo de 40.000€ se beneficiarán del cambio de la tarifa, mientras que los que obtengan rentas superiores a esta cantidad deberán abonar una factura fiscal superior. Además, el efecto va a ser mayor conforme aumente la base declarada. Los contribuyentes con una base liquidable general inferior a 10.000€ verán reducida su factura fiscal de media un 10,4%, disminuyendo esta ganancia progresivamente hasta los 40.000€. Los contribuyentes con una base situada entre 40.000€ y 50.000€ quedarán en una situación muy similar, mientras que los contribuyentes situados por encima de 50.000€ serán los que deberán asumir la reforma, especialmente aquellos contribuyentes situados por encima de 100.000€, que aumentarían su cuota líquida un 2,8%.

La primera tarifa planteada para 2022 parece que aumenta la **progresividad**. Sin embargo, para saber con seguridad si se ha generado un impuesto más progresivo habrá que calcular índices de progresividad global. El índice más aceptado en la literatura es el de Kakwani, que se calcula como diferencia entre los índices de Gini de la curva de concentración del impuesto (Cuota Líquida Autonómica) y de la renta antes de aplicar el mismo (Base Liquidable General). Este índice toma un valor entre 0 y 1. Cuanto mayor sea su valor, mayor será el nivel de progresividad alcanzado. En la Tabla 19 se presenta su cálculo para el impuesto existente en 2021 y el resultante tras el incremento de la tarifa propuesto para 2022. La mejora en el Índice de Kakwani para la población valenciana es evidente, al aumentar desde 0,2376 a 0,2435. Este aumento supone una mejora de un 2,8% en el índice.

También hemos calculado el **Efecto Redistributivo** que tiene el impuesto antes y después de la nueva tarifa. El índice más aceptado es de Reynolds-Smolenski, que construimos como la diferencia de los índices de Gini de la Base Liquidable General y de la Renta Disponible después de pagar impuestos. Este índice es positivo si el impuesto consigue

mejorar la distribución de la renta y negativo en caso contrario. Cuanto mayor sea el efecto redistributivo, el índice se aproximará más a 1. Como ocurría con la progresividad, el efecto redistributivo mejora con la nueva tarifa propuesta, con un impacto positivo del 4,1%.

Tabla 16: Índices de Gini antes y después de la primera tarifa propuesta en la C. Valenciana

	Base Liquidable General	Cuota Líquida Autonómica	Kakwani	Renta Disponible	Reynods-Smolenski
Tarifa 2021	0,5170	0,7545	0,2376	0,5014	0,0156
Tarifa 2022A	0,5170	0,7605	0,2435	0,5008	0,0162
Diferencia			0,0060		0,0006
Mejora %			2,8%		4,1%

Fuente: elaboración propia con la Muestra IRPF IEF-AEAT.

SEGUNDA TARIFA (PROPUESTA 2022B)

Tabla 17. Segunda tarifa propuesta para la Comunitat Valenciana. Ejercicio 2022

PROPUESTA 2022B			
Base liquidable hasta euros	Cuota íntegra euros	Resto base liquidable hasta euros	Tipo aplicable (%)
0	0	10.000	8,50%
10.000	850.00	10.000	11,50%
20.000	2.000.00	10.000	14,50%
30.000	3.450.00	10.000	17,50%
40.000	5.200.00	15.000	20,50%
55.000	8.275.00	20.000	23,50%
75.000	12.975.00	25.000	26,50%
100.000	19.600.00	50.000	27,50%
150.000	33.350.00	50.000	28,50%
200.000	47.600.00	En adelante	29,50%

Esta segunda tarifa parte de un tipo marginal mínimo del 8,50% para los primeros 10.000€, siendo el tipo más bajo de todas las CCAA y también inferior al tipo mínimo establecido por el Estado (9,50%). A partir de estos 10.000€ se crean otros tres tramos constantes de 10.000€. El tamaño de los tramos va aumentando progresivamente con la renta hasta llegar a un máximo de 50.000€. Los tipos marginales comienzan aumentando tres puntos porcentuales hasta los 100.000€. A partir de este importe crecen un punto porcentual por tramo. En la Tabla 18 se muestra el efecto sobre la recaudación que tendría la nueva tarifa.

La nueva tarifa supondría prácticamente la misma recaudación que la tarifa actual, perdiendo menos de medio millón € (-495.063€), lo que equivale únicamente 22 céntimos de € de media por declaración. Sin embargo, algunos contribuyentes saldrán beneficiados y otros perjudicados. Aquellos situados por debajo de 40.000€ se beneficiarán del cambio de la tarifa, mientras que los que obtengan rentas superiores a esta cantidad deberán abonar una factura fiscal superior (salvo aquellos situados entre 70.000 y 80.000€ que saldrán ligerísimamente beneficiados). Además, en general el efecto va a ser mayor conforme aumente la base declarada. Los contribuyentes con una base liquidable general inferior a 10.000€ verán reducida su factura fiscal de media un 15,5%, esta ganancia disminuirá progresivamente hasta los 40.000€. Los contribuyentes con una base situada por encima de 40.000€ serán los que deberán asumir la reforma, especialmente aquellos contribuyentes situados por encima de 100.000€, que aumentarían su cuota líquida un 1,6%.

Tabla 18: Simulación de las Cuotas Líquidas Autonómicas en 2021 y 2022 (€). Segunda Reforma

IMPORTE TOTAL					
Base Liquidable General	Contribuyentes	C. Líquida Autonómica 2021 (1)	C. Líquida Autonómica 2022B (2)	Diferencia (3) = (2)– (1)	Variación % (4) = (3)/(1)
0 - 10.000	926.343	19.154.071	16.190.234	-2.963.837	-15,5%
10.000 - 20.000	577.034	372.565.667	367.566.445	-4.999.221	-1,3%
20.000 - 30.000	375.910	692.039.190	680.952.999	-	-1,6%
				11.086.191	
30.000 - 40.000	212.517	715.047.956	711.418.308	-3.629.647	-0,5%
40.000 - 50.000	80.062	401.738.094	405.063.030	3.324.935	0,8%
50.000 - 60.000	36.735	255.196.253	258.496.768	3.300.514	1,3%
60.000 - 70.000	22.158	200.488.785	201.425.962	937.176	0,5%
70.000 - 80.000	13.619	152.854.002	152.825.068	-28.935	0,0%
80.000 - 90.000	8.895	118.433.851	119.204.789	770.938	0,7%
90.000 - 100.000	5.777	88.358.098	89.461.574	1.103.476	1,2%
> 100.000	19.507	802.363.324	815.139.052	12.775.728	1,6%
Total	2.278.558	3.818.239.292	3.817.744.229	-495.063	0,0%
IMPORTE POR CONTRIBUYENTE					
Base Liquidable General	Contribuyentes	C. Líquida Autonómica 2021 (1)	C. Líquida Autonómica 2022B (2)	Diferencia (3) = (2)– (1)	Variación % (4) = (3)/(1)
0 - 10.000	926.343	21	17	-3	-15,5%
10.000 - 20.000	577.034	646	637	-9	-1,3%
20.000 - 30.000	375.910	1.841	1.811	-29	-1,6%
30.000 - 40.000	212.517	3.365	3.348	-17	-0,5%
40.000 - 50.000	80.062	5.018	5.059	42	0,8%
50.000 - 60.000	36.735	6.947	7.037	90	1,3%
60.000 - 70.000	22.158	9.048	9.090	42	0,5%
70.000 - 80.000	13.619	11.224	11.221	-2	0,0%
80.000 - 90.000	8.895	13.315	13.401	87	0,7%
90.000 - 100.000	5.777	15.295	15.486	191	1,2%
> 100.000	19.507	41.132	41.787	655	1,6%
Total	2.278.558	1.676	1.676	0	0,0%

Fuente: elaboración propia con la Muestra IRPF IEF-AEAT.

La segunda tarifa planteada para 2022 también parece que mejora la **progresividad y el efecto redistributivo**. Sin embargo, se han calculado los índices de Kakwani y Reynolds-Smolenski para comprobarlo con certeza. En la Tabla 19 se presenta su cálculo para el impuesto existente en 2021 y el resultante tras el segundo cambio de la tarifa propuesto para 2022. La mejora en ambos índices es evidente (1,6% y 2,6%), aunque menor que la conseguida con la primera tarifa propuesta.

Tabla 19: Índices de Gini antes y después de la segunda tarifa propuesta en la C. Valenciana

	Base Liquidable General	Cuota Líquida Autonómica	Kakwani	Renta Disponible	Reynods-Smolenski
Tarifa 2021	0,5170	0,7545	0,2376	0,5014	0,0156
Tarifa 2022B	0,5170	0,7579	0,2409	0,5010	0,0160
Diferencia			0,0034		0,0004
Mejora %			1,6 %		2,6%

Fuente: elaboración propia con la Muestra IRPF IEF-AEAT.

COMPARACIÓN DE LAS REFORMAS

En la siguiente tabla se exponen los principales resultados obtenidos con las dos reformas propuestas.

Tabla 20: Comparación de las propuestas de reforma de la Tarifa General Autonómica para 2022

	Reforma 2022 ^a	Reforma 2022B
(+) /(-) Recaudación (€)	-6.307.811	-495.063
(+) /(-) Cuota Media (€)	-2,77	-0,22
Declarantes Beneficiados		
Número	1.129.173	945.321
Ahorro Medio (€)	42,37	31,76
Ahorro Total (€)	47.847.103	30.025.627
Declarantes Perjudicados		
Número	252.775	437.756
Aumento Medio (€)	164,33	67,46
Aumento Total (€)	41.539.292	29.530.564
Declarantes Indiferentes		
Número	896.610	895.481
Mejora Progresividad		
	2,8%	1,6%
Mejora Redistribución		
	4,1%	2,6%

Fuente: elaboración propia con la Muestra IRPF IEF-AEAT.

2. LAS DEDUCCIONES EN LA CUOTA AUTONÓMICA DEL IRPF EN LA LEGISLACIÓN DE LA COMUNITAT VALENCIANA

El IRPF y los Impuestos sobre Sociedades y sobre el Valor Añadido, constituyen la esencia del deber de contribuir, como ha venido declarando el Tribunal Constitucional a

la hora de delimitar las posibilidades normativas a través del Real Decreto-ley. Por otro lado, el IRPF es el más general de todos ellos.

Su finalidad es la de obtener ingresos públicos, gravando la manifestación directa de riqueza más evidente, que es la renta. Ahora bien, los tributos, además de servir para obtener ingresos, también pueden utilizarse con fines de política económica, como así lo reconoce la Ley General Tributaria, y ha sido validado por el Tribunal Constitucional en numerosas ocasiones.

El IRPF, en el pórtico de su ley reguladora se define como “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”. Por ello, la introducción de elementos de cuantificación del impuesto que se alejen de su columna vertebral representa un elemento extraño al mismo, sin perjuicio de que pueda servir para satisfacer otros objetivos que también encuentran respaldo constitucional.

Entre las exenciones del Impuesto, que corresponde regular al Estado, sin duda que hay supuestos en los que se excluye el gravamen de determinadas rentas que lo son pero que el legislador considera que no son aptas para contribuir al sostenimiento del gasto público y por ello no se vulnera el principio de capacidad económica, del mismo modo que en la regulación del mínimo personal y familiar se introducen criterios de cuantificación que subjetivaban el impuesto atendiendo a circunstancias personales y familiares.

Con el paso de los años, en la regulación por parte del Estado, las deducciones en la cuota han ido reduciendo su presencia y relevancia, tanto para las propias, como las compartidas con las Comunidades Autónomas. En cambio, en la normativa aprobada por la Comunitat Valenciana, dado que es un ámbito sobre el que puede ejercer capacidad normativa, el resultado ha sido el contrario, pues se van incrementando año a año, incluso de forma asistemática.

En relación con las circunstancias personales y familiares del contribuyente hay un buen número de deducciones sobre la cuota autonómica del IRPF, pero también las hay de otra naturaleza, con una mayor carga de política económica, que en ocasiones pueden tener la finalidad incentivadora de determinados comportamientos o de aplicaciones de renta, sin que haya instrumentos que puedan medir la consecución de los objetivos que llevaron a

su establecimiento, más allá de la satisfacción o insatisfacción del sujeto pasivo a la vista de su importe y los requisitos para su aplicación.

Para 2021 están previstas, conforme a la propia sistematización de la Conselleria de Hacienda y Modelo económico, deducciones por circunstancias personales y familiares (entre las que se incluyen hijos, residencia, discapacidad, atención del hogar); por vivienda (aunque la mayoría son mixtas por exigir también la concurrencia de ciertas circunstancias personales); por donativos y donaciones; y otras varias por aplicación de renta en fines tasados o percepción de determinadas ayudas públicas que están sujetas al propio impuesto. Además, en varios supuestos sus importes pueden variar en función de que se tribute individual o conjuntamente.

Afrontar el análisis de las distintas deducciones y su impacto económico en los contribuyentes y en la Hacienda de la Generalitat, requiere una ejecución que no es propia de este Informe, en la medida que requiere una valoración por operadores de la Administración implicados, en los que no está sólo la Conselleria de Hacienda. Así, el examen sobre la procedencia del amplio catálogo de deducciones autonómicas excede del mero análisis jurídico para acometer un verdadero examen de evaluación en el cual se contemplan cuestiones como su suficiencia para que sean eficaces, si llegan a los destinatarios en los cuales pensó el legislador y si son coherentes con la política general de la Generalitat, evitando duplicidades o solapamientos con otras actuaciones públicas que reduzcan la eficiencia del gasto.

La variedad y crecimiento continuado de las deducciones aplicables, aconsejan una observación global y fijación de criterios que eviten convertir al Impuesto a través de las deducciones en una especie de Feria muestrario, con gran repertorio, y efectividad sólo medible cuantitativamente, pero no en cuanto a la consecución de efectos que la justifican y que no se encuentran en la ausencia de capacidad económica, si bien es práctica habitual que, al menos formalmente, para la formulación del proyecto de ley sea exigible la evaluación de sus resultados a través de una memoria económica.

Por ello, del conjunto de deducciones existente, no ofrece dudas el mantenimiento de aquellas deducciones que atienden a circunstancias personales y familiares que supongan un valor añadido, por sus características, a las que ya se tienen en cuenta para cuantificar el mínimo personal y familiar, y que no comporten reiteraciones entre finalidades de la deducción.

Del mismo modo, deberían mantenerse las establecidas por donativos y donaciones, dado que lo han de ser en fines que el poder público considera digno de protección y apoyo, y el donante realiza una disposición de su patrimonio gratuita, altruista y por tanto sin contraprestación, siendo el beneficio fiscal el reconocimiento de su gesto, que en definitiva sirve para cubrir fines con respaldo público.

En conclusión, para las deducciones presentes y futuras, incluidas las señaladas por circunstancias personales y familiares, por aplicación de renta, o percepción de ayudas, se recomienda que se establezcan sistemas de evaluación para conocer el grado de cumplimiento de los objetivos que se persiguen con su establecimiento o permanencia, y con la consideración de que no debiera distinguirse en la fijación de la deducción la modalidad de tributación individual o familiar.

3. MEDIDAS FISCALES EN EL IRPF PARA MUNICIPIOS EN RIESGO DE DESPOBLACIÓN ELABORADAS PARA EL PROYECTO DE LEY DE MEDIDAS FISCALES PARA 2021³⁶

De acuerdo con las intervenciones realizadas en la última reunión de la Comisión, se planteó la conveniencia de sustituir la introducción de una Tarifa Autonómica específica para estos supuestos, por la de una deducción de importe fijo.

Según información proporcionada por la Dirección General de Tributos, se estimaba que el importe de dicha deducción estuviera alrededor de los 500€. A partir de este dato, la primera tarea es comparar los efectos derivados de una escala autonómica específica respecto a la deducción de la cuota íntegra autonómica, desde un punto de vista teórico. Se pretende comparar para distintos niveles de base liquidable, los ahorros impositivos derivados de ambas alternativas. A la vista esta comparación, realizamos luego un análisis empírico a partir de datos reales de la Muestra de declarantes del IRPF AEAT-IEF.

ANÁLISIS TEÓRICO. COMPARATIVA DINÁMICA ENTRE LA ESCALA DE GRAVAMEN Y LA DEDUCCIÓN

En este apartado comparemos el comportamiento de la escala de gravamen propuesta inicialmente con la deducción de la cuota. Para ello se ha estimado el importe del ahorro impositivo, tanto en términos absolutos como en porcentaje de la Cuota Íntegra Autonómica. Se parte de distintos niveles de base liquidable, que se asigna a la parte

³⁶ Este apartado es resultado de la ponencia elevada a la Comisión por Amadeo Fuenmayor y Rafael Granell.

general y a la parte del ahorro en función de los datos proporcionados por la Agencia Tributaria para la declaración de 2018 en función del nivel de renta.

Se considera como mínimo personal el general (5.550€). Dicho mínimo se aplica sobre la base liquidable general, si ésta lo admite, o se traslada a la base liquidable del ahorro. A continuación, se aplican las escalas de gravamen correspondientes a los distintos supuestos utilizados, obteniendo las cuotas íntegras autonómicas correspondientes a cada caso. En el caso de la simulación de la deducción en la cuota de 500, se aplica la misma en tanto la cuota íntegra lo admite (el exceso se pierde), obteniendo así diferentes cuotas líquidas autonómicas.

El último paso es la comparación de la cuota íntegra autonómica sin introducir incentivo fiscal alguno, con las cuotas resultantes de aplicar una escala específica, o de introducir una deducción máxima de 500€. Se obtienen las diferencias en ambos casos, y en la Figura 1 se exponen estos ahorros fiscales comparados, tanto en términos absolutos como en porcentaje de la cuota íntegra antes de aplicar estos incentivos.

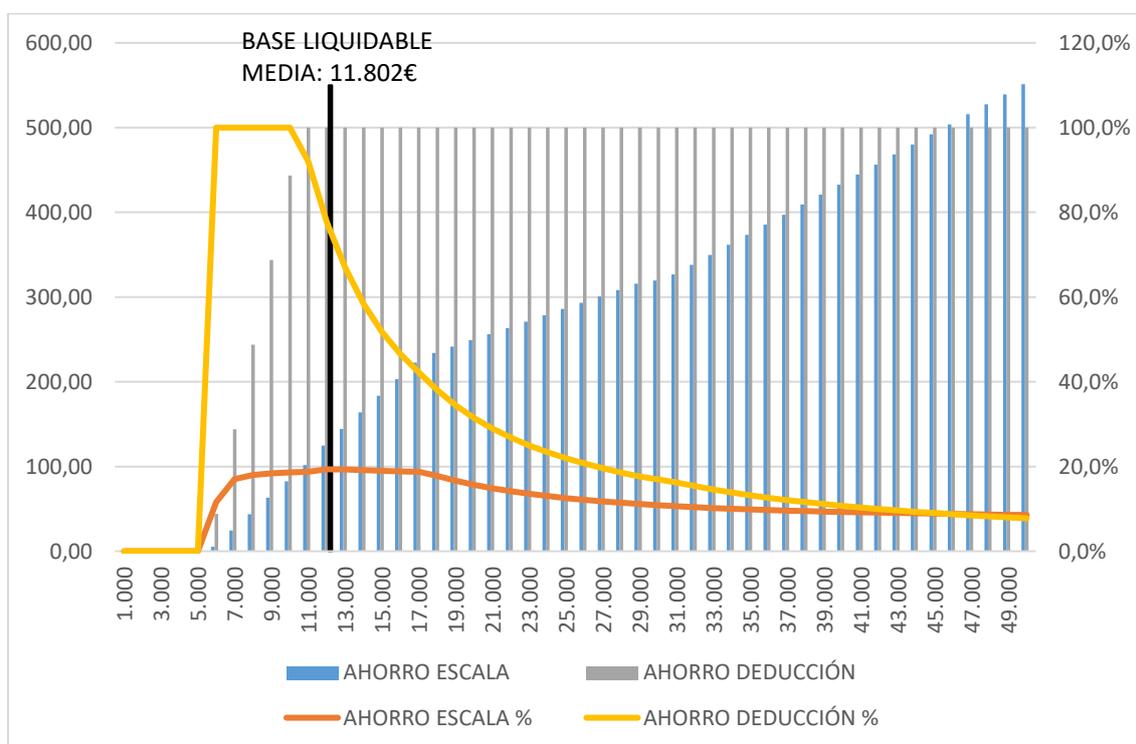


Figura 1: Ahorro impositivo derivado de la escala de gravamen diferencial, y de la deducción en la cuota (MPF 5.550€).

Como se muestra en la Figura 1, el comportamiento de ambos incentivos es muy diferente. Los importes en términos absolutos se representan en el eje de la izquierda

como barras de color azul (ahorro derivado de la escala) y gris (ahorro derivado de la deducción). Las líneas miden el ahorro de ambos incentivos en términos porcentuales respecto a la cuota íntegra autonómica, y la escala se representa en el eje de la derecha. La línea vertical negra sitúa la base liquidable media de los municipios en riesgo de despoblación, que alcanza los 11.802€.

El ahorro fiscal que supondría la sustitución de la actual escala autonómica por otra más reducida supondría un ahorro fiscal en términos absolutos creciente siempre con la base. Para bases muy pequeñas el ahorro es nulo, y para una base liquidable de 150.000€ el ahorro supondría 1.264,63€. En términos relativos, el porcentaje de ahorro al principio es cero, crece hasta un máximo del 18,9% de la cuota para una base liquidable de 16.000€; y a partir de este punto desciende suavemente conforme aumenta la base.

El comportamiento es diferente en el caso de la deducción. La deducción fija es nula para importes bajos de renta, y empieza a crecer conforme hay suficiente cuota íntegra autonómica, provocando que la cuota líquida autonómica sea igual a cero. Llegado el importe máximo se mantiene constante. A partir de este punto, conforme crece la base liquidable, el porcentaje de la deducción respecto a la cuota íntegra desciende suavemente, de manera que para 50.000€ de base liquidable, la deducción supondría un 7,8%.

El ahorro impositivo en ambos incentivos es equivalente para un nivel de base liquidable ligeramente superior a los 45.000€. Para la base liquidable media estimada para estos municipios (11.802€) la deducción supone un ahorro impositivo claramente superior, tanto en términos absolutos (500€ de la deducción frente a 117€ de ahorro asociado a la escala propuesta) como en porcentaje respecto a la cuota íntegra. El caso de la deducción supondría un ahorro del 80,2% de la cuota íntegra, mientras que en el caso de la tarifa autonómica específica el porcentaje de ahorro sobre cuota íntegra autonómica ascendería a un 18,8%.

ANÁLISIS EMPÍRICO

Una vez descrito el alcance de la nueva deducción propuesta, resulta interesante preguntarse por sus verdaderos efectos cuando se aplica a la población real residente en estos municipios. Se ha tenido en cuenta la actualización de la situación de los municipios en riesgo de despoblación para el año 2020.

Base de datos y Metodología

Para llevar a cabo este análisis se utilizan los microdatos de la última Muestra de Declarantes de IRPF elaborada conjuntamente por el Instituto de Estudios Fiscales y la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Esta muestra estratificada es representativa del conjunto de declarantes del IRPF y también de los residentes en cada una de las Comunidades Autónomas. En la Comunitat Valenciana está formada por todas las casillas correspondientes a 261.346 declaraciones de personas residentes, lo que supone el 12,2% de las presentadas. En el ámbito concreto de los municipios en riesgo de despoblación, se tienen en cuenta 4.244 declaraciones, el 12,5% del total. Debido al elevado tamaño muestral y los factores de elevación proporcionados, se puede conocer con gran precisión los importes declarados por los residentes en estos municipios y realizar análisis en función de las características sociales y económicas de estos contribuyentes.

La muestra utilizada también permite la simulación de reformas, que realizamos con el programa econométrico STATA 15. En el caso que nos ocupa se ha simulado la nueva deducción propuesta, con los incrementos en el caso de tener descendientes a su cargo y con la incompatibilidad prevista con otras deducciones autonómicas. Los resultados obtenidos tienen un elevado nivel de precisión, pero pueden diferir de los resultados futuros por dos motivos: por la previsible disminución de la renta declarada en el año 2021 y por los cambios de comportamiento de los contribuyentes que pueden decidir cambiar su residencia fiscal para beneficiarse de la nueva deducción propuesta.

Características socioeconómicas de la población

Como paso previo a la simulación de la nueva deducción propuesta, se lleva a cabo un análisis de las características de los declarantes que residen en los municipios en riesgo de despoblación, comparando su situación con el conjunto de declarantes de la Comunitat Valenciana. Estos contribuyentes presentaron un total de **34.087** declaraciones, lo que representa un **1,6%** del total de 2.137.539 declaraciones presentadas en el conjunto de la Comunitat Valenciana. En la Tabla 1, se presentan sus principales características.

La distribución de declarantes por provincias en estos municipios es muy distinta a la distribución general de la Comunitat Valenciana. Esto es debido a que las zonas despobladas se concentran principalmente en Castellón y Valencia, que presentan el 46% y 43,6% de los declarantes. En la provincia de Alicante únicamente residen el 10,5% del total de declarantes de municipios despoblados.

Respecto al tipo de declaración presentada, estos municipios no presentan diferencias significativas con el resto. Las declaraciones conjuntas representan el 20% del total. Tampoco hay grandes diferencias en cuanto al género del primer declarante, si bien es cierto que en las zonas despobladas el porcentaje de mujeres es ligeramente superior, alcanzando prácticamente el 50%.

Tabla 21: Comparación de las características socioeconómicas de los declarantes

	Municipios Riesgo Despoblación		Conjunto C. Valenciana		Diferencia
	Número	% (1)	Número	% (2)	(1)-(2)
Por Provincia					
Alicante	3.564	10,5%	717.328	33,6%	-23,1%
Castellón	14.857	43,6%	269.956	12,6%	31,0%
Valencia	15.666	46,0%	1.150.255	53,8%	-7,9%
Por Tipo de Declaración					
Individual	27.268	80,0%	1.691.734	79,1%	0,9%
Conjunta	6.819	20,0%	445.805	20,9%	-0,9%
Por Género (primer declarante)					
Hombre	17.292	50,7%	1.185.827	55,5%	-4,7%
Mujer	16.794	49,3%	951.712	44,5%	4,7%
Por Tramos de Edad					
Menor de 30 años	2.455	7,2%	163.411	7,6%	-0,4%
Entre 30 y 49 años	11.323	33,2%	936.344	43,8%	-10,6%
Entre 50 y 64 años	7.797	22,9%	574.855	26,9%	-4,0%
65 años o mayor	12.512	36,7%	462.928	21,7%	15,0%
Por Estado Civil					
Soltero	10.398	30,5%	572.662	26,8%	3,7%
Casado	18.114	53,1%	1.230.981	57,6%	-4,4%
Viudo	4.024	11,8%	144.088	6,7%	5,1%
Divorciado/Separado	1.550	4,5%	189.808	8,9%	-4,3%
Por Número de Descendientes					
Sin Descendientes	25.676	75,3%	1.282.127	60,0%	15,3%
1 Descendiente	4.148	12,2%	430.227	20,1%	-8,0%
2 Descendientes	3.513	10,3%	354.546	16,6%	-6,3%
3 o más Descendientes	750	2,2%	70.638	3,3%	-1,1%
Por Tipo de Renta					
Rtos. Trabajo	26.967	79,1%	1.727.604	80,8%	-1,7%
Rtos. Act. Económicas no Agrícolas	2.322	6,8%	193.273	9,0%	-2,2%
Rtos. Act. Económicas Agrícolas	8.018	23,5%	117.687	5,5%	18,0%
Rtos. Capital Inmobiliario	2.646	7,8%	232.969	10,9%	-3,1%

Fuente: elaboración propia con la Muestra IRPF IEF-AEAT.

Donde sí hay diferencias importantes es cuando se tiene en cuenta la edad de los declarantes. En las zonas despobladas alcanza una media de **56,2 años**, mientras que en el conjunto de la Comunitat es de **50,9 años**. Si se divide la muestra por tramos de edad,

puede apreciarse el elevado porcentaje que representan los mayores de 65 años en estos municipios (36,7%).

Respecto al estado civil, las zonas despobladas presentan un porcentaje ligeramente superior en personas solteras y ligeramente inferior en casadas. Donde más se nota la diferencia es en los declarantes viudos que son casi el doble, debido sin duda a la mayor edad media de la población. También se observa que el porcentaje de personas separadas o divorciadas es casi la mitad que, en el conjunto de la Comunitat, lo que puede estar relacionado con unos valores sociales más tradicionales.

También llama la atención el escaso número de descendientes que forman parte del mínimo personal y familiar. Más de un 75% de los declarantes de las zonas en riesgo de despoblación no tienen ningún descendiente a cargo, mientras que únicamente el 2,2% declara tener 3 o más descendientes en esta situación.

Por último, como era de esperar, destaca el elevado porcentaje de contribuyentes que declara rentas agrícolas (23,5%) en estos municipios. Por el contrario, son un porcentaje ligeramente inferior los que declaran rendimientos del trabajo, de otras actividades económicas o del capital inmobiliario. En cualquier caso, conviene señalar que la suma de porcentajes en este apartado es mayor que 100, debido a que existen muchos contribuyentes que declaran más de un tipo de renta.

Además de estas características también resulta útil preguntarse por los importes declarados por los contribuyentes que residen en estas zonas despobladas. En la Tabla 2 se presentan las principales magnitudes del impuesto, tanto en su importe total como medio y se comparan con la situación del conjunto de declarantes de la Comunitat Valenciana. Como puede apreciarse, la renta media declarada en estos municipios es muy inferior al resto, lo que supone una cuota íntegra y líquida media muy inferior, situándose prácticamente en la mitad que en el conjunto de la Comunitat Valenciana. Donde no existen apenas diferencias es en la aplicación del mínimo personal y familiar ni en las deducciones propias, que presentan unos valores muy próximos a la media autonómica.

Tabla 22: Comparación de los importes declarados en el IRPF (€)

	Municipios en Riesgo Despoblación		Conjunto C. Valenciana		Diferencia (1)-(2)
	Total	Media (1)	Total	Media (2)	
Base Imponible General	393.642.100	11.548	36.774.894.285	17.204	-5.656
Base Imponible Ahorro	32.306.555	948	2.817.113.999	1.318	-370

Base Liquidable General	370.142.211	10.859	34.980.206.169	16.365	-5.506
Base Liquidable Ahorro	32.155.837	943	2.808.574.853	1.314	-371
Mín. Personal y Familiar	270.029.605	7.922	16.779.847.221	7.850	72
Cuota Íntegra Autonómica	28.075.076	824	3.506.615.596	1.640	-817
Deducciones Autonómicas	737.108	22	40.743.570	19	3
Cuota Líquida Autonómica	26.183.287	768	3.314.994.938	1.551	-783

Fuente: elaboración propia con la Muestra IRPF IEF-AEAT.

Simulación de la deducción por residencia en municipios en riesgo de despoblación

Como hemos comentado antes, extraemos de la Muestra de declarantes del IRPF **34.087** declaraciones. Sobre cada una de ellas contamos con todos los datos declarados relativos al IRPF, por lo que podemos realizar una simulación declaración por declaración. En concreto, se ha simulado la deducción de 500€ para todos los residentes en estos municipios, con incrementos de 200, 300 o 400 euros en el caso de que el contribuyente tenga derecho a la aplicación del mínimo por descendientes. Se ha tenido en cuenta la incompatibilidad con las deducciones a), b) y c) del mismo apartado y se han dividido entre dos los importes de los incrementos en el caso de que dos contribuyentes tengan derecho a la aplicación del mínimo por descendientes. En la Tabla 15 se muestra el efecto monetario que tendría la nueva deducción.

Como se puede apreciar en la tabla, la deducción teórica que podrían aplicar los residentes en estos municipios sería muy importante, cercana a los 19 millones de €, con un importe medio por declarante de 550€. Esta situación provocaría una merma de ingresos importante para la administración y reduciría considerablemente el gravamen de los residentes en estas zonas.

Sin embargo, estos resultados no son definitivos, ya que hay que tener en cuenta que una gran parte de los declarantes no van a poder aprovechar plenamente la deducción porque su cuota líquida es nula o bien es muy reducida. El problema es que las CCAA españolas no tienen la capacidad de establecer deducciones reembolsables, por lo que los contribuyentes con menor nivel de renta no van a poder beneficiarse de este tipo de incentivos. Esta insuficiencia de cuota provoca que la deducción que realmente pueden aplicar los contribuyentes alcance un total de **7.439.979€**, coste que debería asumir la hacienda pública valenciana. Si se pone el foco en el contribuyente, éste se va a beneficiar de una deducción media de **218€** anuales, es decir, el conjunto de contribuyentes residentes en municipios en riesgo de despoblación va a ahorrarse un **28,4%** sobre la cuota que le hubiese correspondido en ausencia de la nueva deducción.

Tabla 23: Importe total de la deducción por residencia en municipios en riesgo de despoblación

	Base Liquidable	C. Líquida Auton. (1)	Deducción Teórica	Deducción Real (2)	Nueva C. Líquida Auton.	% Ahorro (2) / (1)
Importe Total	402.298.048	26.183.287	18.922.327	7.439.979	18.743.308	28,4%
Importe Medio	11.802	768	555	218	550	28,4%

Fuente: elaboración propia con la Muestra IRPF IEF-AEAT.

Sin embargo, la situación de todos los contribuyentes no es la misma. Aunque la deducción tiene una cuantía fija, la insuficiencia de cuota provocará que algunos se beneficien mucho más que otros. En la Tabla 24 se ha dividido a los declarantes en decilas de renta, en función de la base liquidable declarada (general+ahorro). Con estos cálculos se puede discernir si los más beneficiados son los que tienen rentas bajas, medias o altas.

Como puede apreciarse en la tabla, las contribuyentes con una base liquidable más reducida, situados en las cuatro primeras decilas no se benefician realmente de la nueva deducción pues su cuota líquida autonómica ya era nula antes de establecer el nuevo incentivo. Es decir, el 40% de los contribuyentes más pobres no obtienen ventaja alguna derivada de la presencia de la deducción. En la quinta decila los contribuyentes tienen en promedio una cuota líquida muy baja (26€ de media) y su ahorro sería únicamente de esa cuantía. Sin embargo, si se analiza su mejora en términos porcentuales, alcanzan un ahorro del 100% de la cuota. Conforme se va aumentando la renta a partir de la sexta decila se aprecia como la deducción real va aumentando en términos absolutos, pero disminuyendo en términos porcentuales hasta llegar a un promedio de un 12,4% para el 10% de los contribuyentes con mayor base liquidable. Según estos últimos resultados, la nueva deducción parece que se comporta de forma progresiva.

Tabla 24: Importe de la deducción por decilas de renta (€)

Decila	Base Liquidable	C. Líquida Auton. (1)	Deducción Teórica	Deducción Real (2)	Nueva C. Líquida Auton.	% Ahorro (2) / (1)
1	-434	0	551	0	0	0%
2	1.310	0	544	0	0	0%
3	3.165	0	527	0	0	0%
4	4.344	0	531	0	0	0%
5	6.209	26	537	26	0	100%
6	9.725	177	579	171	7	96,3%
7	14.201	736	540	460	276	62,4%
8	18.222	855	638	490	365	57,3%

9	21.668	1.503	544	484	1.019	32,2%
10	40.451	4.507	559	559	3.948	12,4%

Fuente: elaboración propia con la Muestra IRPF IEF-AEAT.

Si se quiere saber con seguridad si se ha generado un impuesto más o menos progresivo gracias a la nueva deducción será necesario calcular índices de progresividad global. El índice más aceptado en la literatura es el de Kakwani, que se calcula como diferencia entre los índices de Gini de la curva de concentración del impuesto (cuota líquida) y de la renta antes de aplicar el mismo (base liquidable). Este índice toma un valor entre 0 y 1. Cuanto mayor sea su valor, mayor será el nivel de progresividad alcanzado. En la Tabla 19 se presenta su cálculo para el impuesto existente en la actualidad y el resultante tras la aplicación de la nueva deducción.

Tabla 25: Índices de Gini antes y después de la nueva deducción

	Base Liquidable	Cuota Líquida Auton.	Kakwani
Antes de la Deducción	0,5312	0,7836	0,2524
Después de Deducción	0,5312	0,8569	0,3257
Diferencia			0,0733

Fuente: elaboración propia con la Muestra IRPF IEF-AEAT.

La mejora en el Índice de Kakwani para los municipios en riesgo de despoblación es clara, ya que aumenta desde 0,2524 a 0,3257. Estos más de 7 puntos porcentuales indican un importante incremento de la progresividad gracias a la introducción de la deducción.

ANEXO

Dado el elevado importe fijo de la deducción, así como su coste presupuestario nos ha parecido conveniente la simulación de otra alternativa, de manera que pueda disponerse de una visión más amplia de la deducción. De esta manera, se puede observar cómo se comporta la deducción y el impuesto en general al cambiar algunos parámetros

En concreto se ha simulado una deducción más modesta, por un importe igual al 60% del importe original. Es decir, existiría una deducción general de 300€ con incrementos de 120€, 180€ y 240€ en el caso de tener descendientes que formen parte del mínimo personal y familiar.

Los resultados de esta alternativa se muestran en las tres tablas siguientes. La principal diferencia es que el importe real de la deducción se reduciría para la mayoría de las contribuyentes, lo que supondría un menor gasto fiscal para la administración. Los

resultados en cuanto a progresividad van en la misma línea que los vistos anteriormente, aunque su mejora es ligeramente inferior.

Tabla 26: Importe total de la deducción de 300€ (€)

	Base Liquidable	C. Líquida Auton. (1)	Deducción Teórica	Deducción Real (2)	Nueva C. Líquida Auton.	% Ahorro (2) / (1)
Importe Total	402.298.048	26.183.287	11.318.505	4.735.305	21.447.981	18,1%
Importe Medio	11.802	768	332	139	629	18,1%

Fuente: elaboración propia con la Muestra IRPF IEF-AEAT.

Tabla 27: Importe de la deducción de 300€ por decilas de renta (€)

Decila	Base Liquidable	C. Líquida Auton. (1)	Deducción Teórica	Deducción Real (2)	Nueva C. Líquida Auton.	% Ahorro (2) / (1)
1	-434	0	330	0	0	0%
2	1.310	0	326	0	0	0%
3	3.165	0	316	0	0	0%
4	4.344	0	318	0	0	0%
5	6.209	26	322	26	0	100%
6	9.725	177	347	140	37	79,2%
7	14.201	736	322	293	443	39,8%
8	18.222	855	380	309	546	36,1%
9	21.668	1.503	321	289	1.214	19,2%
10	40.451	4.507	335	335	4.172	7,4%

Fuente: elaboración propia con la Muestra IRPF IEF-AEAT.

Tabla 28: Índices de Gini antes y después de la nueva deducción de 300€

	Base Liquidable	Cuota Líquida Auton.	Kakwani
Antes de la Deducción	0,5312	0,7836	0,2524
Después de Deducción	0,5312	0,8292	0,2980
Diferencia			0,0456

Fuente: elaboración propia con la Muestra IRPF IEF-AEAT.

IV. PROPUESTA DE INSTRUMENTOS FISCALES PARA COADYUVAR A FRENAR EL DESPOBLAMIENTO Y EN SU CASO INTENTAR REPOBLAR LOS TERRITORIOS DESPOBLADOS O EN RIESGO DE ELLO

1. INTRODUCCIÓN

No por obvio es menos importante señalar, que las medidas fiscales que puedan adoptarse con la finalidad de incidir en la situación de despoblamiento de determinadas zonas, son marginales respecto de otras acciones directas que pueden llevar a cabo los poderes públicos. Sin duda los impuestos reales se aplicarán como consecuencia de la existencia del bien o derecho que los grave, pero en los personales, que tienen fijados unos mínimos exentos o mínimos personales, no puede desconocerse la realidad de que muchos de los residentes en dichos territorios no llegarán al umbral fijado para tener que contribuir, por lo que los incentivos fiscales establecidos en muchas ocasiones lo serán *ad pompam vel ostentationem*.

Para la aplicación de las medidas que se proponen se deberá delimitar el ámbito subjetivo de los beneficiarios, según afecten a impuestos personales o reales. Para los primeros, en algún caso debiera ser necesario ser residente en el territorio afectado (IRPF); para los reales, sería indispensable que el bien o derecho afectado estuviese situado o sólo pudiera ejercerse en el territorio afectado. Obviamente es necesario que haya una claridad absoluta en la norma que identifique y delimite las circunstancias que deben tener esos territorios, y sólo tras esa delimitación se podrá realizar una estimación económica por cada Administración Pública del coste que puede suponer el establecimiento de las medidas o incentivos de que se trate.

Las medidas que se plantean como hipótesis para poder ser implantadas por la Comunitat Valenciana, se hacen atendiendo a las posibilidades normativas que actualmente tiene conforme al sistema de financiación autonómica. Sin embargo, algunas de ellas, pueden resultar discordantes con otras propuestas contenidas en el informe que tengan como hipótesis la modificación de las posibilidades normativas de las Comunidades Autónomas para reducir las diferencias existentes de tributación entre ciudadanos de las distintas Comunidades.

Por último, debe indicarse que no se entra en el detalle de las medidas que en el IRPF se han incluido en las leyes ya aprobadas y que fueron objeto de debate en dos sesiones de la Comisión, en las que se vio como más factible el establecimiento de una deducción en la cuota autonómica, y sobre la deducción por la participación en el capital de sociedades de nueva o reciente creación, se plantearon dudas sobre si puede tratarse de una inversión empresarial, sobre el efecto de que sustituye a la deducción del Estado, y en concreto para las entidades en que la sede efectiva esté en un municipio en riesgo de despoblamiento, si podría entrar en conflicto con la normativa relativa a las ayudas de Estado.

2. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el que tienen competencia normativa compartida el Estado y las Comunidades Autónomas son de diverso tipo las medidas, por un lado, el incremento del mínimo personal, tanto por el Estado como por la Comunidad Autónoma para los residentes en esos territorios y también una deducción sobre la cuota en los términos ya previstos en la legislación autonómica sobre el IRPF.

A su vez, sin tener la consideración de un auténtico beneficio ni incentivo fiscal, para los rendimientos de actividades económicas que pueden determinar sus rentas por el método de estimación objetiva según la correspondiente Orden Ministerial, del mismo modo que hay índices correctores del rendimiento por diversas circunstancias, sería perfectamente legal y justo introducir un índice corrector para reducir el rendimiento neto de módulos por desarrollar cualquier actividad en los territorios calificados en riesgo de despoblación, y más si forman parte de zonas que tienen la consideración de espacio natural, atendidas las limitaciones que sobre los titulares de dichas actividades recaen en esos territorios y que no existen en los restantes. Esta medida correspondería aplicarla al Estado, que es quien tiene competencia normativa en este ámbito, aunque sus efectos económicos serán compartidos por el Estado y la Comunidad Autónoma donde se encuentren y estén ubicadas las actividades económicas que determinen sus rendimientos por estimación objetiva, por ser un impuesto compartido. Ahora bien, esos efectos no sólo deben ser la reducción de recaudación por lo que cada sujeto pasivo que ya lo sea pueda pasar a contribuir, sino que en algún caso podría comportar también un aumento de recaudación por el eventual incremento de sujetos pasivos que desarrollen nuevas actividades económicas.

Asimismo, se podría instar al Estado a que en el IRPF excluyera de la imputación de rentas inmobiliarias los inmuebles residenciales a disposición de sus propietarios situados en esas zonas y que dispongan de suministros para ser habitados en cualquier momento.

Otra medida que pudiera incidir en que el despoblamiento no sea constante, o incluso en el retorno, podría consistir en la introducción de la deducción por inversión en vivienda habitual cuando ésta estuviese situada en las zonas predeterminadas, sin los límites de edad y renta que actualmente existen en la vigente autonómica. La adquisición de vivienda habitual ya no está incentivada por el Estado, pero decididos a frenar el despoblamiento o impulsar la repoblación, incrementar las ventajas con respecto a las zonas urbanas y más desarrolladas, sería razonable su introducción o incremento de las existentes, y en este caso la competencia también la tiene la Comunitat Valenciana.

En resumen, y para los territorios en riesgo de despoblamiento o ya despoblados, la Comunitat Valenciana podría incluir una deducción por adquisición de vivienda habitual sin límite de edad ni renta, y solicitar en las negociaciones con el Estado que diferencie en el mínimo personal, la exclusión de rentas inmobiliarias imputadas, un coeficiente reductor en la estimación objetiva y la deducción por inversión en vivienda habitual.

3. IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

En el Impuesto sobre el Patrimonio puede ser suficiente el régimen establecido para las explotaciones económicas, pero para aquellos bienes que no estén afectos a actividades económicas o, que estándolo su titular no tenga derecho a la exención, podría establecerse un sistema de bonificaciones sobre el valor de los bienes inmuebles situados o derechos reales a ejercer en los territorios en riesgo de despoblación. Como este es un impuesto cedido totalmente a las Comunidades Autónomas, y éstas tienen competencia para regular deducciones y bonificaciones, lo razonable es que sean ellas mismas quienes asuman la configuración de esa bonificación, que podría tener el siguiente tenor:

“Si entre los bienes o derechos de contenido económico computados para la determinación de la base imponible figurase algún inmueble situado o derecho real que debiera ejercerse en territorios que cumplan las condiciones legalmente establecidas para ser territorios en riesgo de despoblamiento, se bonificará en el 75% la parte de cuota que proporcionalmente corresponda a dichos bienes o derechos.

Esta bonificación sólo será aplicable a los residentes en los municipios afectados.”.

Con este beneficio fiscal se pretendería esencialmente incidir en conservar la población en el territorio que puede verse afectado por el despoblamiento. No obstante, nada impide que fuese el Estado quien adoptase la medida de establecer una exención, pues al igual que están exentos dentro de los del patrimonio histórico los que sean objeto de especial protección, podrían estar exentos en el Impuesto sobre el Patrimonio los inmuebles sitios en los territorios en riesgo de despoblamiento, aunque razones de oportunidad como la delimitación de esas zonas, la residencia en los territorios a los que se pretende favorecer, hacen preferible la opción de la bonificación, incluso si fuese aprobada por el Estado, que debiera fijar legalmente las condiciones para tener la condición de territorio en riesgo de despoblamiento.

También podría valorarse y cuantificarse su efecto en la recaudación del impuesto, la posibilidad de incrementar el mínimo exento para los residentes en estas zonas.

En resumen, es preferible que la bonificación se regule por la Comunitat, y no se inste al Estado. Así como el eventual incremento del mínimo exento.

4. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

Respecto del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones también pueden considerarse suficientes los beneficios que existen para las adquisiciones a título gratuito de explotaciones económicas en el régimen general de este impuesto, o en el régimen especial de la ley de modernización de explotaciones agrarias.

Pero si no se trata de explotaciones económicas, al menos los bienes inmuebles residenciales urbanos habitables y los rústicos con producción agraria, sitios en los territorios despoblados debieran tener algún beneficio, pudiendo equipararse la transmisión gratuita de los mismos al tratamiento establecido en el ISD para los bienes del patrimonio histórico, esto es, la reducción en el 95 por 100 del valor de los bienes en las mismas condiciones para ellos establecidas, pero condicionándose a la continuidad de la actividad agraria y a la habitabilidad del bien urbano. Esta reducción puede ser establecida por las Comunidades Autónomas, pues respondería a circunstancias de carácter económico o social de las que pudiesen establecerla por contar en su territorio con zonas en riesgo de despoblamiento, y como quiera que no está prevista por el Estado, será una reducción propia y no una mejora de otra estatal, pudiendo fijarse en el 99% como ya existe para otros bienes productivos.

En resumen, pues, las medidas también corresponden a la Comunitat, sin instar al Estado.

5. IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

Para cerrar los impuestos estatales cedidos, hay que referirse al impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, que es de carácter real y no personal como los anteriores. En este impuesto también son diversas las posibilidades existentes por lo que se refiere a que pueda ser el Estado quien establezca los beneficios fiscales, o sean las Comunidades Autónomas quienes adopten las medidas. Así, el Estado podría establecer exenciones en la misma línea que la establecidas para las explotaciones agrarias prioritarias o una reducción de base imponible cuando se adquirieran la vivienda habitual o inmuebles para iniciar el desarrollo de una actividad económica en los territorios afectados, y no sea aplicable el IVA, dada la imposibilidad de recuperar el importe del impuesto sobre transmisiones patrimoniales, a diferencia de lo que ocurriría si la transmisión hubiese estado sujeta al IVA, que podría deducirlo de los que repercuta. Ahora bien, la Comunitat Valenciana también podría establecer unos tipos de gravamen más reducidos para transmisiones, constitución de derechos reales limitativos del dominio o arrendamientos de bienes situados en los territorios en riesgo de despoblación (distintos de los exentos), o con los mismos efectos mantener los tipos de gravamen existentes, pero estableciendo para esos mismos supuestos deducciones o bonificaciones sobre la cuota expresadas en porcentajes.

En la modalidad del impuesto sobre actos jurídicos documentados, documentos notariales, fundamentalmente la Comunitat podría establecer una bonificación del 100% para la documentación de escrituras de declaración de obra nueva.

V. INFORME SOBRE LAS POSIBILIDADES Y LOS LÍMITES JURÍDICOS DE LA COMUNITAT PARA ESTABLECER TRIBUTOS PROPIOS EXTRAFISCALES³⁷

V.1. INTRODUCCIÓN

Las Comunidades Autónomas (en adelante CCAA) tienen reconocida constitucionalmente autonomía financiera, tanto en la vertiente de los ingresos, como en la de los gastos. En ésta, el contenido de la autonomía viene delimitado por las competencias materiales reconocidas constitucionalmente y asumidas por las CCAA; mientras que en la vertiente de los ingresos, aunque su configuración constitucional se presenta abierta y flexible³⁸; esto es, sin concreción de su contenido competencial, más allá de expresar los recursos sobre los que puede edificarse –arts. 156.1, 157.1 y 158.2 Constitución Española (en adelante CE)-; sus fines: “para el desarrollo y ejecución de sus competencias”; y sus límites, al deber desarrollarse “con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal... de solidaridad entre todos los españoles” –art. 156.1 CE- de territorialidad fiscal y de libre mercado –art. 157.2 CE-; correspondiendo a la LOFCA, “con carácter general y sobre los apoyos ofrecidos por la Constitución, [establecer un modelo de hacienda autonómica] para todas las comunidades autónomas de régimen común ex art. 157.3 CE” –STC 65/2020/4º.B-, la autonomía financiera se configura, indefectiblemente, como “potestad para autodeterminar las fuentes de ingresos”³⁹; entendiéndolo así el propio TC cuando afirma que la autonomía financiera “supone la propia determinación y ordenación de los ingresos y gastos necesarios para el ejercicio de sus funciones” -Sentencia 179/87/2º-; implicando “tanto la capacidad de las Comunidades Autónomas para establecer y exigir sus propios tributos como su aptitud para acceder a un sistema adecuado —en términos de suficiencia— de ingresos, de acuerdo con los arts. 133.2 y 157.1 CE” –STC 289/00/3º-⁴⁰. En el marco de una concepción del sistema de financiación autonómica “presidida por el principio de ‘corresponsabilidad fiscal’, potenciando la capacidad del sistema tributario para generar

³⁷ Este apartado V es resultado de la ponencia elevada a la Comisión por Cristóbal J. Borrero Moro.

³⁸ El propio TC hace referencia “a la imprecisa e insuficiente articulación que de ellas [relaciones financieras Administración central/Administraciones autonómicas] se hace en las normas que componen el bloque de la constitucionalidad” -STC 132/1992/2º-.

³⁹ MARTÍN QUERALT, J.: “Potestades normativas de las Comunidades Autónomas en materia tributaria”, VV.AA. *La Constitución española y las fuentes del Derecho*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, pág. 1316.

⁴⁰ Sobre el particular puede verse nuestro trabajo *El reparto de la materia imponible entre la Hacienda Autonómica y Local, Tirant lo blanch, Valencia, 2008, págs. 29 y ss.*

un sistema propio de recursos como fuente principal de los ingresos de Derecho público” [por todas, SSTC 289/2000, FJ 3; 168/2004, de 6 de octubre, FJ 4; 204/2011, de 15 de diciembre, FJ 8, y 53/2014, de 10 de abril, FJ 3 a)]” –STC 65/2020/4º.C-.

En este marco, la Generalitat, con base en la atribución constitucional de poder para establecer y exigir tributos –art. 133.2 CE-; y el reconocimiento de recursos tributarios; señaladamente los impuestos cedidos y los tributos propios –art. 157.1.a) y b) CE-; es competente constitucionalmente para coadyuvar en la determinación de la contribución de todas las personas, vinculadas fiscalmente a la Comunitat, al sostenimiento de los gastos públicos, realizados en ella, de acuerdo con la idea de justicia tributaria constitucional –art. 31.1 CE-. En efecto, la Generalitat tiene la “competencia exclusiva ‘para ordenar y regular su hacienda’, ‘como elemento indispensable para la consecución de su autonomía política’ (STC 31/2010, FJ 130)” –STC 65/2020/4º.B-; esto es, la competencia para ordenar y regular cada uno de los recursos tributarios reconocidos constitucionalmente –art. 157.1 CE-⁴¹. Si bien se “establecen los límites de tal exclusividad”; tanto en “la Constitución (arts. 138, 156 y 149.1.14 CE)”; como en “las leyes que el Estado promulgue en el ejercicio de sus competencias, entre las que se encuentran no solo la LOFCA y los estatutos de autonomía, sino también aquellos preceptos de la Ley general tributaria que, ex art. 149.1.1, 8, 14 y 18 CE, establezcan “principios y normas jurídicas generales, sustantivas y de procedimiento, del sistema tributario español”, siempre que sean reconducibles efectivamente a los mencionados títulos competenciales estatales” –STC 65/2020/4º. B y 5º. B.c-.

Límites que deben permitir materializar la autonomía financiera, reconocida constitucionalmente a las CCAA, tanto cualitativa, como cuantitativamente; posibilitando la asunción por éstas de la responsabilidad, ante sus ciudadanos, de coadyuvar a la determinación de la presión fiscal existente en su territorio⁴². Para lo que se muestra imprescindible reconocer a las CCAA, respecto de dichos recursos tributarios propios, entendidos como aquellos respecto de los cuales éstas ejercen, total o parcialmente, capacidad normativa, un espacio fiscal propio; cuya amplitud debe determinarse

⁴¹ BORRERO MORO, C.J.: *La materia imponible en los tributos extrafiscales. ¿Presupuesto de la realización de la Autonomía Financiera?*, Thomson/Aranzadi, Cizur Menor, 2004, pág. 29.

⁴² MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G.; TEJERIZO LOPEZ, J.M.: *Curso de Derecho financiero y tributario*, Tecnos, Madrid, 2017, pág. 661.

conforme a dos ejes: por un lado, cuantitativamente, las competencias asumidas por la Generalitat, y, por el otro, cualitativamente, el encauzamiento del ejercicio de su poder tributario propio en el cauce de un sistema tributario justo de acuerdo con la capacidad económica de cada uno y al servicio de la igualdad y la solidaridad de todos los españoles –art. 31.1 CE-, permitiendo garantizar “un nivel mínimo en la prestación de los servicios públicos fundamentales en todo el territorio español” –art. 158.1 CE-. Un espacio fiscal propio con importante protagonismo para la ordenación y regulación de los tributos propios; en tanto que expresan de modo fidedigno el ejercicio de la autonomía financiera; en nuestro caso, valenciana.

En esta línea, en el marco de la definición de las áreas prioritarias de trabajo, “avanzar en el ejercicio de la autonomía financiera de la Comunitat Valenciana mediante el desarrollo de su propio sistema tributario” -Resolución de 16 de julio de 2020, del Conceller de Hacienda y Modelo Económico, por la que se nombran nuevos miembros de la Comisión para el Estudio de la Reforma Tributaria, y se actualizan sus objetivos (en adelante Resolución)⁴³-; llevando a cabo, en el marco de las actuales consecuencias económicas y sociales, ocasionadas por la crisis sanitaria originada por la Covid-19, una “revisión en profundidad del espacio fiscal propio de la Comunitat, con el objetivo de reforzar y modernizar los ingresos fiscales que permitan la reconstrucción de la economía valenciana –Resolución-. Y, en este sentido, contempla “definir una fiscalidad verde mediante el desarrollo de nuevos tributos propios que sirvan para gravar las actividades nocivas que inciden negativamente en el calentamiento global y en el cambio climático”; proponiendo “la implantación de nuevas figuras impositivas” –Resolución-.

Así, nos proponemos analizar el marco jurídico-tributario en el que debe asentarse el sistema tributario propio de la Comunitat en orden al progreso de su autonomía financiera. Propósito que exige estudiar el marco jurídico constitucional-estatutario definidor de las posibilidades y límites de los tributos propios como recursos de las CCAA –art. 157.1 CE-; así como las normas jurídico-tributarias de otras CCAA, que puedan ser de interés para la Comunitat. Todo ello en orden a la fijación del cauce jurídico-tributario por el que pueda discurrir la voluntad política de Les Corts en materia de tributos propios; a propuesta señaladamente, dentro de su labor de dirección política, del Consell.

⁴³ DOGV núm. 8860, de 20 de julio de 2020.

1. EL “DERECHO A GOZAR DE UNA VIDA Y UN MEDIO AMBIENTE SEGURO, SANO Y ECOLÓGICAMENTE EQUILIBRADO” COMO FIN ESTATUTARIO DE LA COMUNITAT VALENCIANA

En el Título II “De los derechos de los valencianos y valencianas” del Estatuto de Autonomía de la Comunidad Valenciana –Ley Orgánica 5/1982, de 1 de julio (en adelante Estatut)-, el artículo 17 reconoce el derecho, de toda persona, “a gozar de una vida y un medio ambiente seguro, sano y ecológicamente equilibrado” –apartado 3º-; garantizándose, especialmente, “el derecho de los valencianos y valencianas a disponer del abastecimiento suficiente de agua de calidad” –apartado 1º-. A la luz de lo cual, constituye un mandato estatutario a la Generalitat hacer realidad “una vida y un medio ambiente seguro, sano y ecológicamente equilibrado”; en orden a garantizar, a los valencianos y valencianas, el ejercicio de los correspondientes derechos, reconocidos en el Estatut. Señaladamente, se impone a la Generalitat Valenciana el deber de protección del medio ambiente⁴⁴ –apartado 2º-. Perfilando en el ámbito jurídico valenciano el mandato constitucional, encomendado a los poderes públicos, de protección del medio ambiente, apoyándose en la solidaridad colectiva -art. 45.2 Constitución española (en adelante CE)-. Contando para ello, no sólo con las competencias, en el marco de la legislación básica del Estado, de desarrollo legislativo y de ejecución en materia de protección del medio ambiente, sino, sobre todo, con las facultades para establecer normas adicionales de protección –art. 50.6 Estatut-. En efecto, el Estatut encomienda a los poderes públicos valencianos la realización de dichos fines estatutarios.

La estatutarización de los fines de la Comunitat compromete a la Generalitat al empleo de todas sus herramientas jurídicas, entre ellas las tributarias, en orden a su materialización. En efecto, el sistema tributario valenciano se erige en una palanca fundamental de transformación⁴⁵ de la realidad vital valenciana. En este sentido, el tributo se presenta como un instrumento apto para hacer realidad el proyecto de sociedad plasmado en el Estatut⁴⁶. Desde esta perspectiva, la Hacienda Pública Valenciana se

⁴⁴ Así como “la diversidad biológica, los procesos ecológicos y otras áreas de especial importancia ecológica” –art- 17.2 Estatut-.

⁴⁵ Se produce una "funcionalización de la actividad financiera y de la Hacienda Pública", CASADO OLLERO, G.: "Los fines no fiscales de los tributos", *RDFHP*, núm. 203/1989", págs. 459-460.

⁴⁶ *Vid.*, desde la perspectiva estatal, BORRERO MORO, C.J.: *La tributación ambiental en España*, Tecnos, Madrid, 1999.

dirige directamente al cumplimiento de los fines estatutarios. Esta circunstancia provoca, como afirma LOZANO SERRANO, "que la obtención de ingresos deja de ser una actividad puramente instrumental o medial con que allegar fondos que permitan satisfacer los fines de justicia que otras ramas del ordenamiento definirían" sino que "a tenor de las previsiones constitucionales -...- esos fines de justicia son también propios del sistema tributario, que forzosamente han de ordenarse a su satisfacción"⁴⁷. Y lo que es más importante, la participación activa del tributo se presenta como imprescindible para poder alcanzar los fines propuestos estatutariamente⁴⁸. Ciertamente, el tributo se configura jurídicamente hoy día, como un instituto jurídico-constitucional, al servicio de la realización de los mandatos estatutarios, tanto indirectamente, aportando los recursos necesarios para financiar los gastos públicos necesarios para su realización; como directamente, incidiendo sobre los comportamientos de las personas con la finalidad de alcanzar los objetivos estatutarios⁴⁹.

El establecimiento de tributos, encaminados a coadyuvar tanto a gozar de una vida sana; como a la preservación del medio, constituye, por tanto, una opción jurídico-tributaria legítima del legislador valenciano⁵⁰ en su afán por hacer realidad los fines estatutarios (art. 17.3 Estatut) a través de la actuación del deber de contribuir (art. 31.1 y 157 CE; 67.2 Estatut). Ciertamente, dicho instrumento jurídico no agota las posibilidades de intervención por parte del legislador. No obstante, la gravedad del problema ambiental y de las enfermedades asociadas al sobrepeso en la Comunitat, revelan un cierto margen de ineficacia de los instrumentos jurídicos empleados tradicionalmente en estas materias. Además, existe una necesidad de financiar proyectos ambientales o de salud pública en el marco de una Hacienda Valenciana deficitaria. Circunstancias que explicarían, actualmente, la decidida apuesta del legislador valenciano por los tributos propios en orden a hacer realidad dichos fines estatutarios.

⁴⁷LOZANO SERRANO, C.: *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el derecho financiero y tributario*, Civitas, Madrid, 1990, pág. 34.

⁴⁸ *Vid.*, desde la perspectiva estatal, LOZANO SERRANO, C.: *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Tecnos, Madrid, 1988, pág. 45.

⁴⁹ *Vid.*, desde la perspectiva estatal, BORRERO MORO, C.J.: *La tributación ambiental en España*, Tecnos, Madrid, 1999.

⁵⁰El propio Tribunal Constitucional admite que en lo relativo "a las técnicas apropiadas para llevar a cabo la protección del medio ambiente corresponde su elección al legislador" (Sentencia 64/1982, de 4 de noviembre, F.J. 2º).

En definitiva, se trata de ordenar el poder tributario propio valenciano –tributos y exenciones, deducciones y bonificaciones- a la luz de los fines estatutarios; coadyuvando a materializar en contribución al sostenimiento de los gastos públicos valencianos nuestros comportamientos económicos con incidencia negativa en materia ambiental o de salud pública. Al igual que procedería contemplar exenciones, deducciones o bonificaciones en dicha ordenación para aquellos comportamientos económicos con incidencia positiva en materia ambiental o de salud pública.

Ordenación del poder tributario propio valenciano que desembocaría en el establecimiento de medidas tributarias ambientales⁵¹ y de salud pública; en tanto que medidas encaminadas a modular comportamientos que favorezcan el medio o la salud, bien incentivando conductas favorables al medio o a la salud; bien desincentivando las contrarias, mediante la internalización de costes ambientales o de salud pública. En este último supuesto, vía ordenación del tributo con base en comportamientos o actividades degradadoras del medio o de comportamientos contrarios a la salud pública, que, además de generar recursos tributarios imprescindibles para implementar las políticas públicas en estos ámbitos competenciales, presenta aptitud para defender el medio o la salud pública, al desincentivarlos.

Ordenación que deberá realizarse a la luz del 31.1 CE y del 17.3 Estatut, materializando los principios estatutarios tanto de naturaleza ambiental: principio “quien contamina, paga” y principio ambiental, como de naturaleza de salud pública: principio de vida sana; en la construcción de los tributos propios, con la finalidad de realizar los fines estatutarios; vía modulación en su seno de los principios de justicia constitucional, capacidad económica e igualdad tributaria, a la luz de dichos principios, en tanto que expresiones que sintetizan la idea de justicia ínsita en dichos fines estatutarios; en orden a la actuación del deber de contribuir –art. 31.1 CE-.

⁵¹ Tributo ambiental “entendido como prestación patrimonial pública, proyectada en el marco del deber de contribuir y conectada directamente con la preservación del medio tanto por el hecho de que su protección constituye el comportamiento motivado con su establecimiento, como por la circunstancia de que la degradación ambiental constituye el hecho de la realidad sobre el que se articula el tributo con la finalidad de financiar los costes ambientales derivados de ella”, en nuestro trabajo “La proyección del principio de capacidad económica en el marco de los tributos ambientales”, Civitas, REDF, núm. 102/1999, págs. 214-215; *vid. igualmente, El reparto de la materia imponible entre la Hacienda Autonómica y Local*, Tirant, Valencia, 2008, págs. 73-74.

No obstante, no son éstos los únicos fines estatutarios a cuya realización pueda coadyuvar el establecimiento de tributos propios, tal como han demostrado otras CCAA. En este sentido, el artículo 16 del Estatut encomienda a la Generalitat garantizar “el derecho de acceso a una vivienda digna”; siendo una de las posibles medidas jurídicas a articular para actuar dicho mandato jurídico el establecimiento, como ha hecho Cataluña a través de la Ley del Parlamento de Cataluña 14/2015, de 21 de julio, del impuesto sobre las viviendas vacías. Y, por otra parte, los fines estatutarios, contemplados en el Título II del Estatut, no agotan la idea de justicia que debe guiar la actuación de la Generalitat. Así, la defensa de sectores económicos estratégicos para el desarrollo de la economía valenciana y de los puestos de trabajo anudado a dicho sector –art. 80.1 Estatut-, pueden, igualmente, guiar la actividad legislativa en esta materia.

Marco jurídico en el que debe anclarse la voluntad jurídica de proceder a una “revisión en profundidad del espacio fiscal propio de la Comunitat, con el objetivo de reforzar y modernizar los ingresos fiscales que permitan la reconstrucción de la economía valenciana –Resolución-. Revisión que debe ser alumbrada tanto por la panoplia de tributos propios creados por las distintas CCAA para materializar sus respectivos mandatos estatutarios, en buena medida, similares a los contemplados en el Estatut; como por la realidad socioeconómica valenciana. Alumbramiento que debe coadyuvar a la consecución del objetivo, en este ámbito de los tributos propios, de que la contribución al sostenimiento de los gastos públicos valencianos exprese cabalmente la responsabilidad social tributaria de las personas físicas y jurídicas en orden a la materialización de los fines estatutarios; con la finalidad de ir sentando las bases, de un modo atento a las especiales circunstancias socioeconómicas creadas por la Covid-19, que posibiliten la consecución progresiva de una economía sostenible y saludable; bases, ineludibles, sobre la que asentar su necearía digitalización.

La pretendida revisión exige partir de la realidad jurídico-tributaria existente en la Comunitat. En este sentido, existen tres tributos propios: el primero, el Canon de Saneamiento Valenciano, establecido por la Ley 2/1992, de 26 de marzo, de Saneamiento de las Aguas Residuales de la Comunidad Valenciana (en adelante LSV) –art. 20.1 LSV-⁵², con el objeto de financiar su política de saneamiento; esto es, de asegurar el

⁵² DOGV de 8 abril 1992, núm. 1761, pág. 3207.

funcionamiento de las instalaciones de evacuación, tratamiento y depuración de aguas residuales, así como, en su caso, su ejecución –art. 1.2 LSV-, posibilitando la reutilización de las aguas residuales en el ámbito territorial de la Comunidad Autónoma Valenciana –art. 1.1 LSV-; sujetando a gravamen el consumo de agua de cualquier procedencia en tanto que se materializa en producción de aguas residuales –art. 20.1 LSV-; el segundo el Impuesto valenciano sobre Actividades que Inciden en el Medio Ambiente (en adelante IVAIMA); creado por el artículo 154 de la Ley 10/2012, de 21 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat (en adelante Ley 10/2012)⁵³; con la voluntad de hacer frente a “la incidencia, alteración o riesgo de deterioro que sobre el medio ambiente ocasiona la realización de determinadas actividades, a través de las instalaciones y demás elementos patrimoniales afectos a aquéllas que se encuentren radicadas en el territorio de la Comunitat Valenciana” –art. Uno.1 Ley 10/2012-; esto es, con el objeto tanto de internalizar dichos costes –ya producidos-, con base en la generación de recursos públicos, destinados a financiar el gasto público autonómico en materia de protección y defensa del medio; como de modular los comportamientos, ínsitos en dichas actividades, que afectan, real –daños- y potencialmente –riesgos-, al medio, desincentivando los nuevos daños y riesgos ambientales; con la voluntad genérica -así se afirma el Preámbulo de la citada norma- tanto de velar “por la utilización racional de todos los recursos naturales, con el fin de proteger y mejorar la calidad de la vida y defender y restaurar el medio ambiente, apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva” –art. 45 Constitución española (en adelante CE)-; como de coadyuvar a la consecución del objetivo comunitario en materia ambiental de alcanzar, en pro del desarrollo sostenible de Europa, un nivel elevado de protección ambiental, basado en los principios de acción preventiva y de quien contamina, paga –arts. 3.3 del Tratado de la Unión Europea y 191.2 Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea-; elaborando para ello un triple hecho imponible que sujeta a gravamen “los daños, impactos, afecciones y riesgos para el medio ambiente” ocasionados por las actividades de “producción de energía eléctrica”, de “producción, tenencia, depósito y almacenamiento de sustancias consideradas peligrosas”⁵⁴ y por las emisiones “a la

⁵³ DOGV, núm. 6931, de 27 de diciembre de 2012.

⁵⁴ “[D]e acuerdo con el anexo I, parte 1, Categorías de sustancias peligrosas, y parte 2, Sustancias peligrosas nominadas, del Real Decreto 840/2015, de 21 de septiembre, por el que se aprueban medidas de control de los riesgos inherentes a los accidentes graves en los que intervengan sustancias peligrosas, o normativa estatal que lo modifique en ejecución de las normativas comunitarias, siempre y cuando la cantidad presente en la instalación de que se trate supere en cualquier momento del periodo impositivo, el 10 % de las que

atmósfera óxidos de nitrógeno (NO) o dióxido de azufre (SO₂)” –art. Dos.1 Ley 10/2012-; y el tercero, el impuesto sobre eliminación de residuos en vertederos e incineración, coincineración y valorización energética, creado en su día por el artículo 154 de la Ley 10/2012; fue derogado y vuelto a establecer por el artículo 9 de la Ley 21/2017, de 28 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat –en adelante Ley 21/2017-⁵⁵; con el objeto de “fomentar, en el ámbito de la Comunitat Valenciana, el reciclado y la valorización de los residuos, así como la disminución del impacto sobre el medio ambiente derivado de su eliminación en vertedero e incineración, coincineración sin valorización de energía y valorización energética; sujetando a gravamen tanto el depósito de residuos en vertederos públicos o privados de la Comunitat Valenciana, para su eliminación; como la gestión a través de instalaciones y equipamientos industriales, instalados en la Comunitat Valenciana, de gestión de residuos para su incineración, coincineración sin valorización de energía o valorización energética, dispongan o no de autorización administrativa para ello –art. Dos Ley 21/2017-.

Dichos tributos propios enfrentan problemas ambientales importantes como el saneamiento, depuración y reutilización, de las aguas; la afectación real –lluvia ácida- y potencial –riesgos-, del medio por el desarrollo de actividades económicas y los residuos. El canon de saneamiento y el IVAIMA gozan de un encaje jurídico pacífico en el orden jurídico, como acredita actualmente la baja litigiosidad en torno a los mismos; y la reciente Sentencia del Tribunal Supremo, conocida por nota de prensa del 20 de octubre de 2020, en la que se declara conforme a Derecho al IVAIMA. De ahí que, pese a que nuestra posición es crítica respecto de diferentes aspectos de su articulación jurídica⁵⁶, no parece oportuno, desde una perspectiva política en el contexto socioeconómico presente, emprender una reforma de los mismos. Por su parte, el impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos e incineración, coincineración y valorización energética ha experimentado en los últimos años un vaivén jurídico; como atestigua la reforma tributaria planteada en el Anteproyecto de Ley de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat, para 2021, en el que se

figuran en la columna 3 del anexo I, parte 1 y parte 2 del anterior decreto, o el 5 % si se trata de instalaciones situadas en terrenos calificados como suelo urbano” –art. Dos.1 Ley 10/2012-.

⁵⁵ DOGV de 30 de diciembre de 2017, núm. 8202.

⁵⁶ Vid. BORRERO MORO, C.J.: “Las dificultades de encaje del canon de saneamiento en los institutos jurídicos tributarios”, Crónica Tributaria núm. 140/2011; y “El vidrioso encaje del IVAIMA en la doctrina constitucional sobre el poder tributario propio”, REDF/Civitas núm. 181/2019.

contempla su modificación en orden a perfilar mejor el mismo en materia de rechazos de residuos domésticos de competencia municipal; así como a reducir los tipos de gravamen; que hacen del mismo un tributo necesario, pero aún sin consolidar y encajar en la pléyade de tributos encaminados a ordenar la gestión ambiental de los residuos; aunque con una litigiosidad escasa. Es por ello que centraremos nuestro análisis en los posibles nuevos tributos propios encaminados a la realización de los fines estatutarios; materializando la responsabilidad social tributaria de los ciudadanos y sus actividades económicas con incidencia en la Comunitat; en orden a la consecución de una economía sostenible y saludable.

Al respecto, expresa la voluntad política en esta dirección el “Primer borrador del Anteproyecto de Ley del Cambio Climático y Transición Ecológica de la Comunitat Valenciana”; en cuyo Título VI se contempla un conjunto de instrumentos para la reducción de emisiones de gases de efecto invernadero y para la adaptación al cambio climático, entre los que se encuentran tres nuevos impuestos ambientales: el Impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica –en adelante IVECO2); el Impuesto sobre la emisión de gases de efecto invernadero a la atmósfera por actividades (en adelante IVEGEI) y el Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales (en adelante IVGEC). De ahí que debamos centrarnos en su análisis en tanto potenciales expresiones de dicho poder tributario propio en la realización de los fines estatutarios.

Además, el mandato estatutario a la Generalitat Valenciana de proteger el medio ambiente en orden a garantizar el derecho a gozar de un medio ambiente seguro, sano y ecológicamente equilibrado, ampararía una actuación en materia de lucha contra la desafortunada generación de plásticos en nuestra sociedad consumista, subyugada “a la cultura del usar y tirar”⁵⁷, que podría materializarse en el establecimiento del impuesto sobre las bolsas de plástico de un solo uso (en adelante IVBP); con el objetivo de reducir esta modalidad generalizada de consumo de plástico.

Ciertamente, las posibilidades son múltiples. En este sentido, el artículo 16 del Estatut establece el derecho de acceso a una vivienda; lo cual podría dar pie al establecimiento

⁵⁷ “Plásticos” Greenpeace, en red.

de un impuesto sobre las viviendas vacías de grandes tenedores; en orden a incrementar la oferta de viviendas de alquiler; como ocurre en Cataluña. Sin embargo, aunque es encajable en el precepto jurídico, éste apuesta prioritariamente por la subvención a los colectivos necesitados como fórmula para su materialización. Por otro lado, el sector inmobiliario ha sido el protagonista negativo de la crisis financiera pasada; afectando seriamente a los balances de las entidades financieras; y, tal vez, no sea el momento, en el marco de una nueva crisis, de agravar las condiciones de tenencia de dichos activos, empeorando el marco económico de un sector vital para la economía y que aún da muestras de debilidad.

Igualmente, dadas las externalidades negativas ocasionadas por las actividades relacionadas con el turismo, en término de presión sobre el medio (ocupación de espacios naturales, consumo de agua, saneamiento, etc.); así como el hecho de que la Generalitat, tenga la competencia exclusiva en materia de turismo –art. 49.1.12ª Estatut-, podría barajarse la posibilidad de establecer un impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos, como han hecho las CCAA de Cataluña y de las Islas Baleares. Sin embargo, el turismo que constituye, hoy día, motor económico de la Comunitat⁵⁸, de ahí que, en las circunstancias actuales, entendamos que es más acomodado optar por no establecerlo; apostando por minimizar los costes del sector en orden a incrementar su atractivo económico en un sector fuertemente competitivo; incrementando las posibilidades de su supervivencia como sector económico estratégico en la Comunidad; tratando de preservar en una época de fuerte crisis por la Covid-19 los puestos de trabajo; objetivo que, al igual que el medio ambiente, constituye un mandato estatutario a la Generalitat –art. 80.1 Estatut-.

Sin embargo, las decisiones en materia tributaria no pueden desgajarse del marco de crisis económica brutal en el que nos encontramos inmersos. De ahí que pueda cuestionarse la

⁵⁸ En el análisis realizado en “Así ha crecido el turismo en cifras en la Comunidad Valenciana en los últimos años”, Fundación Conexus, 30 de septiembre de 2019, en red, se afirma que “[l]a industria del turismo se ha consolidado ya en la Comunidad Valenciana como uno de los principales motores de la economía autonómica. Tanto es así que, durante los años de la crisis, el turismo de la región se vio reforzado frente a otras actividades económicas, pasando de aportar 11.849 millones de euros al PIB en 2011 (un 11,8% del total) a 15.929 millones en 2017 (un 14,5%).

Este crecimiento también ha tenido su impacto sobre el empleo, que en 2017 alcanzaba un total de 288.000 puestos de trabajo, 44.000 más que en 2011, que en porcentajes significa pasar de un 13,1% a un 15,1%, tal y como muestran los datos de Exceltur y Turismo Comunidad Valenciana.”

capacidad de la economía de incrementar su contribución neta a las arcas públicas valencianas. De ahí que podría valorarse introducir mecanismos financieros de suma cero. De forma que la economía recibiese en forma de reducción de otros tributos o de subvenciones, una inyección económica, que apoyase a los sectores fuertemente castigados por la crisis generada por la Covid-19. En esta línea, todos los tributos propios, en tanto que encaminados a realizar mandatos estatutarios, deben configurarse como afectos o finalistas. Posibilitando liberar recursos de las Consellerías afectadas, que podrían destinarlos a paliar los desastrosos efectos de la crisis económica que padecemos o a la incentivación de iniciativas de emprendimientos generadores de riqueza.

Así, vamos a analizar las posibilidades y límites de la Generalitat en relación con los tributos propuestos; tarea que realizaremos en el marco de su encuadre jurídico: bien el “Primer borrador del Anteproyecto de Ley del Cambio Climático y Transición Ecológica de la Comunitat Valenciana”; bien, en su caso, la experiencia jurídica suscitada en su aplicación jurídica por las distintas CCAA, que lo tienen establecidos.

V.2. INSTRUMENTOS TRIBUTARIOS PARA LA REDUCCIÓN DE LAS EMISIONES DE GASES DE EFECTO INVERNADERO Y PARA LA ADAPTACIÓN AL CAMBIO CLIMÁTICO

1. CONSIDERACIONES GENERALES

El Borrador del Anteproyecto de Ley del Cambio Climático y Transición Ecológica –en adelante APL- se enfrenta al gran problema ambiental: el cambio climático; que tiene su origen en el calentamiento global del planeta. Y lo hace contemplando medidas jurídicas encaminadas tanto a combatir sus causas; básicamente las emisiones de gases de efecto invernadero; como a facilitar la necesaria adaptación –transformación- socioeconómica a la nueva situación climática; lo que se ha dado en llamar transición ecológica. En efecto, el calentamiento global es una realidad incuestionable científicamente, que exige de la sociedad, liderada por sus representantes, tanto combatir sus causas, como adaptarnos económicamente a esta nueva situación que cuestiona seriamente la vida, o al menos la vida tal como la conocemos, en el planeta. Transición ecológica que alude a la necesidad de materializar un nuevo modelo económico, caracterizado por la sostenibilidad; que implica la descarbonización de la economía, el protagonismo de las renovables y, en

general, una ordenación de la economía en equilibrio con el medio en el que se desenvuelve.

En este sentido, la transición ecológica, aunque venga impelida por el problema ambiental más acuciante, el cambio climático, debe concebirse, entendemos, de modo amplio; en tanto que materialización de un nuevo modelo socioeconómico sostenible. Y, desde esta perspectiva, presentar aptitud para acoger una mayor panoplia de instrumentos jurídicos encaminados, no ya a combatir el cambio climático, sino a enfrentar los diferentes problemas ambientales que, de forma interrelacionada entre sí, presentan una fisonomía propia al margen del cambio climático; coadyuvando a hacer realidad ese nuevo modelo socioeconómico. Desde esta perspectiva, la iniciativa legislativa no exigiría anudarse exclusivamente a instrumentos fiscales encaminados a reducir el calentamiento global o a adaptarnos al mismo; sino que, con base en el hecho de que el medio ambiente es uno y existe una interrelación entre todos los problemas ambientales, la voluntad de conseguir la transición ecológica debería extenderse a afrontar medidas encaminadas a paliar otros problemas ambientales distintos del cambio climático, como son los relacionados con el agua, la desertización, la generación de plásticos, etc. Perspectiva que atribuiría aptitud al APL para dar cabida a otros tributos encaminados a materializar un medio ambiente adecuado, como el impuesto sobre las bolsas de plástico de un solo uso. Concepción presente en el artículo 97 APL, en el que se contemplan actuaciones encaminadas a reducir y adaptarnos al cambio climático, enumerándose no sólo las referidas al fomento de las energías renovables, viviendas energéticamente eficientes, movilidad sostenible, sino también las relativas al ahorro de agua, mejora o reducción de la pérdida de la biodiversidad, reducción de impactos sobre la salud, gestión forestal, reducción de la generación de residuos y valorización de los mismos y la reducción de la vulnerabilidad de los diferentes sectores económicos y sistemas naturales; todas ellas a ser fomentadas por el Consell respecto de las entidades locales.

Ciñéndonos a los instrumentos previstos en el Título VI del APL, el Capítulo I de dicho Título contempla la movilización de recursos económicos de las Administraciones Públicas –en adelante AAPP- valencianas y de los entes que integran el sector público valenciano (entidades de derecho público, organismos autónomos, sociedades mercantiles de la Generalitat, fundaciones del sector público de la Generalitat, consorcios de la Generalitat), que, conforme al artículo 95 APL “deberán destinar parte de su presupuesto

anual a actuaciones con impacto positivo en materia de cambio climático, tanto para la reducción, como para la adaptación”; remitiéndose al reglamento la definición de la metodología de imputación de los gastos en la que se materialice dicha financiación. El establecimiento de este deber a las Administraciones Públicas y a los entes del sector público valenciano de destinar parte de su presupuesto anual a actuaciones de lucha contra el cambio climático no presenta, entendemos, técnica naturaleza de regla de programación presupuestaria, ya que pese a tratarse de una disposición legal en fase de elaboración que afecta a los gastos públicos no valora “sus repercusiones y efectos”, ni se supedita “de forma estricta a las disponibilidades presupuestarias y a los límites de los escenarios presupuestarios plurianuales” –art. 26 Ley General Presupuestaria-. Así, se acerca más a una expresión de la voluntad de los representantes del pueblo a comprometer a todo el sector público valenciano en la lucha contra el cambio climático. En este sentido, no crea una auténtica obligación para dichos sujetos, ya que será la ley de presupuestos de cada año, que “incluirá necesariamente la totalidad de los ingresos y gastos de los organismos” –art. 76. 3 Estatut-; acompañando “los anexos de los presupuestos de las Empresas Públicas de la Generalitat” –art. 76. 5 Estatut-, la que sustancialmente determinará anualmente la parte del presupuesto de dichas Administraciones y entes destinan a la lucha contra el cambio climático; en tanto que ley posterior respecto del citado artículo 95 APL. De ahí que dicho precepto deba ser calificado de expresión del voluntarismo político en dicha materia. Por tanto, si se quiere actuar de forma cabal en materia de lucha contra el cambio climático desde la vertiente del gasto, se podría aprovechar dicho artículo para, además de expresar la voluntad del sector público valenciano de lucha contra el cambio climático, encauzar el Fondo para la Transición Ecológica, previsto en las distintas figuras tributarias contempladas en el APL, en materia de gasto público.

Por su parte, el Capítulo II establece la fiscalidad para la transición ecológica; comenzando por unas consideraciones generales –Sección 1ª-. Marcándose como objetivo de dicha fiscalidad el que las AAPP valencianas, en sus respectivos ámbitos de competencia, puedan bien “gravar las actuaciones que degraden, vulneren, produzcan efectos nocivos o incrementen las emisiones de gases de efecto invernadero o hagan incrementar sus efectos”; bien “incentivar fiscalmente aquellas actuaciones favorecedoras de la adaptación al cambio climático o la reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero”; ahora bien, “cuando sea posible técnica y económicamente” –art. 96 APL.

Ordenación jurídica que vulnera frontalmente la doctrina constitucional sobre el principio de reserva de ley del artículo 31.3 CE, en el que se establece que las prestaciones patrimoniales sólo podrán establecerse con arreglo a ley; exigiéndose por el TC que sea la ley la que cree el tributo y defina sus elementos esenciales. Exigencia constitucional que choca frontalmente con la ordenación legal analizada, que se limita someramente a definir posibles supuestos de hechos imposables; sin crear el tributo, ni definir el sujeto pasivo, elementos de cuantificación y exenciones. De ahí que proponamos la supresión del citado artículo, ya que la Ley no puede deslegalizar las exigencias del principio de reserva de ley; esto es, no puede remitir al reglamento la creación y determinación de los elementos esenciales del tributo.

Creación de impuestos para la transición económica que sí asume el artículo 98.1 APL; en el que se crea el Impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica; el Impuesto sobre la emisión de gases de efecto invernadero a la atmósfera de actividades y el Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales. Todos afectados; esto es, con “carácter finalista”; en la medida que los ingresos generados por los mismos “se destinarán a financiar el Fondo para la Transición Ecológica” –art. 98.2 APL-. Por tanto, el APL contempla el establecimiento de un circuito financiero, al configurar los tributos como afectados al Fondo para Transición Ecológica; de forma que se materializarán en herramientas financieras encaminadas a la lucha contra el cambio climático de un modo integral: modulando comportamientos y financiando actuaciones en dicha materia, como la instalación de puntos de carga eléctrica de vehículos, reforestación, etc.

2. EL IMPUESTO SOBRE LAS EMISIONES DE DIÓXIDO DE CARBONO DE LOS VEHÍCULOS DE TRACCIÓN MECÁNICA.

El IVECO₂ es un tributo propio de naturaleza extrafiscal establecido con el objeto de “gravar las emisiones de dióxido de carbono (en adelante CO₂) que produzcan los vehículos matriculados a partir de 1 de enero de 2023” -art. 99.1 APL-; esto es, con la finalidad de desincentivar, a partir de 2023, las compras de vehículos emisores de CO₂; favoreciendo implícitamente, al mejorar su posición competitiva, la compra de vehículos eléctricos o de bajas emisiones. Así, se erige en un tributo encaminado a reducir las emisiones de CO₂, en tanto que gas generador, y de modo principal, del efecto invernadero. Aunque sólo se contempla su aplicación respecto de decisiones futuras; renunciando a desincentivar la realidad existente; no afectando a los vehículos

contaminantes ya matriculados; renunciando, por tanto, a desincentivar los vehículos altamente contaminantes, que son los de más años, y a impulsar su renovación por vehículos menos contaminantes. Esta limitación del poder modulador de conductas en materia de reducción de emisiones de CO₂ sólo parece explicable en el contexto económico actual de crisis económica brutal.

El tributo tiene naturaleza afectada; al presentar carácter finalista, destinando los ingresos generados a financiar el Fondo para la Transición Ecológica. Mostrando que no responde a un fin puramente recaudatorio; sino a una finalidad ambiental: que queda acreditada tanto en la vertiente de los ingresos, desincentivando la adquisición de vehículos altamente emisores de CO₂; como en la vertiente del gasto, al financiar un Fondo de gasto ambiental.

Este tributo tiene como precedente el Impuesto catalán sobre las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica, establecido por la Ley del Parlamento de Cataluña 16/2017, de 1 de agosto, del cambio climático; ordenación que es modificada por la Ley del Parlamento de Cataluña 9/2019, de 23 de diciembre⁵⁹; respecto del que es una reproducción jurídica⁶⁰. De ahí la importancia de las manifestaciones jurídicas sobre el particular. En este sentido, contra la primera regulación, se interpuso por el Presidente del Gobierno recurso de inconstitucionalidad, resuelto en STC 87/2019, de 20 de junio, en el que se impugnaba, entre otros preceptos, “los artículos que regulan el impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica (arts. 40 a 50) por no respetar el límite a la potestad tributaria de las comunidades autónomas establecido en el art. 6, apartados segundo y tercero, de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las comunidades autónomas (LOFCA)” –STC 87/2019/1°-; señaladamente “por vulnerar la prohibición de doble imposición del art. 6.2 y 3 LOFCA, en relación, por un lado, con el impuesto especial sobre determinados medios de transporte (arts. 65 a 74 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de impuestos especiales), y, por otro, con el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica (arts. 92 y ss. TRLHL)” –FD 19°-.

Respecto del primero, el impuesto especial sobre determinados medios de transporte, considera, comparándolo con el impuesto autonómico catalán, que de “ambos tributos se

⁵⁹ DOGC de 20 de diciembre de 2019.

⁶⁰ Salvo en lo relativo a lo ordenado por el DECRETO LEY 33/2020, de 30 de septiembre, de medidas urgentes en el ámbito del impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica y del impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos, y en el ámbito presupuestario y administrativo, que reforma parte de los elementos de cuantificación, señaladamente las tarifas. - Diario Oficial de Cataluña de 01-10-2020.

desprende la existencia de diferencias sustanciales que impiden considerar al tributo autonómico incurso en la prohibición de doble imposición del art. 6.2 LOFCA” –FJ 19º-. En efecto, para el TC el “impuesto catalán sobre las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica no grava el mismo “hecho imponible”, en el sentido del art. 6.2 LOFCA, que el impuesto especial sobre determinados medios de transporte”; y ello con base en los siguientes argumentos: “los medios de transporte afectados no son los mismos”; “y para los automóviles, que sí gravan ambos impuestos, no toma en consideración, para excluirlos de gravamen, su destino para uso comercial, como sí hace el impuesto estatal”; “la definición formal del “hecho imponible” de ambos impuestos tampoco coincide: el impuesto autonómico grava las “emisiones de dióxido de carbono” por los vehículos afectados, mientras que el impuesto estatal grava la “primera matriculación” de los medios de transporte que sujeta a tributación”; “los restantes elementos configuradores de cada tributo revelan que uno y otro gravan diferentes manifestaciones de capacidad económica. Así, el impuesto estatal es un impuesto instantáneo, como el IVA, que persigue conforme a esa naturaleza gravar (en realidad sobregravar) el consumo o adquisición de ciertos bienes específicos en función de su precio o valor de mercado (base imponible), mientras que el impuesto autonómico es un impuesto periódico que grava la titularidad de los vehículos contaminantes sujetos en función de sus emisiones de CO2 con independencia de su precio o valor de mercado y cualquiera que sea su destino, con las escasas exenciones antes señaladas. De este modo, la cuota tributaria del impuesto estatal depende del precio o valor de mercado del vehículo en el momento de la adquisición, aunque el tipo de gravamen se fije en función de las emisiones contaminantes, mientras que el impuesto autonómico prescinde completamente del precio o valor del vehículo, y de su uso particular o empresarial, y toma solamente en consideración para calcular la cuota tributaria el dato de las emisiones contaminantes” –FJ 19º-. Así, prosigue el TC en dicha Sentencia, “tomando en consideración los “elementos centrales” del impuesto estatal no puede afirmarse que este sea un impuesto medioambiental, sino un impuesto sobre el consumo de ciertos bienes para uso particular. Es, en fin, un impuesto fundamentalmente fiscal, aunque pueda encontrarse en él algún rastro extrafiscal orientado a la protección del medio ambiente”; como el hecho de que “el tipo de gravamen se fija en función de las emisiones de CO2 de cada medio de transporte gravado”. Por el contrario, el impuesto autonómico “aparece vinculado al principio “quien contamina paga” en términos considerados idóneos..., pues por su carácter periódico incentiva, en la medida en que sea posible en un bien de elevado

valor como los vehículos a motor, no solo la primera adquisición de vehículos poco contaminantes, sino también la sustitución de los ya existentes por otros menos contaminantes. Pretende así “modificar comportamientos o al menos hacer pagar por ellos” [misma STC 53/2014, FJ 6 c)], finalidad ausente en el impuesto estatal al menos en este segundo supuesto de renovación del parque móvil, puesto que, tratándose de un impuesto instantáneo, el impuesto estatal grava en fase única la primera matriculación del vehículo, embarcación o aeronave, de modo que su sustitución supondría siempre la realización de un nuevo hecho imponible que se evitaría, en cambio, si se mantiene el vehículo que ya se posee y por el que su titular ya ha pagado el impuesto” –FJ 19º-.

Respecto del segundo, el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica, el TC resalta que “se asemeja más al impuesto autonómico: coinciden su objeto material (más amplio en el caso del impuesto sobre vehículos de tracción mecánica, que incluye también a los vehículos no sujetos al impuesto autonómico según el art. 41 de la ley) y sujeto pasivo, y ambos tienen carácter periódico. No obstante, se diferencian en el modo de calcular la cuota tributaria, lo que revela la finalidad principalmente recaudatoria del impuesto local y extrafiscal o medioambiental del impuesto autonómico” –FJ 19º-. Y ello, aunque “[e]l impuesto sobre vehículos de tracción mecánica tiene un cierto componente medioambiental, pues su regulación permite a los ayuntamientos reducir la cuota del impuesto por la menor incidencia del vehículo en el medio ambiente” –FJ 19º-. Circunstancia que no conduce a considerar que el impuesto autonómico se solape, en el sentido del art. 6.3 LOFCA, con el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica, ya que “para un supuesto similar (la posibilidad otorgada a los ayuntamientos de modificar, en aquel caso al alza, la cuota tributaria del impuesto sobre bienes inmuebles para perseguir una finalidad extrafiscal como es la ocupación de viviendas vacías), la STC 4/2019, de 17 de enero, FJ 6 b), consideró que ese recargo” no determinaba la coincidencia, en los términos del artículo 6.3 LOFCA, de ambos tributos, ya que “es tan solo un elemento más de cuantificación del IBI, inserto en la normativa de este tributo, en concreto, en el artículo dedicado al tipo de gravamen. Por consiguiente, depende del resto de la regulación del impuesto en la que se integra, sin que pueda considerarse como un tributo autónomo a los efectos de la prohibición de duplicidad del artículo 6.3 LOFCA [...] En este sentido, venimos insistiendo en que los tributos predominantemente fiscales contienen a menudo elementos que sirven a otros fines, pues no hay tributos que respondan exclusivamente a una sola finalidad, y un tributo predominantemente fiscal no

cambia de naturaleza por ‘introducir en sus elementos coyunturales o accesorios, como son, por ejemplo, los beneficios fiscales, ciertas finalidades de estímulo o incentivo a determinadas conductas’ [STC 122/2012, de 5 de junio, FJ 4)]. Este razonamiento se extiende sin dificultad a un recargo como el que nos ocupa, que no es sino un incremento del tipo de gravamen debido a la desocupación de la vivienda, como una circunstancia más de las que el legislador ha decidido tomar en cuenta para la cuantificación del IBI. Ahora bien [...] los impuestos comparados no tienen la misma finalidad, siendo fundamentalmente extrafiscal en el tributo autonómico, concretamente incentivar la puesta en alquiler de viviendas desocupadas en poder de personas jurídicas (aunque lógicamente también sirva a la consecución de unos ingresos con los que financiar el gasto público), mientras que el tributo local persigue un fin principalmente fiscal (sin perjuicio de que para la modulación de la carga tributaria se haya asumido algún criterio extrafiscal)” –FJ 19º-.

Superada esta espada de Damocles por un impuesto de similares características, podemos analizar sus elementos estructurales. El IVECO2 se edifica sobre un hecho imponible anudado a su finalidad ambiental; esto es, construido sobre consideraciones extrafiscales. Así, dice el APL que constituye su hecho imponible “las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos aptos para circular por las vías públicas⁶¹, incluidos en las categorías” de vehículos hasta 9 asientos, camiones de hasta 3,5 toneladas, motos, quads y similares - art. 100.1-; y matriculados a partir del 1 de enero de 2023 -arts. 99.1 y 103.1 APL-. Sin embargo, el análisis de la estructura del IVECO2 revela que el tributo no grava las emisiones de CO2; e incluso se puede estar sujeto al impuesto y nacer la obligación tributaria sin realizar emisión alguna; como puede ocurrir en el supuesto de que el sujeto, que adquiere el vehículo con aptitud para realizar emisiones importantes, enferme de larga duración y se lleve varios años sin arrancar el vehículo. En estos supuestos, pese a la ausencia de emisiones, el vehículo seguiría sujeto y nacerían anualmente las obligaciones tributarias. Lo que acredita que el cabal hecho imponible es la titularidad por el sujeto pasivo de determinados vehículos de tracción mecánica con aptitud para emitir dióxido de carbono. Esta realidad económico-ambiental, y exclusivamente ésta, determina el

⁶¹ “A los efectos del impuesto, se consideran aptos para circular por las vías públicas los vehículos matriculados referidos en el apartado 1 del Reglamento General de Vehículos, aprobado por el Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre, mientras que no hayan sido dados de baja de manera definitiva o temporal por robo, y los vehículos provistos de permisos temporales” -art. 100.2 APL-.

nacimiento de la obligación tributaria. Ahora bien, su sujeción a gravamen no viene determinada, principalmente, por erigirse dicha realidad en una manifestación de capacidad económica; como podría ocurrir en el caso del Impuesto sobre el Patrimonio, que sujeta a gravamen la titularidad por el sujeto pasivo de patrimonio neto -art. 3 Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el patrimonio-; incluido la titularidad de vehículos -art. 18 Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el patrimonio-; sino, fundamentalmente, por su potencial aptitud para producir emisiones de CO₂ a la atmósfera. Lo cual explica la concreta configuración del hecho imponible. En efecto, como luego confirmarán los elementos de cuantificación del tributo, el gravamen está en función de la aptitud del vehículo para realizar emisiones de CO₂; pero no es la realidad determinante formalmente de la sujeción; esto es, del hecho imponible. Así que proponemos como hecho imponible la siguiente redacción: “Constituye el hecho imponible del impuesto la titularidad⁶² por el sujeto pasivo en el momento del devengo de un vehículo apto para circular por las vías públicas incluido dentro de las categorías descritas en el apartado segundo de este artículo, con base en su aptitud para emitir dióxido de carbono a la atmósfera”.

Esta construcción del hecho imponible se aviene mejor al hecho de que la emisión efectiva de dióxido de carbono no determina la sujeción, ni exactamente su contribución. Así, el tránsito de vehículos de residentes en otras CCAA no determina sujeción a gravamen; ni tampoco las emisiones causadas por un andaluz que venga de vacaciones dos meses a Denia con su coche. A la luz de lo cual, se diluyen las posibles reprobaciones que puedan derivarse de los principios de, en primer lugar, igualdad entre aquellos que contaminan en la Comunitat por trabajar transportando, por ejemplo, mercancías; y no pagan, por residir en una Comunidad limítrofe; y aquellos que residiendo contaminan en otra Comunidad, por trabajar en ellas; o simplemente los que viven y trabajan aquí; en segundo lugar, territorialidad del artículo 157.2 CE, ya que, conforme a la doctrina constitucional “no es contrario al art. 157.2 de la Constitución, pues el límite territorial de las normas y actos de las Comunidades Autónomas no puede significar, en modo alguno, que les esté vedado a sus órganos, en el ejercicio de sus propias competencias, adoptar decisiones que puedan producir consecuencias de hecho en otros lugares del territorio nacional (STC 37/1981, fundamento jurídico 1.º). –STC 150/1990/5º-, en el

⁶² “Se entiende por titular del vehículo la persona identificada con esta condición en el Registro general de vehículos” -adaptación a la propuesta normativa del artículo 101.2 APL-.

caso de que se pudiera valorar, cosa que rechazamos por la cabal formulación de la sujeción a gravamen, el que la incidencia ambiental –emisiones- pudieran producirse esporádicamente fuera del ámbito de la Comunitat; al contrario, el cabal hecho imponible se edifica, sustancialmente, sobre una manifestación de capacidad económica: la titularidad de un vehículo, contaminante eso sí; y, en tercer lugar, unidad de mercado, ya que, conforme a la doctrina constitucional, “las actuaciones autonómicas revisten entidad suficiente para reputarlas vulneradoras de la libertad de circulación de personas y bienes cuando su incidencia sobre ésta implique el "surgimiento de obstáculos que no guarden relación y sean desproporcionados respecto del fin constitucionalmente lícito que persiguen" (SSTC 64/1990, de 5 de abril, FJ 5; 66/1991, de 22 de marzo, FJ 2; 233/1999, de 13 de diciembre, FJ 26; y 96/2002, de 25 de abril, FJ 11)” –STC 168/2004/5º-; calificación que no consideramos que pueda asociarse a dicho gravamen, en grado de desproporcionado, en relación con la decisión de asentarse, o no, económicamente en el territorio de la Comunitat.

En correspondencia con la sujeción de la titularidad de vehículos aptos para circular por las vías públicas, “[n]o están sujetos al impuesto los vehículos que, habiendo sido dados de baja en el Registro general de vehículos por la antigüedad del modelo, puedan ser autorizados a circular excepcionalmente con ocasión de exhibiciones, certámenes o carreras limitadas a vehículos de esta naturaleza” -art. 100.3 APL-.

Sin embargo, presenta cierta complejidad técnica, a la luz de los principios de justicia que informan su configuración jurídica, la no sujeción a gravamen de los vehículos a motor de transporte de mercancías de masa máxima autorizada superior a 3,5 toneladas. Y ello porque si bien con base en la definición del ámbito objetivo del Impuesto dichos vehículos estarían no sujetos, desde la perspectiva de los principios que fundamentan su establecimiento: principios de capacidad económica y de quien contamina, paga, no sujetar la titularidad por el sujeto pasivo en el momento del devengo de un vehículo con alta potencialidad para emitir dióxido de carbono a la atmósfera contradice frontalmente los mismos. En efecto, si la razón que justifica el establecimiento de dicho tributo es luchar contra el cambio climático, su no sujeción no se justifica. Pudiendo vulnerar el principio de igualdad tributaria su comparación con la sujeción de los vehículos a motor de transporte de mercancías de masa máxima autorizada hasta 3,5 toneladas, ya que no parece sustentarse, a la luz de los principios de justicia que inspiran su establecimiento, en una justificación cabal dicha no sujeción. Si acaso, cabe aportar como idea a valorar

la propensión de dichos vehículos para transitar fundamentalmente por todo el territorio nacional o extranjero; y para contaminar fuera de la Comunitat; pero, como hemos advertido supra, dicha circunstancia no impediría jurídicamente su gravamen. De ahí que propongamos su sujeción; aunque si la voluntad política fuese no gravarlos, debería configurarse su no gravamen como una exención; una vez incluido en su ámbito objetivo, previa reformulación del artículo 101.1.a) APL.

Tienen la condición de sujetos pasivos las personas físicas, las personas jurídicas, las entidades sin personalidad jurídica que constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, que sean titulares de los vehículos sujetos y tengan el domicilio fiscal en la Comunitat -art. 101 APL-. Domicilio fiscal que para las personas físicas será su residencia habitual -art. 48.2.a) LGT-; mientras que, para las personas jurídicas y las entidades, residentes, será su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de los negocios, en caso contrario se considerará el lugar de gestión y dirección de los negocios -art. 48.2.b) LGT-. Igualmente, serán sujetos pasivos del impuesto las personas jurídicas y las entidades citadas que sean titulares de los vehículos sujetos y, no teniendo domicilio fiscal en la Comunitat, tengan un establecimiento, una sucursal o una oficina, para los vehículos que, conforme a los datos que consten en el Registro general de vehículos, estén domiciliados en la Comunitat -art. 101.1.c) APL-. En todos los casos, la sujeción subjetiva se edifica sobre el domicilio fiscal a efectos del tributo, bien directamente, en los supuestos de las personas físicas, las personas jurídicas y las entidades; bien de forma equivalente en el supuesto de las personas jurídicas y las entidades no residentes en la Comunitat, ya que, aunque dicha afirmación se muestre contradictoria con lo establecido en el precepto: “titulares de los vehículos sujetos y, no teniendo domicilio fiscal en la Comunitat”; al operar en ésta mediante establecimiento permanente, sin ser residente, cabría entender, de forma analógica, como hace la LGT “cuando la persona o entidad no residente en España opere mediante establecimiento permanente,[que] el domicilio será el que resulte de aplicar a dicho establecimiento permanente las reglas establecidas en los párrafos a) y b) de este apartado” -art. 48.2.d)-; esto es, el lugar en el que esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de los negocios.

Se exime de gravamen, por un lado, los vehículos oficiales, anudados al desarrollo del poder público y al principio de reciprocidad con otros Estados y organizaciones internacionales. En este sentido, se declaran exentos aquellos vehículos oficiales

titularidad del Estado, CCAA y Entidades locales; del cuerpo diplomático o de oficinas consulares y de su personal técnico-administrativo; los vehículos de organizaciones internacionales y de su personal técnico-administrativo; así como los vehículos anudados a tratados y convenios internacionales -art. 102.a), b), c) y d) APL-. Por el otro, están exentos del impuesto aquellos vehículos utilizados, conforme al Registro general de vehículos, como ambulancias, en los servicios médicos, en los servicios funerarios o por personas de movilidad reducida -art. 102.e) y f) APL-. Exenciones éstas ajenas a la lucha contra el cambio climático, y relacionadas bien con la esencialidad del servicio público al que se adscribe el vehículo; bien con su servicio a personas con movilidad reducida. No por ello contrarias al deber de contribuir, ya que los fines estatutarios se extienden más allá de la protección del medio, a la protección de las personas con discapacidad – art. 10.3 Estatut-. Tratándose de fines de interés general para la Comunitat.

La base imponible está constituida, dice el APL, “por las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos” sujetos, “medidas en gramos de dióxido de carbono por kilómetro” -art. 103.1 APL-. Así, la base imponible no está constituida, como parece deducirse de la primera parte del citado precepto, “por las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos” sujetos *realizadas por dichos vehículos*; sino por la capacidad potencial de dichos vehículos para emitir CO₂ a la atmósfera por kilómetro recorrido, para contaminar; con independencia de los kilómetros recorridos en un período impositivo y, correspondientemente, de las emisiones de CO₂ realizadas. Afirmación que corrobora la segunda parte del precepto que alude a que las emisiones serán medidas en estático; esto es, con base en la potencialidad del vehículo para contaminar: “medidas en gramos de dióxido de carbono por kilómetro”; y no en dinámico: emisiones de CO₂ generadas por el vehículo en un período impositivo. Igualmente acredita esta tesis el apartado 2 del precepto que establece que “la base imponible coincide con las emisiones oficiales de dióxido de carbono que consten en el certificado expedido por el fabricante o el importador del vehículo”. Es decir, la base imponible es una foto fija: los gramos de CO₂ por kilómetro que genera potencialmente el vehículo en cuestión, no un video que mida las emisiones del vehículo en el año. De forma que, si alguien se compra, a partir de 2023, un vehículo 4x4 de 340 caballos y gasolina; dejándolo un año en la cochera porque le apetece más utilizar el Porsche, paga más en concepto de IVECO₂, que cualquier vehículo de baja emisiones, que se utilice todos los días y que emita 100 gramos de dióxido de carbono por kilómetro recorrido. De ahí que propongamos que la base imponible se

configure del siguiente tenor: “1. La base imponible del impuesto está constituida por la capacidad potencial del vehículo sujeto para realizar emisiones de dióxido de carbono a la atmósfera, medida, conforme al certificado expedido por el fabricante o el importador del vehículo, en gramos de dióxido de carbono por kilómetro.” Eliminándose, correspondientemente, el apartado 2º del artículo 103.1 APL.

Sobre la base imponible se aplicará una tarifa, determinando la cuota tributaria. La tarifa se desagrega en dos en función de las categorías de los vehículos; por un lado, la relativa a los vehículos de las categorías M1 y las diferentes L sujetas y, por otra, la relativa a la categoría N1 -art. 104.1 APL-. En ambos casos, se contemplan tramos con base en diferentes horquillas de emisiones dióxido de carbono por kilómetro recorrido por el vehículo, a las que se aplican tipos de gravamen graduales, que pueden operar como tipos marginales en aquellas ocasiones en el que los gramos de CO2 por kilómetro superen los 120. Tipos de gravamen crecientes, progresivos, conforme se incrementan los gramos de dióxido de carbono por kilómetro, en orden a incrementar el desincentivo de los vehículos potencialmente más contaminadores.

Así, en la primera de dichas tarifas se establecen seis tramos de base en función de los gramos de dióxido de carbono que el vehículo tiene capacidad de emitir por kilómetro recorrido: hasta 95, 120, 140, 160, 200 y más de 200; tramos respecto de los que se contemplan los tipos de gravamen graduales progresivos: 0,00, 0,70, 0,85, 1,00, 1,20 y 1,40. Determinantes de los euros a pagar en concepto de cuota tributaria por la capacidad del vehículo para contaminar -art. 104.1.a) APL-. Por su parte, la segunda tarifa, referida a los vehículos de la categoría N1 contempla sólo dos tramos hasta 140 gramos de dióxido de carbono que el vehículo tiene capacidad de emitir por kilómetro recorrido y más de dicha cantidad y, correspondientemente, dos tipos de gravamen 0,00 y 0,70 -art. 104.1.b) APL-. Pudiéndose observar cómo se establecen en cada una de las tarifas un tipo cero; determinando, por un lado, materialmente una exención de aquellos vehículos cuya capacidad de emisión por kilómetro recorrido no superen los 95 g/km, en el primer caso, o 140 g/km, en el segundo; y, por el otro, la exención de dichas emisiones –hasta 95 y 140, gramos de dióxido de carbono por kilómetro- en todos los vehículos, incluido los muy contaminantes. De forma que los tipos de gravamen se incrementan conforme se incrementan los tramos de base imponible; esto es, las horquillas de gramos de dióxido de carbono emitidos por kilómetro; de modo que la progresividad sólo se aplica respecto

del tramo en cuestión. Es decir, el vehículo más contaminante, en sus tramos iniciales, se equipará a un vehículo de bajas emisiones; operando exclusivamente el tipo progresivo y desincentivador respecto del tramo de base imponible elevado. Fórmula cuantitativa que puede modificarse si se quiere incrementar el desincentivo, eliminando el funcionamiento de los tipos de gravámenes como tipos marginales y operando, exclusivamente como tipos graduales; en virtud de los cuales, a cada vehículo se le aplicaría un único tipo de gravamen en función del tramo de base imponible en el que encajase sus emisiones. Sin que ello afectase al principio de igualdad, al fundamentarse en la realización de un mandato estatutario. Por otra parte, la carga impositiva en el caso de los vehículos de transporte es, en general, más baja que la de los otros vehículos; motivada, entendemos, por razones económicas; en tanto que aquéllos obedecen al desarrollo de actividades económicas de transporte y éstos, en general, no. Ahora bien, en los casos que así ocurra, como en los supuestos de los taxis, cabría plantearse una reflexión sobre su no tratamiento beneficiado; que en ningún caso afecta al principio de igualdad, al no darse el elemento comparativo, los camiones de transportes presentan un perfil individualizado respecto de otros vehículos; pero la razón material de su reducción: su afección a una actividad económica sí sería asimilable.

La cuota líquida será igual a la cuota íntegra menos las bonificaciones aplicables -art. 104.2 APL-. Así, en los supuestos de vehículos con matrícula de vehículo histórica la cuota líquida será 0 euros, al disfrutar de una bonificación del 100 por 100 de la cuota íntegra -art. 105.1 APL-; esto es, dicha bonificación exime de gravamen a dichos vehículos. Por su parte, se establece una bonificación más general relativa a la domiciliación del pago de los recibos del 2 por 100 de la cuota íntegra; siempre que se pague el importe de la liquidación o el recibo mediante dicha domiciliación; implicándose la misma si no se produce el referido pago por causa no imputable a la Administración; así como en caso de solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de la deuda -art. 105.2 APL-. Debiéndose modular dichos condicionantes; estableciendo tanto que no se aplicará dicha bonificación siempre que sea imputable el impago al obligado tributario, ya que puede ser que el impago se produzca por un fallo de la entidad colaboradora, debiéndose imputar dicho impago a la ATV y no al obligado tributario; como su aplicación en los casos de pago en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento, al venir motivadas dichas situaciones, siempre que se soliciten en período voluntario por una razón objetiva, y no culpable, anudada a una situación

económico-financiera del obligado tributario que le impida, de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos; o al menos debería admitirse dicha bonificación en estos supuestos cuando la ATV los hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución, y acabase pagando en sus plazos. Por otro lado, es justificable, por la diferente y trascendente gestión, anudar la aplicación de la bonificación en los supuestos de la liquidación correspondiente al alta en el padrón al hecho de que el obligado tributario en el plazo de dos meses a contar desde la finalización del período de exposición del padrón provisional correspondiente a dicha liquidación opte, sin estar obligado a ello, por recibir las notificaciones de la ATV por medios electrónicos; manteniendo dicha opción hasta la fecha de notificación de la liquidación correspondiente al alta en el padrón -art. 105.2 APL-; ya que “[e]n los tributos de cobro periódico por recibo, una vez notificada la liquidación correspondiente al alta en el respectivo registro, padrón o matrícula, podrán notificarse colectivamente las sucesivas liquidaciones mediante edictos que así lo adviertan” -art. 102.3 LGT-.

El período impositivo coincide con el año natural -art. 106.1 APL-; salvo que se adquiriera el vehículo por primera vez⁶³ en fecha posterior al 1 de enero o se dé de baja definitiva el vehículo o baja temporal por robo⁶⁴; en los que el período impositivo será inferior al año natural -art. 106.2.a) y b) APL-; empezando o terminando el período impositivo en dichas fechas o asimiladas. En estos supuestos de período impositivo inferior al año natural, el importe de la cuota tributaria se prorrateará por días de duración de aquél -art. 106.4 APL-. Devengándose el IVECO2 el último día del período impositivo. En los supuestos de segunda o ulteriores transmisiones del vehículo, es contribuyente, estando obligado a pagar el impuesto respecto de todo el período impositivo, quien sea titular del mismo en la fecha del devengo; sin perjuicio de los pactos privados entablados entre las partes -arts. 106.5 APL y 17.5 LGT-.

⁶³ “Asimilándose a la primera adquisición del vehículo su entrada en el ámbito territorial de aplicación del impuesto por traslado del domicilio fiscal de su titular a la Comunitat Valenciana, o por la adquisición por parte de una persona con domicilio fiscal en la Comunitat Valenciana de un vehículo titularidad de una persona sin domicilio fiscal en la Comunitat Valenciana. En estos supuestos, el período impositivo se inicia el día del cambio de domicilio fiscal o el día de adquisición del vehículo” -art. 106.2.a) APL-.

⁶⁴ “Asimilándose a la baja definitiva del vehículo su salida del ámbito territorial de aplicación del impuesto por traslado del domicilio fiscal de su titular fuera de la Comunitat Valenciana, o por la adquisición por parte de una persona sin domicilio fiscal en la Comunitat Valenciana. En estos supuestos, el período impositivo finaliza el día anterior al del cambio de domicilio fiscal o el día anterior al de adquisición del vehículo” -art. 106.2.b) APL-.

La gestión del impuesto se lleva a cabo mediante un instrumento censal: el padrón; que es elaborado y aprobado por la ATV -art. 107.1 APL-. El padrón del IVECO2 recogerá la relación de contribuyentes; conteniendo, respecto de los mismos, los siguientes datos: nombre y apellidos o razón social, de la persona o entidad titular del vehículo NIF, datos de identificación del vehículo, número de días del período impositivo, si es aplicable exenciones aplicables, base imponible, cuota íntegra, bonificación de la cuota tributaria si es aplicable, cuota tributaria -que será idéntica a la cuota tributaria, en el caso de que no sea aplicable bonificación alguna; o será la cuota líquida, en el caso de que sí sea aplicable bonificación-, número de cuenta corriente en que se ha de practicar, en su caso, la domiciliación del pago -art. 103 letras de la a) a la j)-. Dichos datos y elementos del tributo, configuradores del padrón del IVECO2, vendrán referidos a la fecha del devengo -art. 107.2 APL-, que es el momento del nacimiento de la obligación tributaria, y, en casos de transmisiones del vehículo durante dicho año, determina el contribuyente.

La ATV elaborará anualmente, y con carácter previo a la elaboración del padrón definitivo, un padrón provisional -art. 107.4 APL-. Respecto de cada contribuyente dicho padrón tendrá la naturaleza de propuesta de liquidación; exponiéndose al público del 1 al 15 del mes de septiembre del año natural posterior al de devengo mediante su publicación por la ATV en la sede electrónica de la Generalitat; debiendo ser anunciada dicha exposición pública con carácter previo mediante anuncio en el DOGV -art. 107.4 APL-. Finalizado el trámite de exposición pública, se concederá un trámite de alegaciones de 15 días hábiles; en el que las personas interesadas podrán presentar alegaciones a la propuesta de liquidación -art. 107.4, 2º párrafo-. De ahí que propongamos una redacción de dicho párrafo del siguiente tenor: “Una vez finalizado el trámite de exposición pública, procederá un trámite de alegaciones de quince días; en el que los obligados tributarios podrán presentar alegaciones a la propuesta de liquidación que figura en el padrón provisional”.

El padrón definitivo se aprobará por la persona responsable del Departamento de Gestión tributaria de la ATV; exponiéndose al público del 16 al 30 de septiembre del año natural posterior al del devengo; mediante su publicación en la sede electrónica de la Generalitat. Aprobación y publicación que, por sus fechas, no respetan el trámite de alegaciones referido; al solaparse ambos períodos: de alegaciones del padrón provisional y de aprobación y de exposición pública del padrón definitivo -art. 107.5 APL-. De ahí que, debiendo ser inexcusablemente respetado el trámite de alegaciones con carácter previo a

la aprobación del padrón definitivo, que contendrá la liquidación provisional; así como contemplado un período razonable de tiempo en orden a valorar las alegaciones realizadas, en su caso, a la propuesta de liquidación; que, por otra parte, no serán excesivas por la continuidad del mismo en el tiempo; proponemos que la exposición pública del padrón definitivo se deba realizar del 16 al 30 de noviembre y con carácter previo su aprobación.

Dicha exposición pública debe ser anunciada con carácter previo mediante edicto en el DOGV, que deberá incluir: período de cobro, modalidades de pago admitidas, en los supuestos de domiciliación del pago, los datos en los que se realizarán el cargo en cuenta de los recibos y, si es el caso, de las liquidaciones correspondiente al alta en el padrón, los lugares de pago, advertencia de que, transcurrido el plazo de pago sin realizar éste, se iniciará el período ejecutivo, exigiéndose las deudas mediante el procedimiento de apremio con los recargos correspondientes del período ejecutivo, los intereses de demora y, en su caso, las costas que se deriven, recursos procedentes contra la liquidación, órganos competente para resolverlos y plazos para la interposición de los recursos -art. 107.4, letras de la a) a la h) APL-.

En el período impositivo en el que se produzca el alta en el padrón para un contribuyente, la exposición pública del padrón definitivo tiene el efecto de notificación de la inclusión en el padrón; debiéndose notificar al contribuyente de forma individual la liquidación correspondiente a esta alta -art. 107.6 APL-. Mientras que, en los ejercicios sucesivos, la exposición pública del padrón definitivo tiene, para cada uno de los contribuyentes, respecto de los que no se produzca en dicho período su alta en el padrón, el efecto de notificación de las liquidaciones provisionales en él contenidas -art. 107.7 APL-.

El alta, la modificación o la baja en el padrón del IVECO2 se puede producir también como consecuencia de un procedimiento de comprobación iniciado por los órganos de gestión tributaria de la ATV a partir de los datos de los que dispone la Administración, o de una actuación de investigación de la Inspección de los tributos de la Generalitat -art. 107.8 APL-.

El pago de las deudas tributarias, notificadas colectivamente, se realizará mediante recibo; siendo el plazo de ingreso en período voluntario del 1 al 20 de noviembre o el día hábil inmediatamente posterior -art. 108.1 APL-. Sin embargo, dichas fechas se

solaparían con la propuesta de exposición pública del padrón definitiva; de forma que se deberían fijar del 1 al 20 de diciembre.

Se contempla la posibilidad de domiciliar los pagos de las deudas. La domiciliación se solicitará en el plazo de dos meses a contar desde la finalización del período de exposición del padrón provisional; incluyéndose en el padrón definitivo -art. 108.2 APL-. Con las fechas propuestas, este plazo se ajusta perfectamente a las mismas, ya que la exposición pública del padrón provisional finaliza el 15 de septiembre y la del padrón definitivo se inicia el 16 de noviembre. En el caso de alta en el padrón, una vez notificada el alta en el padrón provisional, los contribuyentes podrán domiciliar sus pagos mediante una comunicación dirigida al responsable del Departamento de Recaudación de la ATV -art. 108.2 APL-. La domiciliación de los pagos de los ejercicios futuros también puede solicitarse en el momento de efectuar el pago en las entidades colaboradoras -art. 108.3 APL-.

Las funciones de gestión, inspección y recaudación corresponden a la ATV -art. 109 APL-. Mientras que las infracciones serán calificadas y sancionadas conforme a la LGT y otras normas de aplicación general -art. 110 APL-. Los actos de gestión, inspección y de recaudación, dictados en aplicación del IVECO2 podrán ser objeto de recurso de reposición potestativo o de reclamación económico-administrativa -art. 111.1 APL-. Debiéndose aclarar que los actos de imposición de sanción también podrán ser objeto de recurso; que el órgano competente para conocer las reclamaciones económico-administrativas es el Jurat Económico-Administratiu y que el plazo es el de un mes computado desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado. Por su parte, las liquidaciones provisionales incluidas en el padrón definitivo son susceptibles de los mismos recursos: potestativo de reposición delante del o de los responsables del Departamento de Gestión Tributaria de la ATV, o de reclamación económico-administrativa delante del Jurat Económico-Administratiu -art. 111.2 APL-.

3. EL IMPUESTO SOBRE LA EMISIÓN DE GASES DE EFECTO INVERNADERO A LA ATMÓSFERA POR ACTIVIDADES.

El IVEGEI tiene por objeto gravar aquellas instalaciones⁶⁵ industriales, situadas en la Comunitat, cuyos procesos productivos generan emisiones⁶⁶ a la atmósfera de gases de efecto invernadero (en adelante GEI) y en función de dichas emisiones. Aunque no se sujetan a gravamen todas las emisiones de gases de efecto invernadero, sino sólo la de aquellos más determinantes del calentamiento global: el dióxido de carbono -CO₂-, el más destacado con diferencia, y el metano -CH₄- (art. 112.3.b) APL-. Y ello con la finalidad de reducir las emisiones, al desincentivar los procesos productivos generadores de las mismas; a la par que incentiva, de forma refleja, la adopción de medidas que optimicen la incidencia medioambiental de los procesos productivos; mejorando, en definitiva, la calidad del aire -art. 112.1 APL-. En la línea de los tributos propios de naturaleza extrafiscal tiene carácter finalista; destinándose los ingresos generados a nutrir el Fondo para la Transición Ecológica -art. 112.2 APL-.

Constituye el hecho imponible la emisión a la atmósfera, realizada desde instalaciones industriales, de GEI (CO₂ y CH₄) -art. 113 APL-. Así, se sujeta a gravamen la actividad contaminante; la actividad generadora del calentamiento global y responsable del cambio climático. Y si bien las emisiones de GEI no es una manifestación de riqueza en sí misma considerada; se sujeta a gravamen en tanto generadas por una actividad económica: el desarrollo de una actividad industrial. No se grava cualquier emisión de GEI, sino exclusivamente aquella emisión de GEI generada desde una instalación industrial. De hecho, las emisiones de GEI procedentes de la combustión de biomasa, biocarburantes o biocombustibles no están sujetas -art. 114.a) APL-. Sin embargo, cuando dichas emisiones, generadas por la combustión de dichos productos, se produzca en el marco de instalaciones industriales su no gravamen técnicamente se erige en supuestos de exención y no de no sujeción, ya que son fuentes de energía renovables; lo cual puede fundamentar dicha exención.

En este sentido, cuando el APL sostiene que no estarán sujetas las emisiones de GEI, realizadas desde las instalaciones incluidas en el Anexo I de la Ley 1/2005, de 9 de marzo, por la que se regula el régimen de comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero o norma que la sustituya, que constituyan exceso de emisiones respecto de

⁶⁵ Entendiéndose por instalación “cualquier unidad técnica fija donde se desarrolla una o más de las actividades industriales enumeradas en los anexos I y II de la Ley 6/2014, de 25 de julio, de prevención, cualidad y control ambiental de actividades en la Comunitat Valenciana” -art. 112.3.c) APL-.

⁶⁶ Entendiéndose por emisión: la expulsión a la atmósfera continua o discontinuas de materias, sustancias o formas de energía procedentes directa o indirectamente, de cualquier fuente susceptible de producir contaminación atmosférica -art. 112.3.a) APL-.

las asignadas individualmente conforme a su normativa reguladora; excepto que el exceso suponga el incumplimiento de la obligación de entregar derechos de emisión conforme a la normativa -art. 114.b) APL-; entendemos que está estableciendo la exención de las emisiones de GEI realizadas desde las citadas instalaciones, en tanto que sujetas al régimen de comercio de derechos de emisión, regulado por la citada Ley. Sin embargo, no se califica de exención, ni se dice expresamente. Circunstancia que debería corregirse. Siendo el fundamento de dicha exención, su sujeción a un instrumento de mercado diferente al tributo para su ordenación. Situación que, entendemos, debería materializarse en una exención tributaria; limitándose el gravamen exclusivamente a las instalaciones industriales ajenas a las actividades de producción de electricidad -centrales térmicas, cogeneración-; otras instalaciones de combustión de potencia término superior a 20MW (calderas, motores, compresores...), refinerías, coquerías, siderurgia, cemento, cerámica, vidrios y papeleras. Sin embargo, expresamente tan sólo se declaran no sujetos, en nuestra interpretación exentos, los excesos de emisión, provenientes de dichas instalaciones sujetas al régimen de comercio de derechos de emisión, respecto de las asignaciones individuales cubiertos con la entrega de derechos; de forma que si se incumple dicha obligación de entregar derechos de emisión, dicho exceso de emisión se considera sujeto.

Nos parece que sería una exención adecuada la de aquellas emisiones de GEI generadas en instalaciones sujetas, relacionadas con la investigación, desarrollo y experimentación de nuevos productos y procesos. Desde luego, la que no parece una exención adecuada, acercándose más a un supuesto de no sujeción es la de los organismos públicos locales, autonómicos o estatales, en el ejercicio de sus competencias administrativas -art. 115 APL-, ya que dichos organismos ejerciendo competencias administrativas no se asimilan, si por asomo, a ninguna instalación industrial.

La condición de contribuyente se atribuye a las personas físicas, jurídicas y entidades de hecho del artículo 35 LGT, que exploten las instalaciones sujetas en las cuales se desarrollen las actividades que generen las emisiones a la atmósfera gravadas por este impuesto -art. 116.1 APL-. Aunque a nuestro juicio dicha redacción debe decir que la condición de contribuyente se atribuye a las personas físicas, jurídicas y entidades de hecho del artículo 35 LGT que exploten las instalaciones sujetas -entendemos- y no exentas en las que se desarrollen las actividades que generen las emisiones a la atmósfera sujetas -art. 116.1 APL-.

La concurrencia de dos o más personas o entidades en la explotación de la misma instalación sujeta y no exenta determinará que queden solidariamente obligadas frente a la Hacienda Valenciana, conforme al artículo 35 LGT; de forma que la acción administrativa de cobro se podrá dirigir contra cualesquiera de los obligados por la totalidad de la cuota tributaria -art. 116.2 APL-. Siendo responsable solidario del pago del IVEGEI el propietario de la instalación desde la que se realice la emisión, siempre que sea diferente al explotador de la misma -art. 117 APL-.

La base imponible está constituida por las cantidades de GEI -CO₂ y CH₄- emitidas a la atmósfera por una instalación durante el período impositivo -art. 118.1 APL-; expresadas en quilotones/año CO₂-eq -art. 118.2 APL-. La determinación de la cantidad emitida de CO₂-eq se realizará mediante los métodos de cálculo establecido normativamente -art. 120.1 (que sistemáticamente debería ser el 119) APL-. Utilizándose para su determinación tanto un método de estimación directa, como otros de estimación objetiva. Así, si la instalación está inscrita en el Registro de huella de carbono, la base imponible se determinará con base en las emisiones registradas en el mismo; en caso contrario, la base imponible se determinará con base en factores de emisión conforme al último inventario nacional de emisiones de GEI, a partir de las cantidades de uso de combustible, número de cabezas de ganado o toneladas de residuos -art. 120.1 (que sistemáticamente debería ser el 119) APL-. Las emisiones declaradas, deberán ser sometidas a comprobación por la entidad acreditada -art. 120.2 APL-. Remitiéndose al reglamento el establecimiento los procedimientos para calcular las cantidades emitidas -art. 120.3 APL-. Remisión de la ley al reglamento que se muestra acorde con las exigencias del principio de reserva de ley por su carácter eminentemente técnico: procedimiento para el cálculo de las cantidades emitidas de las sustancias sujetas.

La base liquidable se obtendrá aplicando a las unidades contaminantes, que constituyen la base imponible, la reducción de CO₂-eq de 1 quilotón/año -art. 121 (que sistemáticamente debería ser el 120) APL-.

La cuota tributaria se obtendrá aplicando a la base liquidable el tipo de gravamen; esto es, aplicando a las unidades contaminantes de CO₂-eq el tipo de gravamen de 200 €/quilotón de CO₂-eq -art. 119 (que sistemáticamente debería ser el 121) APL-. Los

sujetos pasivos tendrán derecho a aplicarse deducciones -art. 122 (que sistemáticamente debería ser el 123) APL-; determinantes de la cuota líquida; que será resultado de aplicar a la cuota íntegra las deducciones previstas en el APL; siendo igual a la cuota íntegra en los supuestos en los que no sean aplicables deducciones -art. 123 (que sistemáticamente debería ser el artículo 122) APL-. Así, tendrán derecho a una deducción en la cuota íntegra por las inversiones realizadas en el período impositivo en infraestructuras y bienes de equipo dirigidos al control, prevención y corrección de la contaminación -art. 122.1 primer párrafo (que sistemáticamente debería ser el 123.1 primer párrafo) APL-. Señaladamente, se considerarán enmarcadas dentro de dicha deducción tanto aquellas que ocasionen la reducción del consumo de combustibles o el uso de combustible más limpio, determinantes de una disminución de las unidades contaminantes por volumen de producto obtenido; como aquellas que reduzcan las fugas de emisiones -art. 122.1 2º párrafo (que sistemáticamente debería ser el 123.1 2º párrafo) APL-. Siempre que dichas cantidades invertidas no procedan de subvenciones o ayudas públicas concedidas para estas inversiones -y habría que añadir- ni para ninguna otra inversión genérica, ya que el esfuerzo lo haría la sociedad y no el inversor-; siendo deducible, en estos casos, exclusivamente, aquella parte de la inversión que no provenga de subvenciones (art. 122.3 -que sistemáticamente debería ser el 123.3- APL). Tampoco se genera el derecho a aplicar dichas deducciones cuando las inversiones sean exigibles para alcanzar los parámetros de calidad ambiental que resulten de obligado cumplimiento (art. 122.3 -que sistemáticamente debería ser el 123.3- APL).

Inversión que se entenderá realizada cuando los elementos patrimoniales se pongan en condiciones de funcionamiento; debiéndose mantener los mismos niveles de idoneidad medioambiental alcanzados con la inversión, al menos, durante los tres años siguientes -art. 122.1 tercer párrafo (que sistemáticamente debería ser el 123.1 tercer párrafo) APL-.

El importe de la deducción será del 25 por 100 del importe de la inversión cuando las instalaciones afectadas por ésta hayan obtenido el certificado EMAS o ISO 14000 sobre la gestión ambiental -art. 122.2.a) (que sistemáticamente debería ser el 123.2.a) APL- y la inversión haya obtenido la certificación acreditativa de la idoneidad medioambiental, expedida por una entidad acreditada para hacerlo -art. 122.2 (que sistemáticamente debería ser el 123.2) APL-. Mientras que será del 15 por 100 del importe de la inversión cuando las instalaciones afectadas por ésta no hayan obtenido dichos certificados -art.

122.2.b) (que sistemáticamente debería ser el 123.2.b) APL-; siempre que la inversión haya obtenido la certificación acreditativa de la idoneidad medioambiental, expedida por una entidad acreditada para hacerlo -art. 122.2 (que sistemáticamente debería ser el 123.2) APL-. Dichas deducciones se aplicarán con el límite del 50 por 100 de la cuota íntegra del impuesto. De forma que si las mismas no pueden aplicarse en el período impositivo correspondiente, consecuencia de superar el 50 por 100 de la cuota íntegra del impuesto en dicho período, podrá aplicarse en los cinco períodos impositivos siguientes respetando el límite del 50 por 100 de la cuota íntegra del impuesto en cada período impositivo -art. 122.2 (que sistemáticamente debería ser el 123.2) APL-.

Reglamentariamente se fijarán los requisitos formales y procedimentales para la aplicación de las deducciones -art. 122.4 (que sistemáticamente debería ser el 123.4) APL-. Remisión que se acomoda, por su contenido formal y procedimental, a las exigencias del principio de reserva de ley.

El período impositivo coincidirá con el año natural -art. 124.1 APL-, devengándose en fecha 31 de diciembre -art. 124.2 APL-; salvo en los supuestos en los que el período impositivo sea inferior al año natural como consecuencia del cese en la realización de las actividades generadoras de las emisiones en un día diferente al 31 de diciembre y su puesta en conocimiento de la Conselleria competente en materia de medio ambiente; en los que el impuesto se devengará en la fecha del cese -art. 124.3 APL-. Debiéndose, igualmente, contemplar períodos inferiores al año natural, en aquellos supuestos en los que se inicie la actividad en fecha distinta el 1 de enero. Siendo necesario en orden a la gestión de los pagos fraccionados.

La gestión del impuesto se realizará por cada instalación emisora -art. 125.1 -que sistemáticamente debería ser el 126.1- APL-. Imponiéndose en relación con cada una de dichas instalaciones una serie de obligaciones formales. Así, en los primeros veinte días naturales de los meses de abril, julio y octubre, los obligados tributarios deberán efectuar un pago fraccionado a cuenta de la liquidación correspondiente al período impositivo en curso, siempre que su base liquidable sea positiva -art. 126.1 -que sistemáticamente debería ser el 125.1- APL-. En los supuestos de inicio de actividad, los pagos fraccionados se realizarán a partir del trimestre en se inicia la actividad -art. 126.2 -que sistemáticamente debería ser el 125.2- APL-. La determinación del importe del pago

fraccionado correspondiente a cada trimestre se realizará aplicando el tipo de gravamen - que no tarifa, ya que es un único tipo- vigente a la base liquidable acumulada desde el inicio del año hasta la conclusión de cada trimestre; deduciéndosele al resultado obtenido los pagos fraccionados realizados durante el período impositivo y, en su caso, los importes de la cuota diferencial negativa de ejercicios anteriores -art. 126.3 -que sistemáticamente debería ser el 125.3- APL-.

Igualmente, los obligados tributarios tendrán la obligación de presentar una autoliquidación por cada instalación emisora que explote, dentro del plazo de los dos meses siguientes a la conclusión del período impositivo; siempre que la base imponible sea igual o superior a una unidad contaminante -art. 125.1 -que sistemáticamente debería ser el 126.1- APL-. En los supuestos, comunes, en los que se hayan realizado a lo largo del período impositivo pagos fraccionados, la autoliquidación determinará la cuota diferencial; que es el resultado de deducir de la cuota líquida los pagos fraccionados a cuenta realizados durante el correspondiente período impositivo -art. 125.1 segundo y tercer párrafo -que sistemáticamente debería ser el 126.1 segundo y tercer párrafo - APL-. En el supuesto de que la cuota diferencial sea positiva, se procederá a pagar su importe en el plazo indicado y en los lugares y forma, establecidos por la Consellería de Hacienda -art. 125.1 segundo y tercer párrafo -que sistemáticamente debería ser el 126.1 segundo y tercer párrafo - APL-. Sin embargo, si la cuota diferencial es negativa, como consecuencia de la deducción de los pagos fraccionados a cuenta, el obligado tributario bien podrá solicitar su devolución; bien podrá compensarla con los pagos fraccionados a cuenta de los períodos de liquidación siguientes -art. 125.3, primer párrafo -que sistemáticamente debería ser el 126.3, primer párrafo - APL-. En los casos en los que se solicite la devolución, la Consellería de Hacienda tendrá la obligación de pagar el importe correspondiente dentro del plazo de los seis meses siguientes a la fecha de la solicitud; transcurrido dicho plazo sin ordenarse el pago por causa no imputable al contribuyente se devengarán intereses de demora sobre la cantidad pendiente de devolución; a computar desde el día siguiente a la finalización de este plazo hasta la fecha en la que se ordene el pago, sin necesidad de efectuar ningún requerimiento al efecto -art. 125.3 segundo párrafo -que sistemáticamente debería ser el 126.3 segundo párrafo - APL-.

Las funciones de gestión, inspección y recaudación respecto de este tributo deben ser atribuidas a la ATV; atribución competencial que el APL no hace y debería hacer. Por su

parte, las infracciones serán calificadas y sancionadas conforme a la LGT y otras normas de aplicación general -art. 127 APL-. Los actos de gestión, inspección y de recaudación, dictados en aplicación del impuesto podrán ser objeto de recurso de reposición potestativo o de reclamación económico-administrativa -art. 128 APL-. Debiéndose aclarar que los actos de imposición de sanción también podrán ser objeto de recurso; que el órgano competente para conocer las reclamaciones económico-administrativas es el Jurat Economico-Administratiu y que el plazo es el de un mes computado desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado.

4. EL IMPUESTO SOBRE GRANDES ESTABLECIMIENTOS COMERCIALES.

El IVGEC es un tributo propio de la Generalitat, exigible en todo el territorio de la Comunitat -art, 129.4 APL- de naturaleza ambiental -art. 129.1 APL-; cuyo objeto imponible es la capacidad económica anudada a la explotación de los establecimientos comerciales implantados, individual o colectivamente, en grandes superficies; circunstancia que para el legislador valenciano manifiesta una “capacidad económica singular”; ya que, por su efecto de atracción del consumo, provoca un desplazamiento masivo de vehículos y, consecuentemente, externalidades negativas en el medio ambiente, cuyo coste dichos establecimientos no asumen -art. 129.2 APL-. A nuestro entender, el objeto imponible lo constituye la capacidad económica anudada a la explotación de establecimientos comerciales en el formato, bien de forma individual, bien de forma colectiva, de grandes superficies. Capacidad económica objetiva que se ancla a la renta potencial generada por la explotación de dichos establecimientos comerciales; y no al valor patrimonial real del mismo; ya que, conforme luego analizaremos, si “quien realiza el hecho imponible es el titular del gran establecimiento comercial individual y no del inmueble -lo cual asimismo lo distingue del impuesto sobre bienes inmuebles-,... , es posible concluir que lo gravado por el impuesto autonómico es la realización de un tipo específico de actividad comercial individual, de venta de productos al por menor o al detalle, mediante grandes superficies de venta, y no la mera titularidad o el uso de los inmuebles en los cuales se desarrolla dicha forma de comercio” –STC 122/2012/5º-. Sobregravándose con base en la incidencia ambiental que ocasiona el desempeño comercial de dichas grandes superficies, como consecuencia de la provocación del desplazamiento y concentración de vehículos en las zonas donde están ubicadas; esto es, con base en las externalidades negativas provocadas en el medio y no asumidas

económicamente. Así, la capacidad económica objetiva es gravada materialmente en función de la incidencia ambiental⁶⁷ del desarrollo de la actividad comercial desempeñada por la gran superficie comercial en el medio. Debiéndose descartar, a la luz de la articulación jurídica del mismo, su sobregravamen con base en la posición dominante en el mercado de dichos establecimientos, determinante de una gran atracción de consumo.

Se trata, como el resto de tributos ambientales, establecidos por el APL, de un tributo afectado, finalista; cuyos ingresos se destinarán a nutrir los Fondos para la Transición Ecológica -art. 129.4 APL-.

El hecho imponible del IVGEC es el daño ambiental ocasionado por el tránsito generado por las grandes superficies comerciales que disponen de aparcamiento para sus clientes – art. 130.1 APL-. Es decir, el daño ambiental provocado por las grandes superficies comerciales que al disponer de aparcamiento para sus clientes generan el desplazamiento y concentración de vehículos en sus zonas de ubicación. Entendiéndose por gran superficie comercial, tanto los grandes establecimientos comerciales, con una superficie comercial⁶⁸ igual o superior a 2.500 m², territoriales individuales dedicados a la venta al por menor; como los grandes establecimientos comerciales, con una superficie comercial igual o superior a 2.500 m², territoriales colectivos, integrados por un conjunto de establecimientos en que se realicen actividades comerciales –art. 130.2 APL-. Igualmente, estarán sujetos al impuesto aquellos establecimientos comerciales que se erijan en gran superficie comercial, igual o superior a 2.500 m², consecuencia de una ampliación –art. 130.3 APL-. Precepto que huelga por obvio, ya que no están sujetos dichos establecimientos cuando no cumplen los requisitos; y sí lo están cuando, previa ampliación, lo cumplen. No se requiere una norma para decir que si un establecimiento comercial, previa reforma de ampliación, cumple los requisitos del hecho imponible, queda sujeto.

⁶⁷ Como sostiene el TC en relación con el Impuesto catalán sobre viviendas vacías: “no se grava la propiedad per se, sino “por el hecho de permanecer desocupadas de forma permanente” -STC 4/2019/5º-.

⁶⁸Entendiéndose por superficie comercial, tanto de los establecimientos comerciales de carácter individual o colectivo, la superficie total de la áreas o locales donde se exponen los productos con carácter habitual y permanente; o los destinados a esta finalidad con carácter eventual o periódico; a los cuales pueda acceder el cliente; así como los mostradores y los espacios internos destinados al tránsito de las personas y a la presentación y dispensación de productos. En el supuesto, de que dicha superficie no estuviere claramente definida, se considerará superficie comercial el 60 por 100 de la superficie construida prevista del establecimiento; sin contar accesos y espacios para el aparcamiento y almacén definición Ley 3/2011 de la Ley del comercio CV) –art. 130.4 APL-.

La sujeción al impuesto se produce respecto de las grandes superficies comerciales; incluyendo todas las actividades comerciales; así como los servicios prestados por empresas de ocio, hostelería y espectáculos –art. 130.5 APL-.

El artículo 131 APL presenta una incongruencia técnica, al titularse “Exenciones” y aludir a supuestos de no sujeción. En orden a dirimir la naturaleza jurídica de los supuestos contemplados; habría que decir que faltan datos, ya que se alude a superficies comerciales, pero sin referencia a su dimensión espacial; esto es, a si se tratan de superficies comerciales menores, iguales o superiores a 2.500 m². Siendo este dato determinante, ya que, si no sobrepasan dicha dimensión, estaríamos ante supuestos de no sujeción; pero si cumplen con dichas dimensiones, como parece lo propio por referirse a espacios comerciales individualizados, estaríamos ante supuestos de exención. Asumiendo esta tesis, debemos preguntarnos por el fundamento de la exención de los mercados municipales; y entendemos que dicho fundamento podría encontrarse en su tradición y cercanía para el ciudadano urbano, ya que no cabe pensar en un mercado municipal de semejantes dimensiones en los municipios pequeños o medios. En efecto, se tratan de centros de venta, fundamentalmente, de alimentos frescos de larga y honda tradición, caracterizados por ubicarse en zonas céntricas de las ciudades, de fácil acceso para amplias zonas urbanas sin necesidad de utilizar el vehículo. Por su parte, la exención de las exposiciones y ferias de muestras de carácter temporal cuya finalidad principal no sea el ejercicio regular de actividades comerciales, sino la exposición de productos puede encontrar su fundamento en su carácter temporal, en su finalidad de fomento de la difusión de productos y en su condición de motor económico de hoteles y restauración.

Son contribuyentes del impuesto las personas físicas, jurídicas o entidades de hecho del artículo 35.4 LGT, titulares de uno o más establecimientos “a los que se refiere el artículo 3” –art. 132.1 APL-; debiéndose entender: titulares de uno o más establecimientos de los definidos como sujetos al impuesto; esto es, tanto de los establecimientos que constituyan, en sí mismo considerado un gran establecimiento comercial territorial individual, dedicado a la venta al por menor; como de los establecimientos comerciales integrados en grandes establecimientos comerciales territoriales colectivos. Debiéndose clarificar el contenido del precepto, superándose dicha, entendemos, errata.

Considerándose titular de un establecimiento comercial las personas físicas, jurídicas o entidades de hecho del artículo 35.4 LGT, que realicen de manera directa la actividad

comercial o de prestación de servicios sujeta al impuesto –art. 132.2 APL. Nuevamente aparece la referencia “a que se refiere el artículo 3”; respecto de la que reproducimos lo dicho *supra*. Señaladamente, en los casos de grandes establecimientos comerciales territoriales colectivos, titular del establecimiento comercial será la persona titular de la licencia comercial o asimilable; en el caso de que exista más de un propietario de la totalidad de los locales integrantes del gran establecimiento comercial territorial colectivo, el conjunto de establecimientos comerciales integrados en dicha gran superficie tiene, a los efectos del impuesto, la consideración de unidad económica, conforme a la normativa tributaria general sobre tributos propios –art. 132.2 APL-, que, entendemos, será en este marco el artículo 35.4 LGT, que alude a “unidad económica... susceptible de imposición”; conforme a la naturaleza de dicha Ley aplicable a todas las Administraciones tributarias “en virtud y con el alcance que se deriva del artículo 149.1.1ª, 8ª, 14ª y 18ª de la Constitución”; en tanto que “establece los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español” –art. 1.1 LGT-.

Tendrá la condición de responsable subsidiario del impuesto el titular del derecho de propiedad (o de cualquier otro derecho real sobre) del bien inmueble en el cual esté situado el establecimiento –art. 132.3 APL-.

La base imponible del impuesto se edifica sobre el tránsito de vehículos generados por la gran superficie comercial en su zona de ubicación; consecuencia del acceso de vehículos al aparcamiento de la misma. La base imponible puede determinarse conforme a los métodos de estimación directa o de estimación objetiva; según se cuente o no, en primer lugar, con aparcamiento; entendiéndose que el establecimiento dispone de aparcamiento cuando éste se destine al uso de los clientes del establecimiento; independientemente de su titularidad, el tipo de gestión o el sistema de pago –art. 133.3 APL-; y, en segundo lugar, y en caso afirmativo, con los sistemas de lectura de los accesos de vehículos al aparcamiento. Así, la base imponible se obtiene, mediante el método de estimación directa, de la aplicación de la fórmula $BI = (N - E)$; donde N es el número de vehículos que, durante el período impositivo, accedan al aparcamiento del establecimiento comercial; conforme a los sistemas de lectura de los accesos al aparcamiento; y E es el número de vehículos excluidos, por acceder al aparcamiento en virtud de un contrato de arrendamiento o similar, o porque se trata de vehículos de los trabajadores del establecimiento en sus días laborables –art. 133.1 APL-.

Por su parte, la base imponible se determinará mediante un método de estimación objetiva, en aquellos supuestos en los que no se pueda determinar mediante el método de estimación directa, bien porque el aparcamiento no dispone de un instrumento de contaje de vehículos o bien porque el establecimiento no dispone de aparcamiento –art. 133.2 APL-; entendiéndose que el establecimiento no dispone de aparcamiento cuando no lo tenga, bajo ninguna de las fórmulas de titularidad, tipo de gestión o sistema de pago –art. 133.3 APL-. En estos supuestos, la base imponible se calcula aplicando la fórmula: $BI = \text{ratio VD} \times S \times \text{días de apertura} \times C \text{ TUC}$; en el que “ratio VD” es la ratio de vehículos/día y m² de superficie comercial según la categoría de establecimiento que se determinará reglamentariamente –art. 133.2 APL-. Remisión reglamentaria que, aunque venga referida a un elemento de cuantificación y por razones técnicas, puede vulnerar, por su incondicionalidad el principio de reserva de ley, conforme a la consolidada doctrina constitucional en esta materia; respecto de la que podemos citar la STC 85/2013/6º.b), sobre el canon vasco sobre el agua, en la que se exige que dicha remisión reglamentaria por parte de la ley, para respetar las exigencias del principio de reserva de ley, se realice de forma condicionada; identificando los requisitos a los que se supedita su aplicación; sin que en ningún caso dicha remisión pueda limitarse a remitir al reglamento la regulación del elemento de cuantificación. En este caso, uno de los elementos de la base imponible, conforme al método de estimación objetiva, la categoría del establecimiento, relevante para determinar la ratio, y, por extensión, la base imponible; se remite incondicionadamente al reglamento. Al realizarse sin mayores referencias; sin alusión a ningún parámetro delimitador. De ahí que tengamos serias dudas, por la remisión incondicional al reglamento de uno de los elementos determinantes de un elemento esencial del tributo: la base imponible, de su acomodo a las exigencias del principio de reserva de ley. De ahí que proponamos que la remisión reglamentaria en orden a la determinación de las categorías de establecimiento se embride legalmente dentro de unos parámetros; en cuyo seno pueda operar el reglamento con base a razones técnicas. “S” es la superficie comercial computable; en los grandes establecimientos comerciales territoriales colectivos, dicha superficie comercial será la superficie total; mientras que, en el resto de casos, señaladamente las grandes superficies comerciales territoriales individuales, será superficie comercial –art. 133.2 APL-. No quedando claro cuál es el alcance de la total; esto es, qué diferencia presenta respecto de la superficie comercial. De ahí que entendamos que la norma debería precisar el alcance de la superficie total. Los “días de apertura” se refieren a los días de apertura del establecimiento durante el período

impositivo –art. 133.2 APL-. Finalmente, “CTU” se define como el coeficiente aplicable según el establecimiento esté situado, conforme a la normativa urbanística, dentro o fuera de la trama urbana (TU) o del núcleo histórico o de sus ensanches NH en caso de que esté definida la TU del municipio; que sería de 1,00 si el establecimiento está situado dentro de la TU o el NH y 1,20, si está situado fuera –art. 133.2 APL-. No considerándose, a los efectos de este impuesto, dentro de una trama urbana consolidada, las concentraciones comerciales –art. 30.6 APL-. Coeficiente éste que, en el caso de aplicarse, ya que “aún no está decidido, ya que se duda en gravar sólo los establecimientos situados fuera de la TU o todos, independientemente de su ubicación” (nota 1) -decisión que afectaría, por ejemplo, a la calificación de la exención de los mercados municipales-, agravaría la base imponible de los establecimientos situados fuera; con base, entendemos, en la mayor provocación de tránsito de vehículos fuera de las tramas urbanas; donde, además, no se cuenta, en principio con transporte público; o, al menos, a la altura de las ciudades. En nuestra opinión, las razones ambientales, anudadas a la configuración jurídica del tributo, exigirían, en primer lugar, gravar todas las grandes superficies comerciales, en tanto que todas provocan el tránsito de vehículos; y, en segundo lugar, hacerlo de forma discriminada, tal como contempla el artículo 133.2 APL, en tanto que las grandes superficies ubicadas dentro de la trama urbana o del núcleo histórico exigen, por regla general, una menor distancia de desplazamiento de los vehículos que las ubicados fuera.

Se establece un mínimo exento de 27.000 vehículos; de forma que, excluidos dicha cantidad de vehículos de la base imponible obtendremos la base liquidable –art. 134 APL-. Sobre dicha base liquidable se aplicará el tipo de gravamen específico de 0,18 € por vehículo –art. 135 APL-; determinando la cuota tributaria del impuesto –art. 136 APL-.

El período impositivo coincide con el año natural –art. 137.1 APL-; salvo que bien la apertura del establecimiento se produzca en una fecha posterior al 1 de enero; en los que aquél se extenderá desde la fecha de apertura hasta el 31 de diciembre del año en cuestión; bien el establecimiento cierre –habría que decir- en una fecha distinta al 31 de diciembre; en los que aquél comprenderá desde el 1 de enero hasta la fecha de cierre del establecimiento –art. 137.2 APL-. Devengándose el impuesto en fecha 31 de diciembre; excepto en los supuestos de cierre del establecimiento; en los que se devengará en la fecha del cierre –art. 138 APL-.

Articulación jurídica del IVGEC que confirma que grava la capacidad económica anudada a la explotación de establecimientos comerciales en el formato, bien de forma individual, bien de forma colectiva, de grandes superficies; aunque no es gravada en sí misma considerada, sino con base en la incidencia ambiental que ocasiona el desempeño comercial de dichas grandes superficies, como consecuencia de la provocación del desplazamiento y concentración de vehículos en las zonas donde están ubicadas; esto es, con base en las externalidades negativas provocadas en el medio y no asumidas económicamente. De forma que se sujeta a gravamen dicha capacidad económica potencial con base en su incidencia ambiental y se grava en función de dicha incidencia; lo cual revela su naturaleza de tributo extrafiscal. Circunstancia que, para el TC, incluso aunque sea parcial dicha finalidad extrafiscal, “no puede dejar de tenerse en cuenta a la hora de establecer sus diferencias, tanto con el impuesto de actividades económicas como con el impuesto sobre bienes inmuebles” –STC 122/2012/7º-, en orden a verificar su acomodo a las exigencias del artículo 6.3 LOFCA. Al respecto, entiende el TC, “la superficie constituye, tanto en la ley autonómica [se refiere a la Ley Catalana que establece el Impuesto Catalán sobre Grandes Establecimientos Comerciales, pero el APL sigue sus parámetros en la ordenación del tributo valenciano, por lo que dicha valoración se muestra plenamente aplicable al caso] como en la estatal, el parámetro que sirve para cuantificar la capacidad económica sometida a gravamen, pero los elementos tomados en consideración por ambos legisladores para realizar el cómputo no son los mismos.” “En el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales la superficie no es un mero índice de riqueza, utilizado para cuantificar el tributo, sino que sirve también para calificar el tipo de actividad gravada, y así identificar los sujetos pasivos que, a los efectos del impuesto, son grandes establecimientos comerciales. El elemento superficie es un presupuesto que ha de concurrir para que se realice el hecho imponible, pues sólo el ejercicio de éste determinado tipo de actividad es lo que ha querido gravar el legislador, porque considera que produce un impacto negativo sobre el medio ambiente, el territorio y el comercio tradicional. En definitiva, es dicho impacto negativo derivado de la mera existencia de estos grandes establecimientos comerciales individuales lo que pretende desincentivar el legislador autonómico con el pago de un impuesto, independientemente de la cuantía de los beneficios que pueda obtener, es decir, prescindiendo en la cuantificación del tributo del beneficio que obtenga por la realización de esta concreta actividad empresarial, sirviendo la recaudación del propio tributo para compensar "el impacto territorial y medioambiental que pueda ocasionar este fenómeno de

concentración de grandes superficies comerciales" y atender a "las necesidades de modernización y fomento de comercio integrado en trama urbana", según consta en la exposición de motivos de la ley, razón por la cual el art. 3 de la misma afecta el producto de dicha recaudación al "fomento de medidas para la modernización del comercio urbano" y al "desarrollo de planes de actuación en áreas afectadas por los emplazamientos de grandes establecimientos comerciales". Comparación que "aporta unos criterios distintivos que son suficientes para poder afirmar que los impuestos enjuiciados no tienen un hecho imponible idéntico y, por tanto, superan la prohibición establecida en el art. 6.3 LOFCA" –STC 122/2012/7º; en el mismo sentido, la STC 96/2013/12º, relativa al Impuesto aragonés sobre daño ambiental causado por las grandes áreas de venta-. Sentencia ésta, que, siguiendo la doctrina sentada por la Sentencia que se ocupa del Impuesto catalán, disipa las dudas que pudieran surgir respecto de la vulneración por los tributos autonómicos sobre grandes superficies comerciales de la prohibición de doble imposición ordenada en el artículo 6.2 LOFCA, en relación con los impuestos estatales sobre la renta de las personas físicas y sobre sociedades, ya que el impuesto "autonómico se exige "independientemente de la cuantía de los beneficios que pueda obtener [el contribuyente], es decir, prescindiendo en la cuantificación del tributo del beneficio que obtenga por la realización de esa concreta actividad empresarial" (STC122/2012, de 5 de junio, FJ 7), de modo que ni el hecho imponible ni mucho menos la base imponible resultan coincidentes con los impuestos estatales, que gravan la renta obtenida atendiendo precisamente a su cuantía -STC 96/2013/12º-.

La gestión del IVAGEC se edifica sobre la autoliquidación. Así, los obligados tributarios tienen el deber de presentar la autoliquidación del impuesto efectuando el ingreso correspondiente entre los días 1 y 20 del mes de febrero siguiente al devengo del impuesto –art. 139 APL-; remitiéndose a una orden del Conseller en materia de hacienda la aprobación del modelo de autoliquidación –art. 139.2 APL-.

Las funciones de gestión, inspección y recaudación corresponden a la ATV; sin perjuicio de la colaboración con los órganos de la conselleria competente en materia de comercio con funciones de inspección y control sobre los establecimientos comerciales -art. 140 APL-. Mientras que las infracciones serán calificadas y sancionadas conforme a la LGT y otras normas de aplicación general -art. 142 –que sistemáticamente debería ser el 141- APL-. Los actos de gestión, inspección y de recaudación, dictados en aplicación del

IVAGEC podrán ser objeto de recurso de reposición potestativo o de reclamación económico-administrativa -art. 141 –que sistemáticamente debería ser el 142- APL-. Debiéndose aclarar que los actos de imposición de sanción también podrán ser objeto de recurso; que el órgano competente para conocer las reclamaciones económico-administrativas es el Jurat Economico-Administratiu y que el plazo es el de un mes computado desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado.

Desde la perspectiva de su acomodo al orden constitucional económico; la doctrina constitucional ha abordado “si el sometimiento del ejercicio de una cierta actividad empresarial —en este caso la distribución comercial mediante grandes superficies— a distintas condiciones según el territorio donde se realice, concretamente a un diferente régimen impositivo dependiendo de si se desenvuelve la actividad en Aragón o en otra Comunidad Autónoma, rompe la unidad de mercado constitucionalmente reconocida, en el sentido de que impide que el derecho a la libertad de empresa se ejercite en condiciones básicas de igualdad (art. 38 CE) o en la medida que supone un obstáculo a la libre circulación impuesta por el art. 139.2 CE”; “desigualdad en las condiciones de ejercicio de una determinada actividad a consecuencia de la pluralidad de ordenamientos autonómicos, que en principio es constitucionalmente legítima pues es la manifestación de las competencias normativas atribuidas a las Comunidades Autónomas, encuentra ciertos límites en aras de la unidad de mercado en distintos preceptos del título VIII de la Constitución” -STC 96/2013/4º-. “La compatibilidad entre la unidad económica de la Nación y la diversidad jurídica que deriva de la autonomía ha de buscarse, pues, en un equilibrio entre ambos principios, equilibrio que, al menos, y en lo que aquí interesa, admite una pluralidad y diversidad de intervenciones de los poderes públicos en el ámbito económico, siempre que reúnan las varias características de que: la regulación autonómica se lleve a cabo dentro del ámbito de la competencia de la Comunidad; que esa regulación, en cuanto introductora de un régimen diverso del o de los existentes en el resto de la Nación, resulte proporcionada al objeto legítimo que se persigue, de manera que las diferencias y peculiaridades en ella previstas resulten adecuadas y justificadas por su fin; y, por último, que quede en todo caso a salvo la igualdad básica de todos los españoles” -STC 96/2013/4º-. Afirmando el TC, sobre el respeto por parte de este tipo de tributos del equilibrio reseñado, que, en primer lugar, “el establecimiento de un impuesto sobre determinadas actividades que inciden en estas materias no puede declararse contrario al orden constitucional de competencias” -STC 96/2013/5º-; en segundo lugar,

que “gravar estas actividades en la medida que conllevan de un modo indisociable una incidencia negativa en el entorno natural y territorial, internalizando así los costes sociales y ambientales que éstas imponen o trasladan a la sociedad, es una finalidad constitucionalmente legítima, ya se califique el impuesto de tributo fiscal o extrafiscal”; y, en tercer lugar, que “no se puede decir que la creación de este impuesto, en la medida que sujeta a los que desenvuelven este tipo de actividad empresarial a distintos regímenes tributarios según el lugar donde realizan la actividad, haya limitado el derecho a la libertad de empresa de un modo desproporcionado”; de forma que concluye que esta modalidad de impuesto “se han dictado dentro del ámbito competencial autonómico, persiguen un fin constitucionalmente legítimo y no producen consecuencias desproporcionadas, de donde resulta que el legislador autonómico no ha desconocido el derecho a la libertad de empresa (art. 38 CE)” -STC 96/2013/8°-

V.3. EL IMPUESTO SOBRE BOLSAS DE PLÁSTICO DE UN SOLO USO: SU INCOMPATIBILIDAD CON EL TRAMITADO IMPUESTO SOBRE ENVASES DE PLÁSTICO DE UN SOLO USO.

Otras de las opciones jurídico-tributarias que desde un primer momento -reunión constitutiva de la Comisión de Estudio de la Reforma Tributaria-, allá por el mes de julio de 2020, nos pareció pertinente valorar en orden a materializar un sistema tributario propio reflejo de la responsabilidad social tributaria del ciudadano, fue el establecimiento de un impuesto sobre bolsas de plástico de un solo uso⁶⁹; operativo en Andalucía desde 2011 y en Italia desde hace décadas.

En efecto, el artículo 7 de la Ley del Parlamento Andaluz 11/2010, de 3 de diciembre de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad⁷⁰, crea el Impuesto Andaluz sobre las Bolsas de Plástico de un Solo Uso -art. Uno-; como “un impuesto de carácter indirecto y naturaleza real, cuyo objeto es disminuir la utilización de las mismas, con la finalidad de minorar la contaminación que generan y contribuir a la

⁶⁹ “Los actuales niveles de consumo de bolsas de plástico producen unos altos niveles de residuos dispersos, suponen un uso ineficaz de los recursos y es previsible que aumenten si no se toman las medidas adecuadas. Las bolsas de plástico dispersas provocan contaminación en el medio ambiente y agravan el problema generalizado de la presencia de residuos en las masas de agua, lo que supone una amenaza para los ecosistemas acuáticos en el ámbito mundial” -Real Decreto 293/2018, de 18 de mayo, sobre reducción del consumo de bolsas de plástico y por el que se crea el Registro de Productores (BOE núm. 122, de 19 de mayo de 2018)-.

⁷⁰ BOJA, núm. 243, de 15/12/2010.

protección del medio ambiente” -art. Dos-. Siendo el “hecho imponible del impuesto el suministro de bolsas de plástico de un solo uso por un establecimiento comercial” -art. Tres-; y, consecuentemente, contribuyentes “las personas físicas o jurídicas, así como los entes sin personalidad jurídica a los que se refiere el artículo 35 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, titulares de establecimientos que suministren bolsas de plástico de un solo uso a los consumidores” -art. Cinco-. Constituyendo “la base imponible el número total de bolsas de plástico de un solo uso suministradas por los sujetos pasivos durante el periodo impositivo” -art. Seis-. Sobre dicha base imponible se aplicará el tipo de gravamen específico “de 5 céntimos de euro por cada bolsa de plástico de un solo uso suministrada” -art. Nueve-. La cuota tributaria resultante deberá repercutirse “a los consumidores, quedando estos obligados a soportarlo” -art. Doce.1-; debiendo aparecer dicho importe “en la factura, recibo o justificante, correspondientes, apareciendo como concepto independiente e indicando el número de bolsas entregadas” -art. Doce.2-.

Su viabilidad jurídica, como tributo propio de la Comunitat, exige analizar si recae sobre hechos imposables gravados por el Estado -IVA- o que puedan gravar dichos productos; como acontecería si se considerase que las bolsas de plástico, objeto del tributo propio autonómico que proponemos, estuviesen gravadas por el nuevo Impuesto sobre los envases de plástico no reutilizables; contemplado en el Anteproyecto de Ley de Residuos y Suelos Contaminados (en adelante APL), que actualmente elabora - habiendo superado el trámite de información pública- el Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico, en el que se incluye un nuevo Impuesto sobre los envases de plástico no reutilizables.

Al respecto, dicha figura tributaria se configura como un impuesto especial de naturaleza indirecta que “recae sobre la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de dichos envases que vayan a ser objeto de introducción en el mercado español” art. 58 APL-; teniendo la consideración de envases “a efectos de este impuesto, ...todos los productos de plástico no reutilizables que sirvan para contener productos líquidos o sólidos” -art. 59 APL-. Sin embargo, las bolsas de plásticos, aunque son un tipo de envases, conforme a la Directiva 94/62/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de diciembre de 1994, relativa a los envases y residuos de envases -Exposición de Motivos del Real Decreto 293/2018, de 18 de mayo, sobre reducción del consumo de

bolsas de plástico y por el que se crea el Registro de Productores (BOE núm. 122, de 19 de mayo de 2018)- su especificidad e individualización determinan su no inclusión en su ámbito de aplicación del citado tributo; siendo objeto de medidas jurídicas específicas. En este sentido, la Directiva (UE) 2015/720 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 29 de abril de 2015, por la que se modifica la Directiva 94/62/CE en lo que se refiere a la reducción del consumo de bolsas de plástico ligeras, exige la consecución de objetivos de reducción de su consumo y contempla diferentes medidas a adoptar en orden a la consecución de aquéllos; entre los que se citan los instrumentos económicos.

Siendo transpuesta al ordenamiento jurídico español por el Real Decreto 293/2018, de 18 de mayo, sobre reducción del consumo de bolsas de plástico. En cuyo seno, se considera “«bolsas de plástico»: bolsas, con o sin asa, hechas de plástico, proporcionadas a los consumidores en los puntos de venta de bienes o productos, lo que incluye la venta online y la entrega a domicilio” -art. 3.b) Real Decreto 293/2018, de 18 de mayo-. El objeto es “adoptar medidas para reducir el consumo de bolsas de plástico, con la finalidad de prevenir y reducir los impactos adversos que los residuos generados por dichas bolsas de plástico producen en el medio ambiente, con especial atención al daño ocasionado a los ecosistemas acuáticos, y en determinadas actividades económicas, como la pesca o el turismo, entre otras” -art. 1.1-. Adoptándose, como medida, a partir del 1 de julio de 2018, la prohibición de la entrega gratuita a los consumidores de bolsas de plástico en los puntos de venta de bienes o productos, a excepción de las bolsas de plástico muy ligeras y de las bolsas de plástico con espesor igual o superior a 50 micras con un porcentaje igual o mayor al 70% de plástico reciclado -art. 4.1.a) Real Decreto 293/2018, de 18 de mayo-; debiéndose cobrar “una cantidad, por cada bolsa de plástico que proporcionen al consumidor”; debiéndose “tomar como referencia los precios orientativos establecidos en el anexo I” -art. 4.1.c) Real Decreto 293/2018, de 18 de mayo-”. Dichos precios orientativos de las bolsas de plástico vienen determinados “*en función de su espesor:*

Bolsas de espesor inferior a 15 micras destinadas a usos diferentes a los enumerados en la definición de bolsas muy ligeras del artículo 3 d): 5 céntimos de euro/bolsa.

Bolsas de espesor comprendido entre las 15 y las 49 micras: 15 céntimos de euro/bolsa.

Bolsas de espesor igual o superior a las 50 micras: 15 céntimos de euro/bolsa.

Bolsas de espesor igual o superior a 50 micras, con contenido igual o superior a 50% de plástico reciclado pero inferior al 70%: 10 céntimos de euros/ bolsa” -Anexo I-.

Precios que llevarían incluido el IVA⁷¹. De forma tal que el consumo de bolsas de plástico, en términos generales, debe cobrarse al consumidor; y sobre su precio repercutir el IVA.

Dicha circunstancia exige, ante el mandato del bloque de la constitucionalidad de que “[l]os tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imposables gravados...”, ni “por el Estado” –art. 6.2 LOFCA-, ni “por los tributos locales” –art. 6.3 LOFCA-, plantearnos la compatibilidad del establecimiento de un hipotético impuesto valenciano sobre las bolsas de plástico de un solo uso, asimilado al citado impuesto andaluz sobre las bolsas de plástico de un solo uso, con el IVA que soporta dichas bolsas de plástico. Al respecto, la articulación jurídica con la que la manifestación de fuerza económica, ínsita en el consumo de bolsas de plástico de un solo uso, sujeta, es sometida a gravamen en la estructura jurídica de ambos tributos, es sustancialmente parecida. Así, el IVA grava la entrega de las bolsas de plástico en función de un precio; aunque dicho precio se determina con base en el espesor de la bolsa de plástico; esto es, relacionado con su contenido de plástico; mientras que el hipotético impuesto autonómico –en el caso de que siguiera el esquema del impuesto andaluz-gravaría las entregas de bolsas por su naturaleza de plástico. Y ello con independencia de que, específicamente, se materialice en el IVA, en función del precio a cobrar a los consumidores sobre dichos productos, y en el impuesto autonómico, se cuantifique en función de las unidades de bolsas de plástico de un solo uso entregadas. De forma que la estructura jurídica de ambos tributos se informan propiamente por el principio de capacidad económica; incidiendo el principio quien contamina, paga en la determinación del gravamen de las bolsas de plástico por su naturaleza; pero sin determinar cabalmente su cuantificación; ya que en el caso del IVA, al recaer sobre unos precios “obligatorios”, en cuanto a su establecimiento, que no en cuanto a su importe, con naturaleza de prestación patrimonial de carácter pública -de ahí nuestra clara reserva a su establecimiento mediante Real Decreto, aunque sea en el marco de una transposición-, que es lo verdaderamente ambiental, al determinarse sobre el contenido de plástico de la bolsa, se erige en un elemento ajeno al análisis jurídico-tributario; ajeno a su naturaleza jurídica. De ahí que podamos sostener que el hipotético tributo autonómico vulneraría el

⁷¹ Ministerio para la Transición Ecológica: Documento de preguntas frecuentes sobre el Real Decreto 293/2018, de 18 de mayo, sobre reducción del consumo de bolsas de plástico y por el que se crea el Registro de Productores; en línea.

artículo 6.2 LOFCA al recaer sobre el hecho imponible gravado por el IVA. De ahí que desaconsejemos su establecimiento.

Ahora bien, aconsejaríamos el establecimiento de un impuesto valenciano sobre bolsas de plástico de un solo uso cabalmente ambiental; esto es, con una estructura jurídica que sometiese a gravamen la capacidad económica, ínsita en el consumo de dichas bolsas de plásticos, en función del contenido de plástico de la bolsa adquirida; contemplando, por ejemplo, exenciones parciales en los supuestos de bolsas confeccionadas con plástico reciclado. En el marco de la estrategia global de lucha contra el plástico, las bolsas de plástico de un solo uso no pueden quedar al margen en la Comunitat.

V.4. PROPUESTAS

A la luz del análisis llevado acerca de las posibilidades y los límites jurídicos del poder tributario propio en orden a “avanzar en el ejercicio de la autonomía financiera de la Comunitat Valenciana mediante el desarrollo de su propio sistema tributario” - Resolución-; explorando las posibilidades y los límites jurídicos de “revisión en profundidad del espacio fiscal propio de la Comunitat, con el objetivo de reforzar y modernizar los ingresos fiscales que permitan la reconstrucción de la economía valenciana –Resolución-, en materia de tributos propios, y el Borrador de APL, se enumeran las siguientes PROPUESTAS:

- Normas Generales en materia financiera.

1. El artículo 95 APL se podría reformular su redacción para anudar su manifestación de voluntad política en orden a comprometer a las AAPP y al sector público valenciano en la lucha contra el cambio climático al Fondo para la Transición Ecológica, estableciendo la obligación de, al menos, destinar sus recursos, encauzados a través de las AAPP y el sector público valenciano, a financiar las políticas de transición y adaptación al cambio climático.
2. El artículo 96 APL vulnera frontalmente la doctrina constitucional sobre el principio de reserva de ley del artículo 31.3 CE. De ahí que propongamos la supresión del citado artículo.

-Impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica.

3. En orden a una cabal política de lucha contra el calentamiento global del planeta, es cuestionable proyectar el IVECO2 pro-futuro, dejando fuera de su ámbito de aplicación -de su desincentivo- las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos matriculados hasta el 31 de diciembre de 2022, que son la inmensa mayoría del parque móvil y, sobre todo los más contaminantes. Si bien pueda explicarse dicha decisión en el contexto económico actual de crisis económica brutal, podría valorarse adicionar al artículo 99.2 “... se destina a nutrir el Fondo para la Transición Ecológica; decididamente a financiar la implementación de políticas de subvención de la adquisición de vehículos eléctricos y de bajas emisiones a cambio de la entrega de vehículos de más de diez años de antigüedad”.

4. La definición del hecho imponible del IVECO2 se contradice en la articulación jurídica del mismo, ya que las emisiones ni determinan la sujeción, ni cuantifican el gravamen. Lo que determina la sujeción es la titularidad por el sujeto pasivo de determinados vehículos de tracción mecánica con aptitud para emitir dióxido de carbono; aptitud que determina el gravamen. Correspondientemente, proponemos como hecho imponible la siguiente redacción: “Constituye el hecho imponible del impuesto la titularidad por el sujeto pasivo en el momento del devengo de un vehículo apto para circular por las vías públicas, incluido dentro de las categorías descritas en el apartado segundo de este artículo, con base en su aptitud para emitir dióxido de carbono a la atmósfera”.

5. La no sujeción a gravamen de los vehículos a motor de transporte de mercancías de masa máxima autorizada superior a 3,5 toneladas no se acomoda a los principios de justicia -principios de capacidad económica y de quien contamina, paga- que fundamentan el establecimiento del IVECO2. Pudiendo vulnerar al principio de igualdad tributaria si se compara con la sujeción de los vehículos de hasta 3,5 toneladas; sobre todo al ser mucho más contaminantes. Y si el fundamento proviene de su propensión fundamental para transitar por todo el territorio nacional o extranjero; y por tanto para contaminar fuera de la Comunitat; entendemos que dicha circunstancia es ajena a la articulación jurídica del tributo, ya que el aspecto espacial del elemento objetivo del

hecho imponible se construye con base en el domicilio fiscal del contribuyente, y no sobre el ámbito espacial sobre el que se producen las emisiones reales de CO₂. De ahí que propongamos su sujeción; aunque si la voluntad política fuese no gravarlos, debería configurarse su no gravamen como una exención; una vez incluido en su ámbito objetivo, previa reformulación del artículo 101.1.a) APL.

6. Conforme a todo el artículo 103.1 APL, la base imponible del IVECO₂ no está constituida por las emisiones de dióxido de carbono *realizadas por los vehículos* sujetos; sino por la capacidad potencial de dichos vehículos para emitir CO₂ a la atmósfera, para contaminar; con independencia de los kilómetros recorridos en un período impositivo y, correspondientemente, de las emisiones de CO₂ realizadas. Afirmación que corrobora la segunda parte del precepto que alude a que “la base imponible coincide con las emisiones oficiales de dióxido de carbono que consten en el certificado expedido por el fabricante o el importador del vehículo”. De ahí que propongamos que la base imponible -art. 103.1 APL- se configure del siguiente tenor: “1. La base imponible del impuesto está constituida por la capacidad potencial del vehículo sujeto para realizar emisiones de dióxido de carbono a la atmósfera, medidas en gramos de dióxido de carbono por kilómetro.”

7. La bonificación relativa a la domiciliación del pago de los recibos del 2 por 100 de la cuota íntegra se supedita a que se pague el importe de la liquidación o el recibo mediante dicha domiciliación; no se aplica la bonificación si no se produce el referido pago por causa no imputable a la Administración; así como en caso de solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de la deuda -art. 105.2 APL-. A nuestro juicio se debe modular dichos condicionantes; estableciendo tanto que no se aplicará dicha bonificación cuando el impago sea imputable al obligado tributario, ya que puede ser que el impago se produzca por un fallo de la entidad colaboradora, debiéndose imputar dicho impago a la ATV y no al obligado tributario; como que procederá su aplicación en los casos de pago en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento, al venir motivadas dichas situaciones, siempre que se soliciten en período voluntario por una razón objetiva anudada a una situación económico-financiera del obligado tributario que le impida, de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos; o al menos debería admitirse dicha bonificación en estos supuestos cuando la ATV los hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución, y acabase pagando en sus plazos.

8. Finalizado el trámite de exposición pública del padrón provisional, se concederá un trámite de alegaciones de 15 días hábiles; en el que las personas interesadas podrán presentar alegaciones a la propuesta de liquidación -art. 107.4, 2º párrafo-. De ahí que proponamos una redacción de dicho párrafo del siguiente tenor: “Una vez finalizado el trámite de exposición pública, procederá un trámite de alegaciones de quince días; en el que los obligados tributarios podrán presentar alegaciones a los datos que figuren en el padrón provisional”.

9. El padrón definitivo, una vez aprobado, se prevé exponer al público del 16 al 30 de septiembre del año natural posterior al del devengo -art. 107.5 APL-. Fechas que se solapan con el plazo de alegaciones. Siendo incongruente jurídicamente que el ejercicio del derecho de alegar contra la propuesta de liquidación, contenida en el padrón provisional, se conceda durante el tiempo en el que la liquidación provisional, contenida en el padrón definitivo, ya está aprobada y publicada. De ahí que proponemos que la exposición pública del padrón definitivo se deba realizar del 16 al 30 de noviembre y con carácter previo su aprobación.

10. Consecuentemente, la previsión de que el pago de las deudas tributarias, notificadas colectivamente, se realizará mediante recibo en el plazo de ingreso en período voluntario del 1 al 20 de noviembre o el día hábil inmediatamente posterior -art. 108.1 APL-; deberá modificarse al solaparse con la propuesta de plazo de exposición pública del padrón definitiva; de forma que el plazo voluntario se debería fijar del 1 al 20 de diciembre.

11. En materia de revisión administrativa, regulada en el artículo 111.1 APL, se debe añadir que los actos de imposición de sanción también podrán ser objeto de recurso; que el órgano competente para conocer las reclamaciones económico-administrativas es el Jurat Económico-Administratiu y que el plazo es el de un mes computado desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado.

-El Impuesto sobre la emisión de gases de efecto invernadero a la atmósfera por actividades.

12. El IVEGEI sujeta a gravamen la emisión a la atmósfera, realizada desde instalaciones industriales, de GEI (CO₂ y CH₄) -art. 113 APL-. Declarándose no sujetas las emisiones de GEI procedentes de la combustión de biomasa, biocarburantes o biocombustibles -art. 114.a) APL-. Sin embargo, cuando dichas emisiones, generadas por la combustión de dichos productos, se produzca en el marco de instalaciones industriales su no gravamen técnicamente se erige en supuestos de exención y no de no sujeción. Encontrándose su fundamento en su naturaleza de fuentes de energía renovables.

13. La no sujeción de las emisiones de GEI, realizadas desde las instalaciones incluidas en el Anexo I de la Ley 1/2005, de 9 de marzo, por la que se regula el régimen de comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero o norma que la sustituya, que constituyan exceso de emisiones respecto de las asignadas individualmente conforme a su normativa reguladora; excepto que el exceso suponga el incumplimiento de la obligación de entregar derechos de emisión conforme a la normativa -art. 114.b) APL-; parece revelar la no sujeción de todas las emisiones de GEI cubiertas por derechos de emisión de GEI; además de declarar no sujeto el supuesto descrito en el precepto. A nuestro juicio, la calificación ajustada a Derecho sería la de exención, ya que, conforme a la lógica reguladora del Impuesto, dichas emisiones estarían sujetas; siendo ajena a su articulación jurídica el régimen de comercio de derechos de emisión, regulado por la citada Ley; que es otro instrumento de mercado diferente al tributo; aunque si el legislador estatal ha apostado por esta herramienta jurídica, no proceda solapar las herramientas jurídicas. De ahí que propongamos la inclusión como exención de las emisiones de GEI cubiertas por derechos de emisión de GEI.

14. Proponemos como exención las emisiones de GEI generadas en instalaciones sujetas, relacionadas con la investigación, desarrollo y experimentación de nuevos productos y procesos.

15. Proponemos eliminar o, en su caso, calificar de supuesto de no sujeción la relativa a los organismos públicos locales, autonómicos o estatales, en el ejercicio de sus competencias administrativas -art. 115 APL-.

16. Proponemos las siguientes modificaciones de la numeración de los artículos en orden a conseguir una ordenación sistemática de la regulación del Impuesto:

- art. 120.1 (que sistemáticamente debería ser el 119) APL-.
- art. 121 (que sistemáticamente debería ser el 120) APL-.
- art. 119 (que sistemáticamente debería ser el 121) APL-.
- art. 122 (que sistemáticamente debería ser el 123) APL-.
- art. 123 (que sistemáticamente debería ser el artículo 122) APL-.
- art. 125.1 -que sistemáticamente debería ser el 126.1- APL-.
- art. 126.1 -que sistemáticamente debería ser el 125.1- APL-.

17. El período impositivo coincidirá con el año natural -art. 124.1 APL-, devengándose en fecha 31 de diciembre -art. 124.2 APL-; salvo en los supuestos en los que el período impositivo sea inferior al año natural como consecuencia del cese en la realización de las actividades generadoras de las emisiones en un día diferente al 31 de diciembre y su puesta en conocimiento de la Conselleria competente en materia de medio ambiente; en los que el impuesto se devengará en la fecha del cese -art. 124.3 APL-. Debiéndose, igualmente, contemplar expresamente períodos inferiores al año natural, en aquellos supuestos en los que se inicie la actividad en fecha distinta el 1 de enero. Siendo necesario en orden a la gestión de los pagos fraccionados.

18. La determinación del importe del pago fraccionado correspondiente a cada trimestre se realizará aplicando el tipo de gravamen -que no tarifa, ya que es un único tipo- vigente a la base liquidable acumulada desde el inicio del año hasta la conclusión de cada trimestre; deduciéndosele al resultado obtenido los pagos fraccionados realizados durante el período impositivo y, en su caso, los importes de la cuota diferencial negativa de ejercicios anteriores -art. 126.3 -que sistemáticamente debería ser el 125.3- APL-. De ahí que se deba corregir dicha imprecisión técnica.

19. En materia de revisión administrativa, regulada en el artículo 128 APL, se debe declarar que los actos de imposición de sanción también podrán ser objeto de recurso; que el órgano competente para conocer las reclamaciones económico-administrativas es el Jurat Económico-Administratiu y que el plazo es el de un mes computado desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado.

-Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales.

20. Entendiéndose por gran superficie comercial, tanto los grandes establecimientos comerciales, con una superficie comercial igual o superior a 2.500 m², territoriales individuales dedicados a la venta al por menor; como los grandes establecimientos comerciales, con una superficie comercial igual o superior a 2.500 m², territoriales colectivos, integrados por un conjunto de establecimientos en que se realicen actividades comerciales –art. 130.2 APL-. Igualmente, estarán sujetos al impuesto aquellos establecimientos comerciales que se erijan en gran superficie comercial, igual o superior a 2.500 m², consecuencia de una ampliación –art. 130.3 APL-. Precepto que huelga por obvio, ya que no están sujetos dichos establecimientos cuando no cumplen los requisitos; y sí lo están cuando, previa ampliación, lo cumplen. Por ello, proponemos su supresión. No se requiere una norma para decir que si un establecimiento comercial, previa reforma de ampliación, cumple los requisitos del hecho imponible, queda sujeto. Es suficiente la aplicación del precepto de sujeción general.

21. Son contribuyentes del impuesto las personas físicas, jurídicas o entidades de hecho del artículo 35.4 LGT, titulares de uno o más establecimientos “a los que se refiere el artículo 3” –art. 132.1 APL-; debiéndose entender: titulares de uno o más establecimientos de los definidos como sujetos al impuesto; esto es, tanto de los establecimientos que constituyan, en sí mismo considerado, un gran establecimiento comercial territorial individual, dedicado a la venta al por menor; como de los establecimientos comerciales integrados en grandes establecimientos comerciales territoriales colectivos. Debiéndose clarificar el contenido del precepto en lo relativo a la remisión al artículo 3, que no se entiende a qué precepto se refiere; superándose dicha, entendemos, errata.

22. Mientras que las infracciones serán calificadas y sancionadas conforme a la LGT y otras normas de aplicación general -art. 142 –que sistemáticamente debería ser el 141- APL-. Los actos de gestión, inspección y de recaudación, dictados en aplicación del IVAGEC podrán ser objeto de recurso de reposición potestativo o de reclamación económico-administrativa -art. 141 –que sistemáticamente debería ser el 142- APL-. Debiéndose aclarar que los actos de imposición de sanción también podrán ser objeto de recurso; que el órgano competente para conocer las reclamaciones económico-administrativas es el Jurat Económico-Administratiu y que el plazo es el de un mes computado desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado.

23. La determinación de la base imponible, mediante el método de estimación objetiva, con base en la aplicación de la fórmula: $BI = \text{ratio VD} \times S \times \text{días de apertura} \times C \text{ TUC}$; en aquellos supuestos en los que no se pueda determinar mediante el método de estimación directa –art. 133.2 APL-, presenta importantes aristas vidriosas: a) el factor “ratio VD” se define como la ratio de vehículos/día y m² de superficie comercial según la categoría de establecimiento que se determinará reglamentariamente –art. 133.2 APL-. Remisión reglamentaria que, aunque venga referida a un elemento de cuantificación y por razones técnicas, puede vulnerar, por su incondicionalidad el principio de reserva de ley, conforme a la consolidada doctrina constitucional en esta materia; respecto de la que podemos citar la STC 85/2013/6º.b), sobre el canon vasco sobre el agua, en la que se exige que dicha remisión reglamentaria por parte de la ley, para respetar las exigencias del principio de reserva de ley, se realice de forma condicionada; identificando los requisitos a los que se supedita su aplicación; sin que en ningún caso dicha remisión pueda limitarse a remitir al reglamento la regulación del elemento de cuantificación. En este caso, uno de los elementos determinantes de la base imponible, conforme al método de estimación objetiva, la categoría del establecimiento, relevante para determinar la ratio, y, por extensión, la base imponible; se remite incondicionadamente al reglamento. Al realizarse sin mayores referencias; sin alusión a ningún parámetro delimitador. De ahí que tengamos serias dudas, por la remisión incondicional al reglamento de uno de los elementos determinantes de un elemento esencial del tributo: la base imponible, de su acomodo a las exigencias del principio de reserva de ley. De ahí que propongamos que la remisión reglamentaria en orden a la determinación de las categorías de establecimiento se embride legalmente dentro de unos parámetros; en cuyo seno pueda operar el reglamento con base a razones técnicas. b) “S” es la superficie comercial computable; en los grandes establecimientos comerciales territoriales colectivos, dicha superficie comercial será la superficie total; mientras que, en el resto de casos, señaladamente las grandes superficies comerciales territoriales individuales, será superficie comercial –art. 133.2 APL-. No quedando claro cuál es el alcance de la total; esto es, qué diferencia presenta respecto de la superficie comercial. De ahí que entendamos que la norma debería precisar el alcance de la superficie total. c) Finalmente, “CTU” se define como el coeficiente aplicable según el establecimiento esté situado, conforme a la normativa urbanística, dentro o fuera de la trama urbana (TU) o del núcleo histórico o de sus ensanches NH en caso de que esté definida la TU del municipio; que sería de 1,00 si el establecimiento está situado dentro de la TU o el NH y 1,20, si está situado fuera –art. 133.2 APL-. Coeficiente éste que, en el caso de aplicarse, ya que “aún no está decidido, ya que se duda en gravar sólo los establecimientos situados fuera de la TU o todos, independientemente de su ubicación” (nota 1) -decisión que afectaría, por ejemplo, a la calificación de la exención de los mercados municipales-, agravaría la base imponible de los establecimientos situados fuera; con base, entendemos, en la mayor provocación de tránsito de vehículos fuera de las tramas urbanas;

donde, además, no se cuenta, en principio con transporte público; o, al menos, a la altura de las ciudades. En nuestra opinión, las razones ambientales, anudadas a la configuración jurídica del tributo, exigirían, en primer lugar, gravar todas las grandes superficies comerciales, en tanto que todas provocan el tránsito de vehículos; y, en segundo lugar, hacerlo de forma discriminada, tal como contempla el artículo 133.2 APL, en tanto que las grandes superficies ubicadas dentro de la trama urbana o del núcleo histórico exigen, por regla general, una menor distancia de desplazamiento de los vehículos que las ubicados fuera.

-El Impuesto sobre bolsas de plástico de un solo uso: su in/compatibilidad con el tramitado Impuesto sobre Envases de Plástico de un solo uso.

24. El nuevo Impuesto sobre los envases de plástico no reutilizables, contemplado en el Anteproyecto estatal de Ley de Residuos y Suelos Contaminados, no grava las bolsas de plástico de un solo uso. El planteamiento del establecimiento de un hipotético impuesto valenciano sobre las bolsas de plástico de un solo uso, asimilado al impuesto andaluz sobre las bolsas de plástico de un solo uso, exige su compatibilidad, a la luz del artículo 6.2 LOFCA, con el IVA que soporta dichas bolsas de plástico. Sin embargo, la estructura jurídica de ambos tributos se informa propiamente por el principio de capacidad económica; incidiendo el principio quien contamina, paga en la determinación del gravamen de las bolsas de plástico por su naturaleza; pero sin determinar cabalmente su cuantificación. De ahí que el hipotético tributo autonómico vulneraría el artículo 6.2 LOFCA al recaer sobre el hecho imponible gravado por el IVA. De ahí que desaconsejemos su establecimiento.

Ahora bien, aconsejaríamos el establecimiento de un impuesto valenciano sobre bolsas de plástico de un solo uso cabalmente ambiental; esto es, con una estructura jurídica que sometiese a gravamen la capacidad económica, ínsita en el consumo de dichas bolsas de plásticos, en función del contenido de plástico de la bolsa adquirida; contemplando, por ejemplo, exenciones parciales en los supuestos de bolsas confeccionadas con plástico reciclado. En el marco de la estrategia global de lucha contra el plástico, las bolsas de plástico de un solo uso no pueden quedar al margen en la Comunitat.

VI. IMPOSICIÓN SOBRE VIVIENDAS VACÍAS O DESOCUPADAS⁷²

VI.1 INTRODUCCIÓN

En ejercicio de la competencia atribuida a las CCAA en materia de vivienda (art 148.1.3 de la Constitución Española), las CCAA han desarrollado una serie de medidas de variada índole destinadas tanto a amparar a aquellas personas desprotegidas y sin recursos para obtener una vivienda, como a desincentivar los comportamientos que obstaculizan el cumplimiento del fin social principal de los inmuebles residenciales destinados a vivienda⁷³. Además del reconocimiento competencial en la Constitución y en los respectivos Estatutos de Autonomía, la actuación de las Comunidades Autónomas encuentra su fundamento en los artículos 33 y 47 de la Constitución Española, al reconocerse la función social de la propiedad, y el derecho a disfrutar una vivienda digna y adecuada, entendido no como derecho subjetivo sino como mandato dirigido a los poderes públicos para, en ejercicio de su función promocional, establecer las condiciones necesarias que permitan hacer efectivo este derecho⁷⁴.

Las sucesivas crisis económicas a las que la sociedad española ha tenido que enfrentarse en los últimos tiempos ha privado a muchos ciudadanos del disfrute de una vivienda en condiciones, lo que ha propiciado el desarrollo de medidas de protección y promoción al amparo del socaire constitucional. La actuación sobre el parque de viviendas desocupadas⁷⁵, deshabitadas o vacías ha sido una de ellas.

Entre las medidas diseñadas para mejorar la gestión del exceso de viviendas vacías existentes en nuestro parque inmobiliario y dedicarlas a hacer frente a situaciones de emergencia y vulnerabilidad, se han aprobado varias figuras tributarias, tanto en el ámbito

⁷² El informe fue presentado y sometido a debate en el seno de la Comisión en la reunión mantenida el 10 de noviembre de 2020, con anterioridad a la presentación del proyecto y aprobación final del Impuesto valenciano sobre viviendas vacías llevada a cabo por la Ley 3/2020, de 30 de diciembre (artículo 33).

⁷³ Para un análisis descriptivo de dichas medidas puede verse, por todos, Verdú Martínez, María Teresa “Herramientas en relación con la vivienda vacía en España. Estudio comparado” en Ciudad y Territorio. Estudios Territoriales Vol L. núm 197, otoño 2018 p. 577-608.

⁷⁴ Por todas, STC 93/2015, de 14 de mayo.

⁷⁵ De acuerdo con el Instituto Nacional de Estadística, se estima que el 15% del parque de viviendas de la Comunitat Valenciana se encuentran desocupadas. Sin embargo, el estudio es decenal y el último disponible corresponde a datos de 2011 <https://www.ine.es/dynt3/metadatos/es/RespuestaPrint.htm?oper=8>

de los tributos propios de las Comunidades Autónomas, como en el marco de las Haciendas Locales. Dichas medidas, fundamentalmente tributos propios, recargos sobre el IBI y otras tasas ⁷⁶, tienen un marcado carácter extrafiscal, destinado a desincentivar la infrautilización de los inmuebles de uso residencial o destinados a vivienda. Con ellas se intenta hacer frente a la infrautilización de viviendas con medidas tributarias disuasorias que no llegan a tener carácter sancionador, pero que se fundamentan en su carácter extrafiscal, intentando exigir el cumplimiento del fin social constitucionalmente atribuido a las viviendas.

Sin embargo, la imposición sobre las viviendas vacías o desocupadas no está exenta de problemas, tanto de orden -constitucional y legal-, como técnicos, de aplicación práctica, o de orden competencial, lo que ha dado lugar a un intenso debate doctrinal y jurisprudencial, que está permitiendo, finalmente y de forma progresiva, encajar y delimitar adecuadamente las figuras tributarias adoptadas en nuestro sistema tributario.

En el programa político del actual gobierno de la Generalitat Valenciana se prevé la introducción de dicha figura tributaria (Eje 3, punto 14) al prever el gravamen de los grandes tenedores de viviendas vacías, especialmente a las entidades financieras e inmobiliarias, que las mantengan desocupadas por un tiempo determinado y sin causa justificada, por lo que resulta oportuno que la Comisión analice en el presente informe los aspectos tanto constitucionales como técnicos que permitan una mejor valoración de los pros y los contras que puede comportar su adopción y la formulación de las recomendaciones al respecto.

VI.2 ESTADO DE SITUACIÓN

En la actualidad, el análisis comparado nos muestra las siguientes figuras tributarias que de un modo u otro tienen como objeto de gravamen las viviendas vacías o desocupadas.

⁷⁶ El Tribunal Supremo ha anulado la tasa por actuaciones derivadas de la inspección y control sobre las viviendas desocupadas que había establecido el Ayuntamiento de Barcelona por su falta de previsión en el TRLRHL (STS 845/2019, de 18 de junio; STS 1015/2019 de 9 de julio). El Tribunal Superior de Justicia de Madrid ha anulado la tasa por la prestación del servicio de vigilancia especial y prevención del riesgo de usurpación de las viviendas propiedad de las entidades financieras, establecida por el Ayuntamiento de Torrejón de Ardoz en sentencia de 7 de febrero de 2017.

En el ámbito autonómico, Cataluña pasa por ser la única Comunidad Autónoma que tiene establecido un tributo autonómico propio sobre viviendas vacías (denominación utilizada en lugar de la de viviendas desocupadas), cuya constitucionalidad ha sido confirmada por el TC en STC 4/2019 de 17 de enero. Galicia tiene un canon de inmuebles declarados en estado de abandono que no es propiamente un tributo propio dirigido a gravar las viviendas que no se encuentran ocupadas sino, más bien, destinado a la conservación de áreas urbanas degeneradas o de especial protección (Rexurbe) declaradas así por la Comunidad Autónoma gallega.

En el ámbito local, el Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales establece la posibilidad de que las entidades locales de régimen común establezcan el denominado recargo sobre inmuebles residenciales desocupados de forma permanente, que ha sido objeto de duras críticas por su falta de desarrollo reglamentario y cuya naturaleza dista de encajar entre las prestaciones accesorias al tributo previstas en el artículo 58.2 LGT. La reciente modificación de su regulación intenta posibilitar el ejercicio de las competencias tributarias a las entidades locales, si bien tampoco está exenta de problemas. En el ámbito local foral, Navarra ha establecido un Impuesto local sobre viviendas deshabitadas, con una finalidad similar a la del recargo de la ley estatal, y la Comunidad Autónoma vasca ha establecido un canon municipal sobre viviendas deshabitadas sobre el que penden serias dudas de constitucionalidad por la falta de competencia de los órganos autonómicos para su establecimiento. Por su parte los territorios forales de Guipúzcoa, Álava y Vizcaya ha establecido un recargo sobre los inmuebles de uso residencial que no sean vivienda habitual.

<i>Imposición autonómica sobre viviendas desocupadas</i>				
CCAA	Tributo	Regulación	Afectado por	Otros datos
Cataluña	Impuesto sobre las viviendas vacías	Ley 14/2015, de 21 de julio del Impuesto sobre las viviendas vacías y de modificación de normas tributarias	Modificado por Ley 5/2017, de 28 de marzo	STC 4/2019, de 17 de enero: confirma su constitucionalidad
<i>Otros impuestos extrafiscales autonómicos sobre bienes inmuebles urbanos</i>				
CCAA	Tributo	Regulación	Afectado por	Otros datos

Extremadura	Impuesto sobre el suelo sin edificar y edificaciones ruinosas	Ley 9/1998, de 26 de junio, del impuesto sobre suelo sin edificar y edificaciones ruinosas (con modificaciones parciales en 2002 y 2005) DL 2/2006, de 12 de diciembre, por el que se aprueba el Texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad autónoma de Extremadura en materia de Tributos Propios lo deroga y establece nueva regulación (Titulo I)	ATC 417/2005 de 22 de noviembre, ATC 500/2005, de 13 de diciembre inadmiten cuestiones: avala su constitucionalidad; STS 6865/2010 de 23 de septiembre de 2013, rec 1474/2011	Suprimido por Ley 19/2010, de 28 de diciembre (crisis económica en contradicción con objetivo)
Galicia	Canon de inmuebles declarados en estado de abandono (CIDEA)	Ley 1/2019, de 22 de abril, de rehabilitación y de regeneración y renovación urbanas de Galicia		Áreas de Regeneración Urbana de Interés Autonómico (Rexurbe)
<i>Imposición local sobre viviendas desocupadas</i>				
Ámbito territorial	Tributo	Regulación	Afectado por	Otros datos
TRLRHL estatal. Entidades locales	Recargo sobre viviendas desocupadas permanentemente	Introducido por Ley 51/2002, de 27 de diciembre (art 73.4 LHL), después 72.4 TRLRHL	Modificado por RDL 7/2019, de 1 de marzo, convalidado por Mesa Permanente del Congreso	

Navarra. Entidades locales	Impuesto sobre viviendas deshabitadas (local)	Ley Foral 2/1995 de 10 de marzo	Ley Foral 31/2013, de 31 de octubre, modifica art 132 y Capítulo VIII, Título II. Exacción obligatoria	
País Vasco. Entidades locales	Canon municipal sobre viviendas deshabitadas del PV	Art 57 Ley autonómica 3/2015, de 18 de junio de vivienda		Competencia de territorios forales
Alava	Recargo IBI sobre inmuebles residenciales que no constituyen residencia habitual	Norma Foral Fiscal 12/2016, de 16 de octubre, art. 15.13 (norma foral 42/1989 de 19 de julio del IBI)		
Bizcaia	Recargo IBI sobre inmuebles residenciales que no constituyen residencia habitual	Norma Foral Fiscal 4/2016, de 18 de mayo, art. 10.8		
Gipuzcoa	Recargo IBI sobre inmuebles residenciales que no constituyen residencia habitual	Norma Foral Fiscal 639/2017, art 14.5 IBI	ATC 109/2017 de 18 de julio de 2016	

El desarrollo y mantenimiento de estas figuras no sólo es variado y múltiple, sino que además ha venido acompañado de un importante y complejo debate doctrinal y jurisprudencial, apoyado por alguna reforma legal, que está perfilando progresivamente el marco jurídico en el que insertar dichas figuras tributarias para, finalmente, encontrar acomodo constitucional y legal en nuestro sistema tributario.

En todo caso, y como se observa, son pocas las Comunidades Autónomas que han ejercido sus competencias tributarias para establecer un impuesto sobre las viviendas desocupadas y dicha situación puede deberse a diferentes y variadas razones.

- Por un lado, porque su exigencia se sobrepone a la previsión normativa del recargo sobre el IBI en favor de las corporaciones locales. A pesar de que las competencias en materia de vivienda correspondan a la Comunidad Autónoma, puede resultar adecuada una aplicación más localizada de un gravamen con dicha finalidad, limitada a aquellos municipios en los que exista una fuerte y desatendida demanda social de vivienda y un parque considerable de viviendas deshabitadas, por lo que la aplicación de dicho recargo municipal sobre el IBI puede resultar más adecuado a dicho efecto. El reciente desarrollo normativo del artículo 74.2 TRLRHL debería posibilitar, finalmente, su inclusión en las Ordenanzas Fiscales y su aplicación en dichos municipios.

- En segundo lugar, porque hasta fecha bien reciente el Tribunal Constitucional no se había pronunciado reafirmando su constitucionalidad.

- En tercer lugar, porque a pesar de la compatibilidad con el recargo sobre el IBI y la no superación de las competencias constitucionales autonómicas, incluso la ley catalana prevé la posibilidad de compensación a las corporaciones locales que pudieran establecer el recargo en el IBI sobre viviendas desocupadas.

- En cuarto lugar, porque aún siendo evidente que su finalidad principal no es recaudatoria sino extrafiscal, deben tenerse en cuenta las exigencias del principio de proporcionalidad para modular la configuración del presupuesto de hecho y del gravamen.

- En quinto lugar, porque los aspectos esenciales de su configuración jurídica son ambiguos y puede resultar compleja su concreción, como sucede con el concepto de vivienda desocupada de carácter permanente o la fijación de los sujetos pasivos obligados frente a aquellos excluidos

- Por todo ello, en sexto lugar, su adecuada aplicación genera importantes dificultades de gestión que necesita de la coordinación con órganos estatales -el catastro, la AEAT- y locales, para el adecuado suministro de información, por un lado, y con los obligados tributarios, para la correcta defensa de sus derechos y garantías.

- Por último, porque su exacción recae sobre una específica manifestación de capacidad económica -la posesión de bienes determinados del patrimonio- que requeriría de un planteamiento más global, coherente y coordinado a nivel estatal en el marco de la imposición patrimonial general, ante la evidente manifestación de capacidad económica que supone la misma.

No obstante, en apoyo de su adopción debe apuntarse que su constitucionalidad ha quedado confirmada, y que una regulación posterior a nivel estatal en el marco de la reconfiguración de la imposición patrimonial podría determinar la aplicación de los mecanismos de compensación correspondientes en favor de la Comunidad Valenciana.

Estas consideraciones conducen a la Comisión a formular la recomendación de su no adopción, sin perjuicio de un análisis en mayor detalle que permita una mayor precisión de los motivos que sustentan la misma.

VI.3. ENCAJE CONSTITUCIONAL

A pesar de las dudas planteadas por la doctrina ⁷⁷, el Tribunal Constitucional, en sentencia STC 4/2019 de 17 de enero, ha considerado que el impuesto catalán sobre viviendas vacías no vulnera la Constitución. El argumento en el que se apoyaba el Gobierno estatal para plantear la presunta inconstitucionalidad refutada por el Tribunal Constitucional es, fundamentalmente, la vulneración del artículo 6.3 de la LOFCA, por su coincidencia con el IBI y en particular con el recargo del artículo 72.4 de la TRLRHL, a pesar de no haberse aplicado hasta el momento.

⁷⁷ Piña Garrido, L. “¿Un impuesto sobre viviendas desocupadas en Cataluña?” CT 3/2014, p 35-48. Orón Moratal, G. “Las viviendas desocupadas como objeto de medidas constrictivas” Anuario de Derecho Municipal. 9/2015 p 175-200. Ruiz Garijo, M. “Derecho a una vivienda e impuestos autonómicos sobre viviendas vacías en España. Una perspectiva constitucional” CT 161/2016, p 187-207. Urbano Sánchez, L. “La constitucionalidad del impuesto catalán sobre las viviendas vacías: comentario a la sentencia del Tribunal constitucional 4/2019, de 17 de enero” CT 172/2019. García Moreno, V.A. “La infrautilización de los inmuebles como índice de capacidad económica potencial sobre el que erigir tributos propios autonómicos” CaT 54-54/2019.

De acuerdo con el artículo 6.3 de la LOFCA, “los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas *no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por los tributos locales*. Las Comunidades Autónomas *podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de régimen local reserve a las corporaciones locales*. En todo caso, deberán establecerse las *medidas de compensación o coordinación* adecuadas a favor de aquellas corporaciones, de modo que los ingresos de tales corporaciones locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro” (la cursiva es nuestra).

Con esta delimitación, reformulada por la LO 3/2009, se asimila el marco de incompatibilidad entre los tributos propios autonómicos con los tributos estatales, por un lado, y con los tributos locales por otro, y se aporta claridad a la delimitación. A estos efectos, se hace preciso atender a los elementos esenciales de los tributos confrontados para determinar la manera en que la fuente de capacidad económica es sometida a gravamen en la estructura del tributo, lo que implica analizar no únicamente el hecho imponible sino también los supuestos de no sujeción y exención, el sujeto pasivo y los elementos de cuantificación, así como la posible concurrencia de fines extrafiscales.

Atendiendo a la interpretación extensiva del artículo 6.2 LOFCA hacia el actual artículo 6.3 LOFCA, el Tribunal Constitucional concluyó, de manera palmaria, que los hechos imponibles del IBI y del Impuesto Catalán sobre viviendas vacías no son coincidentes y tampoco los sujetos pasivos; y sus razones y fundamentos son distintos, pues éste último no grava la propiedad per se, sino por el hecho de permanecer desocupada de forma permanente. Es la finalidad extrafiscal la que justifica las exenciones, y la técnica de cuantificación difiere entre ambos impuestos -valor catastral y unidad física con independencia del valor-. Tampoco coincide el mecanismo de concreción del tipo de gravamen y las bonificaciones. La finalidad de ambos impuestos también es distinta, siendo el impuesto catalán un impuesto con finalidad extrafiscal, similar a la del impuesto andaluz sobre tierras infrutilizadas o al impuesto extremeño sobre suelo sin edificar y edificaciones ruinosas; no encontrándose ésta en el IBI, que tiene un fin principalmente fiscal aunque algunos elementos que modulan la carga tributaria se establezcan en función de criterios extrafiscales, todos de carácter secundario.

Todos estos indicios son suficientes para apreciar ‘diferencias sustanciales’ que permiten concluir que el IBI y el Impuesto catalán sobre viviendas vacías no son tributos ‘coincidentes’ ni ‘equivalentes’.

Más discutible es la conclusión que alcanza en relación con la potencial duplicidad con el recargo sobre viviendas desocupadas del IBI. Es cierto que como indica el Tribunal, la previsión de medidas compensatorias en favor de los ayuntamientos que hayan aprobado el recargo no constituye una vulneración del artículo 6.3, sino precisamente una consecuencia de sus exigencias y previsiones, al coincidir en ambos supuestos la materia imponible. Sin embargo, el TC apoya su análisis en la consideración del recargo como un mecanismo de regulación del tipo de gravamen del impuesto local y no, como parte de la doctrina ha señalado⁷⁸, como una figura tributaria atípica, no susceptible de ser circunscrita a las prestaciones accesorias previstas y recogidas en el artículo 58.2 de la LGT. Esta consideración doctrinal se basa en la verificación de las importantes diferencias que existen en la configuración tributaria del IBI y del denominado ‘recargo’ sobre el mismo, en la medida en que su presupuesto de hecho no es coincidente, teniendo el recargo un presupuesto de hecho autónomo; tampoco su carácter -obligatorio y potestativo-; tampoco coincide el devengo, lo que puede originar disfunciones en cuanto a la exigibilidad de impuesto y recargo al mismo sujeto pasivo; la finalidad es diversa, al tratarse de un recargo con finalidad extrafiscal, siquiera llegue a modificar el importe del tributo hasta en un 50% de incremento; así como su exigencia, automática y recurrente en el caso del IBI y verificable y revisable en cada período impositivo en el caso del recargo.

En cambio, a juicio del TC, atendiendo para ello al Preámbulo de la Ley que lo incorporó, no constituye una figura independiente del IBI, sino uno de los factores relevantes para su cuantificación, generando un incremento del tipo de gravamen debido a la desocupación de la vivienda. Es dicha consideración, prácticamente en exclusiva, la que lleva al TC a considerar que no se produce vulneración del artículo 6.3, al resultar

⁷⁸ Orón Moratal, cit., p. 184; Varona Alabern, J.E. “El sedicente recargo del IBI sobre las viviendas desocupadas con carácter permanente” Quincena Fiscal 18/2020. Navarro García, “Las medidas fiscales para garantizar el derecho de acceso a la vivienda: el recargo del ibi y otras medidas tributarias sobre las viviendas desocupadas”. Tributos Locales 123/2016 p. 50. Urbano García, “La tributación de la vivienda vacía en el ámbito autonómico y local. Algunas reflexiones a la luz del artículo 6.3 Lofca”. Revista Andaluza de Administración Pública 96/2016, p. 127-164; consideran que dada la peculiar configuración jurídica del recargo, debe ser considerado como una figura tributaria autónoma del IBI y no un simple mecanismo de regulación de la cuantificación del impuesto.

trasladables las consideraciones efectuadas en torno al IBI. No obsta a dicha conclusión el reconocimiento de la finalidad extrafiscal del recargo, puesto que no es la única norma reguladora del IBI con dicha finalidad. El Tribunal Constitucional parece considerar que, *un recargo del 50% sobre la cuota inicial del IBI* no logra modular la finalidad fundamentalmente fiscal que mantendría el IBI incrementado con el recargo. Finaliza su análisis considerando que el recargo no constituye una figura autónoma, sino que tiene un carácter accesorio, aunque lo justifica en la falta de desarrollo reglamentario que ha impedido su aplicación.

Tampoco acepta el TC que el impuesto catalán constituya una extralimitación de las competencias tributarias atribuidas al Parlamento catalán, puesto que la definición que realiza de viviendas vacías se enmarca en un presupuesto tributario autónomo y con dicha finalidad, sin que pretenda constituir una alternativa al desarrollo reglamentario exigido por la normativa reguladora del IBI que nunca llegó a producirse. Dicha extralimitación queda totalmente descartada, más si todavía cabe, a la vista de la nueva redacción del artículo 72.4 LHL.

En conclusión, y a pesar de las críticas y la argumentación excesivamente formal del Tribunal Constitucional, un impuesto autonómico propio sobre viviendas desocupadas, con una configuración similar o semejante al aprobado por el Parlamento de Cataluña tiene cabida en el actual marco constitucional.

VI.4. ASPECTOS TÉCNICOS

Además de los problemas de encaje constitucional del impuesto, finalmente resueltos por el Tribunal Constitucional, deben tenerse en cuenta una serie de aspectos técnicos en la configuración jurídica del impuesto que permitan efectuar una valoración adecuada sobre su oportunidad, atendiendo a las implicaciones derivadas de la potencial aprobación de un impuesto autonómico sobre las viviendas desocupadas. Abordaremos estos aspectos técnicos de forma sintética en relación con los diferentes elementos esenciales del impuesto.

4.1. HECHO IMPONIBLE

El principal elemento que debe tenerse en cuenta para la configuración del hecho imponible del impuesto es el de la concreción de su presupuesto de hecho, mediante la precisión del objeto de gravamen. La ley reguladora del tributo autonómico debe fijar el contenido de la expresión ‘vivienda desocupada’ o cualquier otra similar que se pretenda utilizar.

Al efecto, varias son las alternativas que podrían tomarse en cuenta.

El presupuesto de hecho está constituido por diferentes elementos que deben ser objeto de concreción, así:

- a) La titularidad de los bienes, a la que deben incorporarse otros derechos reales susceptibles de gravamen.
- b) El concepto de vivienda, que debe referirse a la finalidad y susceptibilidad de uso de determinados bienes inmuebles como residencia de las personas físicas.
- c) El elemento crucial de su consideración como desocupada.
- d) Decidir si resulta necesario establecer de forma independiente la permanencia de la desocupación, como un requisito temporal fijo o variable, pero separado de la definición de la desocupación, o como elemento integrante e implícito en el concepto de vivienda desocupada.

En relación con la definición del vidrioso concepto de ‘vivienda desocupada’, las alternativas que pueden plantearse para su concreción son variadas:

- a) De manera coherente con el ordenamiento autonómico, tomar en cuenta la concreción que de las viviendas desocupadas realiza la Ley 2/2017, de 3 de febrero, de la Generalitat por la función social de la vivienda de la Comunitat Valenciana, a pesar de que utiliza de forma indistinta las expresiones vivienda desocupada y vivienda deshabitada (Título IV). No obstante, debe tenerse en cuenta que la Ley 2/2017 exige un acto administrativo declarativo tras un procedimiento contradictorio a partir de una serie de presunciones e indicios formulados en la propia ley (artículo 15), entre los que se encuentra la fijación de un plazo de tiempo de desocupación continuada. La aplicación del impuesto a partir de las viviendas registradas como tal tras el procedimiento administrativo declarativo facilitaría la

gestión y aportaría seguridad jurídica, pero el impuesto no puede condicionarse en su aplicación a la existencia previa de un acto declarativo porque supondría asimilarlo a la figura de la tasa y generaría una situación discriminatoria entre viviendas desocupadas declaradas y por declarar. Por ello, la declaración administrativa previa de la vivienda como desocupada no debería conformar el presupuesto de hecho del impuesto. Además, y de conformidad con la doctrina constitucional, la definición de las viviendas deshabitadas mediante presunciones e indicios no plantea problemas en cuanto sea la base para el desarrollo de la política de vivienda de la Comunidad Autónoma, pero podría generar problemas si sobre la misma se articularan medidas de gravamen -de carácter sancionador en las sentencias analizadas, pero podría alcanzarse idéntica conclusión en relación con las medidas de naturaleza tributaria y con la aplicación del régimen sancionador tributario, pudiendo vulnerarse en este último caso los principios de presunción de inocencia y culpabilidad ⁷⁹.

- b) Por ello, puede resultar más aconsejable la formulación de una definición tributaria propia y autónoma a efectos del presupuesto de hecho del tributo propio, destacando como elementos principales positivos la desocupación -aún verificable por elementos e indicios probatorios- y la permanencia de la misma, concretada en un lapso temporal de tiempo considerable y razonable. La definición debería completarse con una enumeración negativa de aquellos supuestos que no deberían considerarse como desocupación permanente a los efectos del impuesto por existir una causa justa o justificada de desocupación, como hace la Ley catalana.
- c) El análisis comparado de la figura y de la ‘desocupación permanente’ pone de manifiesto su concreción a partir de diferentes plazos, aunque en algunas normativas autonómicas sobre vivienda no se incluye una referencia a los mismos. Una opción coherente de la regulación tributaria -atendiendo, fundamentalmente, a su carácter fiscal- debería reconocer los plazos recogidos por la Ley de función social de la vivienda de la Comunitat Valenciana, que fija un período de desocupación continuada superior a dos años, o de un año tras el segundo año de entrada en vigor de la Ley.
- d) El hecho imponible debería completarse de forma negativa mediante la fijación de supuestos de no sujeción, que comporten la no aplicación del impuesto en

⁷⁹ STC 16/2018, fj 9; STC 43/2018, de 26 de abril, fj 5.b).

determinados supuestos de desocupación justificada. La Ley catalana establece una serie de supuestos de no sujeción (-litigio judicial pendiente, rehabilitación de la vivienda, hipoteca o imposibilidad de destino a uso distinto del inicial, ocupación ilegal con acreditación documental, rehabilitación integral de edificio con condiciones-, y de manera similar lo hace la Ley valenciana sobre función social de la vivienda para la declaración administrativa de la desocupación -segunda residencia, uso turístico o terciario, usos dotacionales, inmuebles ofrecidos para la venta o alquiler, pendencia de partición hereditaria, extinción de comunidades de bienes o sociedad de gananciales, traslados temporales de domicilio. A estos supuestos podrían añadirse otros -viviendas ubicadas en zonas de escasa o baja demanda de vivienda, y en zonas en riesgo de despoblación, que podrían configurarse asimismo como supuestos de exención- que pueden variar en función del alcance extrafiscal que se atribuya al impuesto. Estos supuestos se configuran mejor como supuestos de no sujeción que como exención si se vinculara de vivienda desocupada con la fijada administrativamente en la Ley de vivienda valenciana, sobre todo en aquellos supuestos reconocidos como desocupación justificada por dicha Ley.

- e) Asimismo, el presupuesto de hecho del tributo debería tomar en consideración aquellos supuestos en los que la vivienda permanece desocupada por motivos de necesidad o simplemente económicos, no necesariamente por motivos especulativos, como puedan ser la imposibilidad de obtener un beneficio derivado de la actividad económica consistente en poner a disposición la vivienda en el mercado para su uso o cesión, excluyéndolos de la aplicación del impuesto.

En conclusión, la fijación del concepto ‘vivienda desocupada’ como eje principal de la materia imponible del impuesto se enfrenta a una pluralidad de circunstancias que dificultan su concreción y precisión tributaria, siendo éste un motivo adicional que decanta a la Comisión a proponer su no aprobación.

4.2. SUJETO PASIVO

La determinación del sujeto pasivo también tiene su relevancia. A diferencia del recargo sobre viviendas desocupadas en el IBI, la ley catalana aplica el impuesto únicamente a las personas jurídicas, excluyendo las personas físicas y las entidades sin personalidad

jurídica. Aunque no consta en el Preámbulo de la Ley, la exclusión de las personas físicas puede estar motivada por la necesidad de evitar un gravamen adicional sobre las viviendas de titularidad de las personas físicas, dado que éstas deben soportar la imputación de rentas prevista en el artículo 85 de la RLIRPF, mientras que dicha imputación no afecta a las personas jurídicas ⁸⁰. No consideramos, en cambio, que dicha imputación de rentas impida someter a gravamen a las personas físicas por exigencias del artículo 6.2 LOFCA. Por añadidura, las personas físicas están sometidas al Impuesto sobre el Patrimonio. Tampoco esta exigencia conjunta debería plantear problemas de colisión con el artículo 6.2 de la LOFCA, atendiendo a las pautas elaboradas por el Tribunal Constitucional en la STC 4/2019, por no existir identidad o concurrencia de hechos imposables, sino únicamente una carga adicional sobre dichos elementos patrimoniales de titularidad de las personas físicas.

Alternativamente, resultaría más adecuada la utilización del criterio de la Ley valenciana sobre vivienda social, restringiendo la sujeción pasiva a los grandes tenedores de viviendas (art 16), concretados por su actividad económica y por el número mínimo de viviendas desocupadas de su titularidad (10). De forma alternativa, dicha precisión podría fijarse en las normas reguladoras de la exención. Sin embargo, deben tenerse en cuenta las dificultades que conlleva dicha delimitación excluyente, tanto de carácter territorial, como las relativas a la determinación del auténtico sujeto pasivo, bien el titular formal de las viviendas o, en cambio, el último beneficiario real de las mismas, lo que convierte a dicha precisión no sólo en una cuestión de política tributaria sino también técnica y, en última instancia, aplicativa, de gestión y control.

4.3. EXENCIONES

Para precisar la función extrafiscal que persigue el impuesto sobre viviendas desocupadas, el impuesto debe delimitar mediante normas de exención aquellas situaciones de desocupación que no suponen un incumplimiento sustantivo de la función social de la vivienda, bien porque existe un compromiso de dedicación de parte del parque de viviendas a una finalidad social, como el alquiler social, o bien por otros motivos alternativos o de fuerza mayor. Así lo establece la Ley catalana (art 10) que declara

⁸⁰ Desde una óptica constitucional pueden tenerse en cuenta los considerandos realizados por el TC en las STC 32/2018, de 12 de abril de 2018, fj9, y STC 16/2018, fj 10, para considerar que el trato distinto otorgado a las viviendas de titularidad de las personas físicas y de las personas jurídicas no supone un trato arbitrario contrario al artículo 9.3 ni al artículo 14 de la Constitución.

exentas las viviendas pertenecientes a entidades del tercer sector, aunque cabría condicionarlas a su utilización efectiva a la finalidad que se les prevé, así como a las viviendas protegidas con calificación oficial vigente.

Otra exención relevante es la que debiera permitir no aplicar el impuesto cuando de acuerdo con las normativas sobre vivienda social, la desocupación comporte la exigencia de mecanismos sancionadores. Se establecería así una clara delimitación y gradación de la respuesta pública ante el incumplimiento de la función social de la vivienda.

La configuración las exenciones también podrían coadyuvar a delimitar la posición pasiva del tributo. Sin embargo, son varios los criterios que podrían tomarse en cuenta, y distintas las alternativas, que conducirían al establecimiento de exenciones tributarias subjetivas o subjetivas mixtas:

- (a) bien excluyendo a viviendas cuyo titular fuera una persona física;
- (b) bien excluyendo a aquellos sujetos pasivos que no posean un mínimo de viviendas desocupadas; o
- (c) bien estableciendo un criterio mixto compuesto por el número de viviendas y/o el valor total/metros totales de los inmuebles desocupados, a modo de mínimo exento coherente con el criterio de cuantificación del impuesto.

De este modo, podría establecerse un mejor encaje del tributo con las exigencias de capacidad económica, a pesar de su carácter extrafiscal.

Asimismo, la exención podría afectar a aquellas viviendas desocupadas situadas en aquellas localidades en las que no existe una demanda acreditada relevante, limitando su aplicación a aquellas áreas del territorio valenciano en las que exista dicha demanda y resulte acreditada.

Aunque el Tribunal Constitucional no realice un análisis estricto de la justificación extrafiscal de los tributos sobre viviendas desocupadas, la normativa tributaria debería permitir verificar la correspondencia y proporcionalidad de las medidas tributarias propuestas con el alcance del tributo, así como de su necesidad u oportunidad.

Un ejemplo palmario es el previsto por la Ley catalana, que exime precisamente del tributo a aquellas viviendas que se encuentran situadas en aquellas localidades en las que no existe una demanda acreditada relevante y, por tanto, la justificación del fin extrafiscal

del tributo, que constituye su fin principal, quedaría deslegitimada. En dicho caso, deberían especificarse los criterios que permiten considerar cuándo no existe demanda acreditada relevante, criterios que pueden necesitar de un ajuste en función de las necesidades variables y la relación entre la oferta existente y las necesidades de vivienda social. El Decreto 75/2014 de 27 de mayo del Govern catalán identifica los municipios afectados, concretando las variables relevantes, aunque sin establecer la relevancia de cada uno de ellos –‘como mínimo’-.

De forma alternativa, podrían tenerse en cuenta las áreas de necesidad de vivienda a las que se refiere el artículo 13 del Decreto Ley 6/2020, de 5 de junio del Consell, para la ampliación de vivienda pública en la Comunitat Valenciana mediante los derechos de tanteo y retracto y que, en espera de su desarrollo reglamentario, se concretan en el Anexo II de dicho Decreto Ley.

El desarrollo reglamentario podría concretar los municipios afectados -o beneficiados- pero, en cualquier caso, los criterios deberían contenerse en la ley reguladora del tributo.

La conveniencia de singularizar el alcance territorial del impuesto autonómico constituye un argumento adicional para aconsejar que las medidas tributarias para hacer frente a la desocupación de viviendas se asuman a nivel local, en virtud de las figuras articuladas por la normativa tributaria local, siguiendo la opción de política tributaria que han elegido el País Vasco y Navarra y, en derecho comparado, el sistema tributario francés. Aunque la competencia en materia de vivienda corresponda a las Comunidades Autónomas, la recomendación de articulación preferente de medidas tributarias contra la desocupación de viviendas por parte de las entidades locales encaja con el modelo avanzado de descentralización de las políticas de vivienda propuesto recientemente por el Decreto Ley 6/2020.

4.4. CUANTIFICACIÓN DEL IMPUESTO

El Impuesto sobre viviendas vacías catalán se aplica calculando la cuota tributaria a partir de los metros cuadrados de viviendas vacías de titularidad del sujeto pasivo, al igual como lo hacen otros gravámenes sobre viviendas desocupadas que se apartan del valor (catastral) de las viviendas desocupadas como magnitud base para la determinación de la cuota tributaria. Sin duda, el apartarse del valor de las viviendas que no cumplen su función constitucionalmente prevista puede deberse a la necesidad de salvaguardar el

juicio de comparabilidad y similitud con los impuestos locales y estatales, a efectos de superar los límites de los artículos 6.2 y 6.3 de la LOFCA.

Sin embargo, la toma en consideración de los metros cuadrados de vivienda desocupada como criterio -exclusivo- de medición del hecho imponible supera de forma muy limitada las exigencias del Tribunal Constitucional de identificación de una capacidad económica potencial mínimo, sobre la base de otorgar prioridad al cumplimiento de las obligaciones inherentes a la junción social de la propiedad como fundamento extrafiscal único -si no exclusivo- del tributo. Además, la desvinculación del gravamen del valor del patrimonio que se aparta de su función constitucional y la toma en consideración única de un elemento espacial cuantitativo -metros cuadrados- pueden generar efectos regresivos, claramente contrarios a las exigencias de justicia tributaria. De ahí que una alternativa de salvaguarda frente a dicha consecuencia pudiera consistir en la fijación de un mínimo exento que combinara no sólo el número de metros de viviendas desocupadas del titular -150m² en el impuesto catalán-, sino también el número de inmuebles y el valor mínimo total de los mismos.

Asimismo, es importante valorar la conveniencia de incorporar en el propio tributo medidas de estímulo que favorezcan la movilización de la oferta y la aportación de viviendas para el desarrollo de las políticas públicas de vivienda de la Comunitat y de su ofrecimiento en régimen de alquiler social. Dichas medidas deberían comportar una reducción de la carga tributaria a los sujetos pasivos del impuesto que pongan una parte o la totalidad de sus viviendas a disposición para dicho fin.

Por ello, entroncando el impuesto con su finalidad extrafiscal, que no es otra que la de fomentar la puesta a disposición de las viviendas desocupadas al mercado facilitando el acceso a la vivienda en aquellos supuestos de extrema necesidad, debería recomendarse la introducción de bonificaciones porcentuales de la cuota en función del número de viviendas/metros cuadrados totales de viviendas/valor de las mismas puestas a disposición de mercado mediante alquileres asequibles, siguiendo el modelo del impuesto catalán.

4.5. GESTIÓN DEL IMPUESTO

Es en la gestión del impuesto donde pueden encontrarse importantes dificultades como consecuencia de la necesaria coordinación que la aplicación del mismo requiere entre los

órganos estatales -el catastro, identificando el uso residencial de los inmuebles, y la AEAT, facilitando datos y evidencias de la desocupación-, las CCAA -entre sus registros de viviendas desocupadas y los órganos de gestión e inspección tributaria- y las entidades locales, y la integración de los diferentes procedimientos administrativos declarativos previstos en las normas reguladoras respectivas. Estas dificultades han sido puestas de manifiesto en el ámbito local para aquellas entidades locales que pretendan establecer el recargo sobre el IBI, a las que se debiera añadir el necesario reconocimiento de los derechos y garantías del contribuyente, estableciendo procedimientos y vías para solicitar la exclusión de sus viviendas del ámbito de aplicación del impuesto cuando dejen de concurrir las circunstancias determinantes del devengo del impuesto y en su caso, de la devolución del impuesto cuando se exigió a pesar de su no concurrencia.

Desde la óptica de la eficiencia del tributo autonómico, la consideración de estas dificultades aplicativas y la ponderación equilibrada entre los costes que pueden generarse, la escasa recaudación que pueda obtenerse como consecuencia de su marcado fin extrafiscal⁸¹, y la adecuación de las consecuencias que genera la aplicación de dicho tributo con la consecución efectiva de su fin extrafiscal aconsejan a este Comité recomendar la no aprobación del impuesto sobre las viviendas desocupadas. Consideraciones a las que debe añadirse la compensación económica requerida por la LOFCA en favor de aquellas entidades locales de la Comunitat Valenciana que decidan establecer el recargo.

4.6. EXTRAFISCALIDAD, EFICIENCIA Y PROPORCIONALIDAD

Como hemos indicado, en el análisis de los elementos esenciales configuradores del impuesto es preciso fijar con claridad la finalidad extrafiscal que pretende cumplirse con el impuesto, a efectos de articular los mecanismos de modulación de dichos elementos esenciales que respondan de forma adecuada a su consecución.

Con todo, nos parece peligrosa la aceptación que el Tribunal Constitucional realiza en las últimas sentencias en torno a la justificación del tributo en su finalidad extrafiscal a partir de su simple idoneidad para lograr el cumplimiento de las obligaciones que los poderes públicos imponen a aquellos titulares [de viviendas desocupadas] que impiden o

⁸¹ De acuerdo con el Instituto de Estadística Catalán, la recaudación del impuesto catalán sobre viviendas vacías fue de 11,5 millones de euros en 2016, 18,42 millones en 2017, 16,28 millones en 2018 y (previsión) 11,82 millones en 2019.

dificultan la consecución de determinados fines o políticas sociales, dejando en un lugar residual la verificación del cumplimiento de las exigencias del principio de capacidad económica, siquiera potencial, sobre todo cuando, además, la efectividad de las medidas propuestas resulta difícilmente verificable y no es objeto de evaluación en el análisis de proporcionalidad que debiera realizarse de la legitimidad constitucional del tributo.

Bien es cierto que la política social de vivienda -no la tributaria- que han llevado a cabo algunas Comunidades Autónomas se ha visto en alguna medida limitada por la doctrina constitucional al exceder las competencias propias o invadir las competencias estatales. Así ha sucedido con el establecimiento de la expropiación forzosa del usufructo o uso temporal de las viviendas en especiales circunstancias de emergencia social, el pretendido deber del destino efectivo de la vivienda al uso residencial como contenido esencial del derecho de propiedad de la vivienda, o la regulación y proporcionalidad de algunas sanciones por inutilización de las viviendas ⁸². Lo que podría animar a algunas Comunidades Autónomas a utilizar los tributos propios extrafiscales como complemento -habilitado constitucionalmente- a dichas políticas.

Sin embargo, manifestamos al respecto nuestras reservas en torno a la adecuación y efectividad de las medidas, sobre todo en relación con el doble objetivo que debieran perseguir:

- a) el inmediato, ‘desincentivar’ a los propietarios de viviendas inutilizadas para que las mantengan en dicha situación;
- b) y el último y principal, ‘incentivar’ en última instancia para que las pongan en el mercado o al servicio de la política social de vivienda ⁸³.

A nuestro entender, este último objetivo resulta difícilmente verificable. Si a ello unimos la escasa aportación a las arcas públicas autonómicas generadas por el tributo y su

⁸² STC 93/2015, de 14 de mayo contra la Ley 1/2010 del derecho a la vivienda en Andalucía y el RDL 6/2013, de 9 de abril de función social de la vivienda. STC 16/2018, de 22 de febrero, sobre la regulación de la comunidad autónoma navarra; STC 32/2018, de 12 de abril, contra la Ley 4/2013 de la comunidad andaluza; STC 43/2018, de 26 de abril, contra la Ley 2/2014 de 20 de junio de medidas para garantizar el derecho a la vivienda de Canarias; STC 97/2018, de 19 de septiembre, contra la Ley 7/2015, de 18 de junio de vivienda del País Vasco; STC 106/2019, de 4 de octubre, contra la Ley 2/2017, de 17 de febrero, de emergencia social de la vivienda de Extremadura.

⁸³ Para Menéndez Moreno, A., “Derecho de propiedad y derecho tributario: una inveterada relación de amor/odio”. Quincena Fiscal 14/2017, estos tributos poseen un carácter sancionador de determinadas conductas vinculado a un componente ideológico que debiera ser ajeno al instituto jurídico del impuesto, pues gravan manifestaciones de riqueza socialmente demonizadas, como la acumulación de viviendas.

compleja gestión y coordinación con las entidades locales que establezcan el recargo, resulta difícil admitir sin más la incorporación del impuesto sobre viviendas desocupadas al acervo de tributos propios de la Comunidad Autónoma por lo que se desaconseja dicha alternativa.

En última instancia, el gravamen extrafiscal sobre las viviendas desocupadas merecería ser objeto de un tratamiento coordinado e integrado en el seno del replanteamiento de la imposición sobre el patrimonio en España, a la que se dedica otra parte de este informe. En la actualidad, la posesión del patrimonio constituye una de las principales manifestaciones de capacidad económica y, en determinadas situaciones, queda injustamente excluida de la correspondiente contribución a las cargas públicas. En todo caso, debería requerirse al Estado, en ejercicio de su competencia exclusiva sobre la Hacienda General, la ordenación sistemática de la tributación sobre el patrimonio, de manera que se garantizara una distribución adecuada de la carga tributaria entre los diferentes bienes y derechos integrantes del patrimonio de los sujetos pasivos, centrado en la actualidad en exceso sobre los bienes raíces. De ahí que esta Comisión recomiende dicha cuestión deba ser abordada de forma conveniente en la próxima reforma del sistema estatal de financiación autonómica y en la oportuna actualización de la imposición sobre el patrimonio en España.

VI.5 LA CONFIGURACIÓN DEL PRESUPUESTO DE HECHO DEL RECARGO SOBRE EL IBI POR LAS CCAA

En atención a las dificultades técnicas que deben asumir las CCAA que deseen establecer un tributo autonómico sobre viviendas autonómicas, a pesar de su encaje constitucional, puede resultar conveniente ceder este mecanismo de política extrafiscal en manos de las entidades locales afectadas mediante el desarrollo de las previsiones contenidas en el TRLRHL, con el establecimiento de un recargo sobre el IBI de las viviendas desocupadas de forma permanente. Los avatares que ha sufrido este recargo previsto legalmente ⁸⁴, pero de imposible aplicación práctica como consecuencia de la inacción del poder

⁸⁴ Irastorza Letamendia, I.J. "Modificación en el impuesto de bienes inmuebles en relación con las viviendas desocupadas ¿un aborto legislativo?" Zergak. Gaceta Tributaria del País Vasco 25/2003. Villar Ezcurra, M; Gorospe Oviedo, J.I. Pérez de Ayala Becerril, M. "Impuesto sobre infrautilización de la tierra, sobre solares sin edificar y viviendas desocupadas" Tributos locales y autonómicos. Aranzadi 2006. P 511 y ss. Navarro García, A. "Medidas fiscales para garantizar el derecho de acceso a la vivienda: el recargo del IBI y otras medidas tributarias sobre las viviendas desocupadas" Tributos locales. 123/2015-2016. Orón Moratal, G. "Las viviendas desocupadas como objeto de medidas constrictivas" Anuario de Derecho Municipal 9/2015. P 175-200.

reglamentario español, hasta el punto de denominarse como ‘monumento a la demagogia’⁸⁵, han intentado superarse con una nueva redacción de la figura del recargo. Si esta nueva regulación garantizara la posibilidad de aplicar este recargo, la decisión de no aplicar un tributo autonómico sobre la misma materia imponible evitaría un sobre gravamen asimétrico sobre las viviendas desocupadas.

La nueva redacción del artículo 72.4 del TRLRHL operada por el RDL 7/2019 de 1 de marzo modifica la concreción del recargo sobre el IBI estableciendo una nueva configuración del concepto de inmueble desocupado con carácter permanente. De conformidad con la nueva redacción

“A estos efectos tendrá la consideración de inmueble desocupado con carácter permanente *aquel que permanezca desocupado de acuerdo con lo que se establezca en la correspondiente normativa sectorial de vivienda, autonómica o estatal, con rango de ley, y conforme a los requisitos, medios de prueba y procedimiento que establezca la ordenanza fiscal*. En todo caso, la declaración municipal como inmueble desocupado con carácter permanente exigirá la previa audiencia del sujeto pasivo y la acreditación por el ayuntamiento de los indicios de desocupación, a regular en dicha ordenanza, dentro de los cuales podrán figurar los relativos a los datos del padrón municipal, así como los consumos de servicios de suministro”.

Con esta nueva redacción, el legislador estatal trata de salir al paso de las críticas y defectos de técnica jurídica formuladas a la redacción original: (1) primero, porque reconoce que la configuración del presupuesto de hecho del recargo sobre el IBI debe contenerse en una norma de rango legal y no reglamentaria; (2) segundo, porque aclara la función de las Ordenanzas fiscales que no pueden configurar el presupuesto de hecho del impuesto; y (3) tercero, porque permite superar el silencio normativo que determinaba la imposibilidad de aplicar el recargo por parte de las entidades locales.

De acuerdo con la redacción actual las Comunidades Autónomas pueden contribuir a la configuración del presupuesto de hecho del recargo del IBI al concretar el significado de la expresión vivienda desocupada de forma permanente.

⁸⁵ Así lo calificó Rubio de Urquía, J.I. “Aspectos nuevos de temas viejos: suelo urbanizable (urbano o rústico? Suministro de agua ¿tasa o precio privado?, viviendas desocupadas ¿gravamen municipal o gravamen autonómico?”. Tributos locales 121/2015. P 22

A pesar de que la nueva redacción intente superar los escollos insalvables de la redacción original, pone de manifiesto todavía algunas dudas jurídicas que deben ser objeto de verificación y resolución:

1. Si la remisión a la normativa sectorial de las CCAA resulta una invasión de las competencias constitucionales y de las previstas en la LOFCA, ya que las CCAA no tienen competencia para establecer o regular impuestos locales.
2. En caso de obtener una respuesta positiva, si la norma legal sectorial autonómica debe reflejar, reproducir o concretar la definición/expresión ‘inmueble desocupado con carácter permanente’ o si dicha definición puede integrarse analógicamente por remisión a conceptos similares.
3. En tercer lugar, si la normativa de la Comunidad Autónoma de Valencia logra satisfacer las exigencias previstas en la nueva redacción y permite completar la configuración del presupuesto de hecho para que los municipios de la Comunidad puedan exigir el recargo sobre el IBI mediante la aprobación de las correspondientes Ordenanzas fiscales.

La remisión reglamentaria contenida en la regulación anterior planteaba serias dudas sobre la vulneración del principio de reserva de ley en materia tributaria, más allá de precisar el ente titular de dicha potestad reglamentaria. Con la redacción actual surge la duda de considerar que la remisión efectuada por el TRLRHL a la normativa sectorial de las Comunidades Autónomas suponga una vulneración del impedimento constitucional para que las Comunidades Autónomas no sólo establezcan sino para que regulen tributos locales por no tener atribuida la competencia, que en materia de Hacienda General corresponde en exclusiva al Estado.

Sobre la base constitucional del artículo 149.1.14, el Tribunal Constitucional ha entendido que es inconstitucional la regulación de un elemento esencial de un tributo local por parte de las Comunidades Autónomas (STC 31/2010, de 28 de junio, fj 140; STC 233/1999, de 16 de diciembre, fj 22; STC 184/2011, de 23 de noviembre). El Tribunal Constitucional reconoce la potestad exclusiva y excluyente del Estado no permitiendo la intervención autonómica en la creación y regulación de los tributos propios de las entidades locales. En todo caso, además, genera dudas que la regulación del recargo del IBI pueda regularse mediante decreto ley porque incluso asumiendo que dicha modificación no afecta al deber de contribuir, sino por ausencia evidente de la extrema y urgente necesidad que habilita la utilización del Real Decreto Ley.

Puede distinguirse, sin embargo, frente a los supuestos enjuiciados por el TC en las sentencias mencionadas, que en el artículo 74.2 TRLRHL no es la CCAA la que pretende regular el recargo o la que establece el tributo local, sino que es el Estado -con competencia para ello- el que regula la concreción de uno de los elementos que configuran la potencial cuantificación del tributo mediante la remisión a una norma autonómica de rango legal.

La remisión a la normativa legal sectorial de las CCAA también plantea problemas porque dicha remisión resulta poco clarificadora. Aunque las CCAA son competentes en materia de vivienda, en virtud del artículo 148.1.3 CE, no todas han aprobado normativa de rango legal en la materia, regulándose los aspectos en normas reglamentarias, e incluso algunas carecen de regulación sobre el extremo; algunas normas sectoriales han sido declaradas inconstitucionales de forma parcial; además, no todas utilizan la expresión contenida en el TRLRHL, lo que obliga a analizar su potencial equivalencia o disparidad, y en todo caso, contienen referencias y elementos distintos en su concreción y definición.

En concreto las normativas autonómicas utilizan las expresiones vivienda vacía, vivienda deshabitada o vivienda desocupada. Asimismo, son dispares las causas de justificación que liberan de dicha calificación. Además, concretan el significado por referencias temporales distintas. Mientras Cataluña, Baleares o Valencia exigen un período de 2 años para que la vivienda pueda tener dicha calificación, otras normativas sectoriales establecen únicamente un período de 6 meses, como sucede en Aragón, Canarias y Extremadura. En aquellas CCAA en las que no existe una concreción legal sectorial, debe concluirse que sigue sin poder resultar de aplicación el recargo por el IBI. Para algunos autores, resulta difícil establecer sin más la asimilación por cuanto sólo alguna de las normas autonómicas se refiere al carácter permanente de la desocupación ⁸⁶.

A partir de estos análisis, algunos autores consideran que con la nueva redacción del artículo 74.2 el recargo sobre el IBI sólo podría aplicarse en Cataluña ⁸⁷, a pesar de que resulte dudosa la asimilación entre vivienda desocupada permanente y vivienda vacía o vivienda deshabitada. Sin embargo, creemos que la intención del legislador era concretar el significado de la permanencia mediante la remisión a la definición de vivienda que

⁸⁶ Varona Alabern, J.E. cit.

⁸⁷ Alvarez Menendez, E. "Tiempos convulsos para la tributación sobre viviendas vacías: superproducción normativa, enjuiciamiento constitucional y reforma legislativas", en Reformas recientes y pendientes del sistema tributario español. (coord. Cordero González, E.M.; García Puente, J).Aranzadi Thomson Reuters. 2020. p. 235-236.

permanezca desocupada de acuerdo con la normativa sectorial, y que en atención a este punto, la remisión a la normativa autonómica presupone el cumplimiento de los requisitos legales del presupuesto de hecho -vivienda desocupada de forma permanente- para el establecimiento del recargo.

Con las salvaguardas realizadas anteriormente, la regulación sectorial de la Comunidad Valenciana contenida en la Ley 2/2017, de 3 de febrero, de la Generalitat, por la función social de la vivienda de la Comunitat Valenciana, puede contribuir a la concreción del significado de vivienda desocupada de forma permanente a los efectos de la aplicación de dicho recargo sobre el IBI establecido en el artículo 74.2 TRLRHL. El artículo 15.1 exige que una vivienda no está habitada cuando:

- a) No se destine de forma efectiva al uso residencial legalmente previsto.
- b) Esté desemplead[a] de forma continuada durante un tiempo superior a dos años, computados en cada caso desde el último día de efectiva habitación, desde el otorgamiento de la autorización de empleo correspondiente o, para el caso de las viviendas que no hayan estado nunca habitadas, desde que el estado de ejecución de estas permita solicitar las autorizaciones legales por su efectiva ocupación, reduciéndose el plazo a un año a partir del segundo año en vigor de la ley.
- c) Salvo que haya motivo que justifique la falta de empleo o su destino a un uso diferente del residencial, concretándose estos en el artículo 15.3 de la mencionada ley.
- d) Existe una declaración administrativa con la que finaliza el procedimiento administrativo contradictorio que considere la vivienda como deshabitada.

En atención a estas consideraciones, y concluyendo la Comisión que las entidades locales disponen en la Comunidad Valenciana de la normativa sectorial de rango legal exigida por el TRLRHL para incorporar en sus ordenanzas fiscales el recargo sobre el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, que sean las Entidades Locales las que actúen dicha competencia, por resultar menos compleja técnicamente.

VI.6. VOTO PARTICULAR⁸⁸

En primer lugar, nos gustaría destacar que la Generalitat Valenciana tiene la competencia exclusiva en materia de vivienda, y en virtud de ello se promulgó la Ley de función social de la vivienda en la Comunitat Valenciana el año 2017. La vivienda vacía o desocupada se considera una patología urbana, económica, social y medioambiental. El parque de viviendas vacías se percibe como un problema para el acceso a la vivienda, sobre todo cuando coexisten un volumen importante de viviendas vacías con una elevada demanda insatisfecha. La Ley de la función social de la vivienda contempla la definición, inscripción y actuaciones relacionadas con las viviendas vacías o desocupadas, aspectos que no han sido suspendidos por el Tribunal Constitucional ante la impugnación presentada.

Además, la Generalitat Valenciana ha regulado recientemente el impuesto sobre las viviendas vacías como tributo propio de naturaleza directa, que grava las viviendas deshabitadas, para incentivar la oferta de alquiler en el ámbito de aplicación del impuesto y garantizar la función social de la propiedad de una vivienda. Por lo tanto, prevalece su objetivo extrafiscal y se vincula completamente a la política sobre vivienda de la Generalitat Valenciana. Además, para su efectiva aplicación se respetan los principios de unidad de actuación y seguridad jurídica a la hora de determinar si una vivienda está vacía o desocupada. Finalmente, el impuesto tiene carácter finalista, y los ingresos obtenidos se afectarán a la financiación de las actuaciones protegidas por los planes de vivienda, especialmente en los municipios donde se hayan obtenido estos ingresos.

En segundo lugar, queríamos realizar algunos comentarios sobre la articulación del gravamen sobre la vivienda vacía. La discusión en la Comisión se centró en el establecimiento de este gravamen a través de un impuesto autonómico sobre las viviendas vacías o a través de un recargo local sobre el IBI. Nuestra tesis es más favorable al Impuesto sobre Viviendas Vacías (IVV), por los siguientes argumentos:

1º) En la introducción del informe “Imposición sobre viviendas vacías o desocupadas” votado en la Comisión se expone la voluntad del ejecutivo regional de establecer las condiciones necesarias para hacer efectivo el derecho a disfrutar de una vivienda digna.

⁸⁸ Formulado por Ángeles Pla, Amadeo Fuenmayor, Rafael Granell, Rafael Beneyto y Sonia Díaz.

No se menciona, sin embargo, la situación real del problema del alquiler en España y la necesidad de hacerle frente con instrumentos diversos. Una de las vías posibles es utilizar el IVV para desincentivar uno de los posibles incumplimientos de la función social de la vivienda, como es la desocupación.

No se menciona en el informe ninguno de los argumentos económicos que plantean que un IVV puede ser un buen instrumento para reducir la tasa de desocupación. Una tasa que en la Comunitat Valenciana triplica la que podría considerarse natural debido a las fricciones del mercado.

2º) En el apartado “Estado de la situación” se enumeran las figuras que en nuestro país *“de un modo u otro tienen como objeto de gravamen las viviendas vacías o desocupadas”*. Sólo Catalunya tiene un impuesto propio sobre viviendas desocupadas (y desde el 1/1/2021 también la Comunitat Valenciana). El resto de los tributos mencionados hacen frente a otro problema (suelo sin edificar y edificaciones ruinosas, inmuebles declarados en estado de abandono) o son locales (recargo local sobre el IBI, tributos locales de País Vasco y Navarra).

Se mencionan en la página 5 del informe siete razones por las que pocas CCAA han introducido este impuesto, razones que se argumentarán en los puntos siguientes, aunque ya permiten avanzar que no se va a recomendar su adopción.

3º) Una de las razones de la existencia de un IVV solo en una CCAA podría ser *“porque hasta fecha bien reciente, el TC no se había pronunciado reafirmando su constitucionalidad.”* En el tercer apartado del informe “Encaje constitucional” se expone la argumentación del TC sobre las diferencias sustanciales entre el IBI y el IVV, que asienta la constitucionalidad del IVV catalán. También se discute “la potencial duplicidad” entre el IVV y el recargo del IBI, que el TC rechaza, y la posibilidad de compensación de las CCAA a los Ayuntamientos se justifica en que coincide la materia imponible. Por lo tanto, no existe duda sobre la legalidad de ambos tributos y sobre la compensación. Lo que nos permite rechazar una de las siete razones para su no adopción: *“porque su exigencia se sobrepone a previsión normativa del recargo sobre el IBI en favor de las corporaciones locales”*.

4º) La segunda razón que se discute es *“porque los aspectos esenciales de su configuración jurídica son ambiguos y puede resultar compleja su concreción, como sucede con el concepto de vivienda desocupada de carácter permanente o la fijación de*

los sujetos pasivos obligados frente a aquellos excluidos.” En el cuarto apartado del informe, “Aspectos técnicos”, se analiza los problemas que su configuración jurídica puede plantear.

IV.1. Hecho imponible. No podemos aceptar que las dificultades para definir el concepto de vivienda desocupada puedan aconsejar la no recomendación del IVV. La normativa catalana y la valenciana contienen unas definiciones que probablemente sean mejorables pero que son útiles. Se puede discutir si el HI es “la desocupación permanente de una vivienda durante más de dos años sin causa justificada” como en el caso catalán o “la tenencia de viviendas vacías no ocupadas” como en el caso valenciano, pero negar la posibilidad de definir ambos conceptos con seguridad jurídica no parece una opción.

IV.2. Sujeto pasivo. Se puede discutir quien debe ser contribuyente de este impuesto y la decisión dependerá de a quién se quiera gravar y cómo resultará más justo, menos conflictivo y/o más fácil. La no sujeción de las personas físicas (ni en el impuesto catalán ni en el valenciano) no puede ser consecuencia de la necesidad de evitar un gravamen adicional al de las rentas imputadas en el IRPF, puesto que esto es precisamente lo que se pretende, incrementar el coste de oportunidad de mantener una vivienda vacía. Las posibles razones de la no sujeción al IVV de las personas físicas pueden ir desde su mejor aceptación social hasta la consideración de que existe una posible correlación entre el número de viviendas vacías y la forma jurídica, pasando por la posibilidad de que sean las grandes “inmobiliarias” las que tengan poder para manipular el mercado.

La solución valenciana, que facilita la gestión del impuesto al estar los grandes tenedores obligados a declarar periódicamente sus viviendas vacías, es sencilla, aunque pueda dejar fuera de tributación a algunos propietarios de viviendas vacías (que sí estarían gravados en Catalunya).

IV.3. Exenciones. No vemos especial dificultad en enumerar los supuestos de exención, siendo esenciales los geográficos (alta demanda acreditada; definición que es competencia de las CCAA y que, sin embargo, puede mejorar con la colaboración con los ayuntamientos). En el Decreto Ley 6/2020 se habla de descentralización, pero son propuestas de desconcentración (colaboración, apoyo, cesión de algunos derechos). En todo caso, por su propia configuración, la exigencia del impuesto valenciano irá necesariamente ligada a las prioridades marcadas por los órganos sectoriales en materia de vivienda, que son los competentes para definir las actuaciones públicas frente a las

viviendas desocupadas. Cabe prever, razonablemente, que estas serán más intensas, en aquellas áreas geográficas más tensionadas.

De nuevo, no creemos que las dificultades enumeradas en el informe permitan desaconsejar el IVV y aconsejar el recargo sobre el IBI.

IV.4. Cuantificación del impuesto. Consideramos que la introducción del valor de las viviendas no añade nada a un impuesto que no grava ni la renta ni la riqueza, sino la desocupación, el incumplimiento de la función social de la vivienda. La consideración de que este impuesto *“supera de forma muy limitada las exigencias del TC de identificación de una capacidad económica potencial mínima”* no nos parece acertada. Existe una relación entre el precio y los m² que se arriendan. Y, aunque la calidad/valor de la vivienda también se refleja en el precio, los alquileres que se pretende incentivar no son los más altos. Es cierto que el resultado puede ser regresivo, lo que no es evidente dependiendo de cómo se defina al contribuyente, pero, en cualquier caso, se compensará con la afectación de los ingresos a las políticas públicas de vivienda. En el IVV catalán existe un mínimo exento (150 m²) porque la definición de contribuyente es más amplia que la de la norma valenciana.

Respecto de la introducción de bonificaciones que estimulen los alquileres asequibles, en el caso de la normativa valenciana ya se prevén incentivos a los propietarios que pongan viviendas privadas a en el mercado de alquiler. Si se estimulan los alquileres asequibles, es decir, si se ponen en el mercado, incluso con una fórmula de colaboración público-privada, cabe presumir que las viviendas dejarán de estar inscritas en el registro por lo que no será necesaria su bonificación.

En cuanto a la tarifa, que no se analiza en el informe, y que en el caso valenciano es inferior a la catalana, debe de estar relacionada con el precio medio del alquiler en las zonas de alta demanda acreditada (menor en la Comunitat Valenciana que en Catalunya), pero debe ser lo suficientemente gravosa para estimular un cambio de comportamiento. Dado que el impuesto puede representar en torno a un mes de alquiler, no parece que no se hayan tenido en cuenta *“las exigencias del principio de proporcionalidad”*.

No hay que olvidar, además, que existe actualmente un conjunto bastante amplio de beneficios fiscales para los propietarios de viviendas que las destinan al alquiler: reducción del rendimiento neto en el IRPF (1.039 millones de € en 2017, según la AIREF), tipos reducidos o bonificación en el impuesto de sociedades (SOCIMI y régimen

especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas), deducción autonómica por las rentas del alquiler de viviendas que no superan el precio de referencia, etc.

IV.5. Gestión del impuesto. Las “*importantes dificultades de gestión*” son otra de las razones esgrimidas en el informe para no aconsejar el IVV. No negamos las dificultades de gestión derivadas de la necesaria coordinación entre organismos, pero todos los esfuerzos que ya se realizan y que se realicen en el futuro proporcionarán una mayor información para gestionar las políticas públicas y un mejor control del fraude en este y en el resto de tributos de nuestro sistema tributario nacional, autonómico y local. Y, aunque la recaudación esperada no sea demasiado importante, no pueden compararse estos costes con la recaudación de un impuesto que si cumpliera con sus objetivos tendría una recaudación aún más escasa.

IV.6. Extra fiscalidad, eficiencia y proporcionalidad. No compartimos la opinión de que la efectividad del impuesto es difícilmente verificable. En la Comunidad Valenciana se reflejará en, por ejemplo, el registro de oferta de viviendas y en el registro de viviendas deshabitadas que debe implementar la Consellería de Vivienda y en el precio medio de los alquileres.

Y, aunque la discusión sobre la justicia de los impuestos sobre la riqueza sea importante y urgente, no es obvio que vaya a producirse en un futuro cercano y no nos parece argumento suficiente para posponer la introducción de un IVV (que no recae sobre personas físicas).

5º) Para terminar, en el apartado V se analiza la conveniencia de no introducir el IVV pero sí el recargo municipal del IBI. Y, a pesar de que las CCAA tienen la competencia sobre vivienda en exclusiva y que el recargo plantea muchos de los problemas atribuidos al IVV y alguno más, se recomienda su aplicación.

La política social de la vivienda es una competencia autonómica, por lo que el gravamen a las viviendas vacías o desocupadas para alentar su movilización debe ser autonómico. Dejar en manos de los ayuntamientos un instrumento que pretende incentivar la oferta de alquiler, puede afectar a la unidad de actuación de la Generalitat Valenciana. Además, la presión de los grandes propietarios puede ser más efectiva en el ámbito municipal y evitar la alternativa del recargo sobre el IBI.

La solución de considerar sujetos pasivos solo a las personas jurídicas con más de 10 viviendas (Catalunya) o a los grandes tenedores (Comunitat Valenciana) simplifica de manera importante las definiciones, las exenciones, las bonificaciones y el gravamen. En un mundo digital como es el nuestro, las compensaciones a los ayuntamientos no parecen un obstáculo insalvable, ni una razón suficiente para limitar más la competencia de las CCAA a introducir impuestos propios. De hecho, tanto el impuesto catalán como el valenciano regulan esta compensación. Por lo tanto, este tampoco puede ser un argumento para recomendar su no adopción.

Por ello, los abajo firmantes discrepamos del voto mayoritario de la comisión. Nuestra posición es más favorable a la introducción del Impuesto sobre Viviendas Vacías, como un instrumento de política para mejorar los problemas que se manifiestan en algunos municipios de nuestra comunidad.

VII. IMPUESTO VALENCIANO SOBRE BEBIDAS CON AZÚCARES AÑADIDOS. ARTICULACIÓN JURÍDICA Y EFECTOS ECONÓMICOS⁸⁹

VII.1. INTRODUCCIÓN: PLANTEAMIENTO DEL ANÁLISIS.

El Estatut reconoce el derecho, a todo valenciano y valenciana, “a gozar de una vida ... [sana]” –art. 17.3-; correspondiéndole a la Generalitat la voluntad política de implementar los instrumentos jurídicos, económicos y/o sancionadores, en orden a garantizar la materialización de dicho derecho. Éste se ve afectado en la actualidad, entre otros factores, por los problemas de sobrepeso de la población valenciana; originados, fundamentalmente, por unas dietas elevadas en grasas y azúcares. Problema de salud pública que se manifiesta en una merma de la esperanza de vida en la Comunitat Valenciana, como consecuencia del incremento de las enfermedades, anudadas al sobrepeso: diabetes tipo 2, caries dentales, hipertensión, enfermedades cardíacas, cáncer, etc. Substrato fáctico que justificaría, a la luz del mandato estatutario, la intervención de la Generalitat en orden a hacer frente a este grave problema de salud pública; articulando medidas jurídicas encaminadas a garantizar dicho derecho.

⁸⁹ Este apartado VII es el resultado de la ponencia elevada a la Comisión por Cristóbal J. Borrero Moro (análisis jurídico) y Ángeles Pla Val (análisis económico).

En este sentido, la obesidad, y las enfermedades asociadas a ella, constituye, hoy día, en nuestro país, y en ello coincide la literatura científica, un problema de salud pública grave. De hecho, en España, y también en la Comunitat Valenciana, la mitad de la población adulta padece sobrepeso y, de ellos, un 25 por 100, sufre obesidad⁹⁰; y lo que es más grave, por razones de vulnerabilidad, dicho problema afecta seriamente, y cada vez más, a la infancia. Así, el 40,6 por 100 de los escolares de entre 6 y 9 años tienen exceso de peso; concretamente, el 23,3 por 100 están en niveles de sobrepeso; mientras que el 17,3 sufre obesidad –Informe Aladino 2019-⁹¹. Realidad que se está materializando, y con el paso del tiempo incrementando, en merma de la esperanza de vida como consecuencia del incremento de las enfermedades, relacionadas con el sobrepeso.

Siendo las respuestas múltiples; nosotros apostamos por el establecimiento de un impuesto valenciano sobre las bebidas con azúcares añadidos (en adelante IVBA). Y ello porque dichas bebidas con azúcares añadidos están claramente en el origen de dichos problemas y presentan una individualización y especificación, respecto de otros alimentos (grasas *trans* o alimentos ultracalóricos), por su naturaleza de bebidas y por tener su origen en los azúcares añadidos, que las hacen aptas para su gravamen, sin afectar al principio de igualdad tributaria.

Se trataría de configurar un impuesto con finalidad extrafiscal; que respondería al propósito principal de hacer realidad la recomendación de la OMS de 2016 en su lucha contra la obesidad. Según la OMS: “[l]a evidencia a nuestra disposición nos permite concluir razonablemente y con fuerza creciente que los impuestos debidamente diseñados que se aplican a las bebidas que contienen azúcar añadida llevan a reducciones proporcionales en el consumo de estas bebidas, especialmente cuando tienden a incrementar el precio de venta en un 20% o más.”

⁹⁰ Blog de Economía y Finanzas Bankinter.

⁹¹ “Según los datos de un alarmante informe realizado por investigadores de 40 países distintos y liderado por la Universidad de Washington, las dietas altas en grasas y azúcares y bajas en frutas y verduras fueron responsables de 11 millones de muertes el año 2019, casi un 22% del total, casi 3 millones más que los fallecimientos atribuibles al consumo de tabaco, y más de 2 millones más que las ocasionadas por el cáncer (9,6 millones de fallecimientos registrados en 2018, según OMS). Son los resultados de un estudio reciente publicado por la revista especializada The Lancet, y que ha sido elaborado por más de 130 científicos tras analizar los datos de casi 20 años de 195 países distintos” Redacción de National Geographic, 5-IV-2019.

Según la OMS (2017) la política fiscal debe verse como un instrumento clave en una estrategia integral para promover dietas más saludables para la prevención de las enfermedades no transmisibles (ENT o crónicas: cardiovasculares; cánceres; enfermedades respiratorias crónicas; y diabetes), causa del 85% de las muertes prematuras. Entre otros objetivos se plantea reducir la expansión de la diabetes y la obesidad en adultos y jóvenes.

Las principales medidas de política fiscal que se han propuesto para la prevención de las ENT son:

- impuestos a las bebidas que contienen azúcar añadida (IBAA),
- impuestos a los componentes alimentarios no saludables (grasas saturadas / trans, sal y azúcar),
- y / o impuestos a los alimentos no saludables (comida “basura”)
- subvencionar frutas y verduras frescas y / u otros alimentos sanos.

De las cuatro medidas propuestas por la OMS, el IBAA es más adecuado, por diversos motivos. En primer lugar, al gravar el consumo de un bien con escasos nutrientes evita el problema de excluir otros nutrientes “buenos”. En segundo lugar, es menos regresivo que un impuesto sobre la comida basura, porque las alternativas de consumo saludable a precios inferiores son mayores. En este ámbito la regresividad del impuesto puede ser positiva, ya que interesa actuar con más fuerza en el comportamiento de los individuos de menor renta, que presentan una propensión mayor al consumo de azúcar. La regresividad del impuesto puede reducirse afectando los ingresos a políticas de provisión de información dirigidas a los grupos de menor renta. En tercer lugar, la elasticidad de la demanda es mayor para jóvenes (reaccionan con más intensidad al incremento del precio). Por último, reduce el consumo de azúcar e incentiva el consumo y la producción de bebidas más saludables. Los ingresos podrían también afectarse a incentivos para los productores. O se podrían afectar a la subvención de la fruta y la verdura, obteniendo un doble dividendo.

El consumo excesivo de bebidas azucaradas genera enfermedades⁹² (obesidad, diabetes, enfermedades cardiovasculares, caries, etc.); que se traducen en costes privados y

⁹² Además de los datos de la OCDE y la OMS, existe una amplia literatura sobre este efecto.

públicos. Por tanto, nos encontramos ante un comportamiento que afecta al derecho a una vida sana; el consumo de bebidas azucaradas es una necesidad pública tutelar, en este caso un bien condenable, y la razón de la intervención pública es corregir la elección individual, modificar las preferencias del consumidor que, por miopía temporal, por falta de información o por elección personal, consume en exceso un bien que daña su salud (tabaco, alcohol, drogas, bebidas azucaradas...).

Por lo tanto, asumimos que el consumo excesivo de bebidas azucaradas genera enfermedades⁹³ que se traducen en costes privados y públicos que hay que reducir (obesidad, diabetes, enfermedades cardiovasculares, caries..., y los consiguientes gastos sanitarios).

La introducción de un impuesto específico puede reducir el consumo de las bebidas azucaradas por dos motivos: el primero, por el efecto sobre los precios si se traslada al consumidor (aumento), encareciendo relativamente ese consumo; y, el segundo, por el efecto pedagógico que tiene sobre los consumidores su implantación (mucho mayor si se acompaña de una campaña informativa y un etiquetado adecuados).

El efecto sobre los precios depende de su traslación al precio final que paga el consumidor, que a su vez depende de la oferta y la demanda y de la competencia en el mercado. Suponiendo que los mercados son perfectos, cuanto más inelástica es la demanda de un bien (el aumento en el precio no cambia, o cambia poco, el comportamiento del consumidor) más fácil es una traslación del 100% del impuesto al consumidor final y, en la medida en que no reduce demasiado el consumo, suele ser una fuente de ingresos relevante (tabaco).

Sin embargo, el consumo de bebidas azucaradas, aunque puede ser una adicción, tiene una mayor elasticidad que el tabaco, debido, entre otras razones, a la existencia de otros bienes sustitutivos (bebidas sin o con menos azúcar, otras bebidas). Por lo tanto, ante un aumento del precio, se puede reducir y/o sustituir el consumo de bebidas azucaradas, y la traslación del impuesto al consumidor es más difícil o lenta. Por lo tanto, aunque los

⁹³ Además de los datos de la OCDE y la OMS, existe una amplia literatura sobre este efecto.

estudios empíricos no muestren grandes reducciones, si el consumo de estas bebidas estaba creciendo, parar esta tendencia ya es un éxito.

¿Cuál sería el comportamiento de los productores ante la introducción del impuesto? Frente a una reducción de la demanda, los productores pueden bajar precios (con lo que no se produciría el efecto deseado) o, lo que sería más adecuado desde un punto de vista social, reducir el contenido de azúcar de sus bebidas. Parece que la introducción del impuesto solo en Catalunya no ha sido incentivo suficiente para modificar la producción. Y, posiblemente, la utilización de precios estratégicos (reducidos) ha impedido la traslación total del impuesto al consumidor final, reduciéndose los efectos esperables de la medida.

A la luz de lo cual, nuestro propósito en el presente trabajo se orienta, en primer lugar, a analizar la compatibilidad constitucional del hipotético IVBA con la existencia del IVA, al tipo del 21 por 100, sobre las bebidas azucaradas; para, en caso de que el análisis resulte positivo; estudiar, en segundo lugar, la hipotética articulación jurídica del IVBA; así como los efectos económicos derivados de su establecimiento. Todo ello en orden a la fijación del cauce jurídico-tributario y económico por el que pueda discurrir la voluntad política de Les Corts en materia de tributos propios.

VII.2. LA COMPATIBILIDAD CONSTITUCIONAL DEL HIPOTÉTICO IMPUESTO VALENCIANO SOBRE LAS BEBIDAS CON AZUCARES AÑADIDO CON EL IVA DE LAS BEBIDAS AZUCARADAS AL 21 POR 100, POR RAZONES DE SALUD PÚBLICA

La exclusión de “[l]as bebidas refrescantes, zumos y gaseosas con azúcares o edulcorantes añadidos” del tipo impositivo reducido del 10 por 100 desde el 1 de enero de 2021; y su correspondiente gravamen al tipo del 21 por 100 –art. 69 de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2021⁹⁴-, se anunció políticamente “con el objetivo de favorecer hábitos más saludables”⁹⁵. En este sentido, esta realidad jurídica -IVA al tipo del 21 por 100 sobre las bebidas azucaradas- cuestiona si, en el

⁹⁴ BOE núm. 341, de 31 de diciembre de 2020.

⁹⁵ El País de 15 de octubre de 2020.

hipotético caso de que la Generalitat se plantee establecer el IVBA, éste superaría la prohibición de doble imposición respecto del IVA, contenida en el artículo 6.2 LOFCA.

De ahí la necesidad de analizar en primer lugar, por razones de lógica jurídica, la compatibilidad del hipotético IVBA con el gravamen en el IVA de las bebidas azucaradas, ya que, si concluimos que es incompatible, no será necesario plantearse el hipotético establecimiento del IVBA.

Al respecto, la actuación, por el legislador orgánico, de su habilitación constitucional para regular el ejercicio de las competencias financieras de las CCAA en materia de tributos propios –art. 157.1.b) y 3 CE-, en el marco de las exigencias de contribución al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica –art. 31.1 CE-, se ha materializado en el establecimiento del mandato de que “[l]os tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imposables gravados...”, ni “por el Estado” –art. 6.2 LOFCA-, ni “por los tributos locales” –art. 6.3 LOFCA-. Dicha equiparación en la fijación del límite al poder tributario propio en el hecho imponible, gravado por el Estado o por los tributos locales, permite al Tribunal Constitucional, partiendo de la doctrina ya sentada con base en el artículo 6.2 LOFCA, por un lado, trasladar dicha doctrina a la interpretación de la prohibición de duplicidad de hechos imposables fijada en el artículo 6.3 LOFCA –STC 122/2012/3º; ATC 185/2016/4º-; y, por el otro, operar en esta materia con un mismo canon de constitucionalidad, derivado de la interpretación de ambos límites; encaminados a determinar el alcance de la configuración jurídica de los tributos propios autonómicos en el sistema tributario, ya que dicho canon de constitucionalidad, por un lado, delimita el espacio fiscal autonómico; y, por el otro, coadyuva a materializar la contribución al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica de cada uno.

Dicho límite al poder tributario propio prohíbe las situaciones de doble imposición sobre los hechos imposables gravados bien por el Estado –art. 6.2 LOFCA-, bien por los tributos locales –art. 6.3 LOFCA-. Lo cual implica que las CCAA, por un lado, no podrán establecer tributos propios *ex novo*, que recaigan sobre dichos hechos imposables gravados; y, por el otro, deberán aceptar la suspensión de sus tributos propios, ya establecidos, en los supuestos en los que “el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria establezca tributos sobre hechos imposables gravados por las

Comunidades Autónomas”; aunque en estos casos se exige a aquél la instrumentación de “las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas” –art. 6.2 LOFCA-. En términos del TC, se prohíbe a las CCAA la “coincidencia de hechos imponible” –STC 122/2012/3º-; esto es, “establecer tributos equivalentes a los ya establecidos por el Estado y las entidades locales” –SSTC 210/2012/4º; 85/2013/3º-. En definitiva, estas situaciones de doble imposición se proscriben; en tanto que dobles imposiciones no coordinadas; esto es, prohibidas o no admitidas por Ordenamiento jurídico –art. 6.2 y 3 LOFCA- al ser directamente incompatibles con la existencia de un sistema tributario justo conforme a las exigencias del deber de contribuir –art. 31.1 CE- (SSTC 210/2012/4º; 85/2013/3º). Fuera de dicha prohibición normativa, las situaciones de doble imposición supeditan su acomodo a Derecho al respeto a los principios de capacidad económica y de no confiscatoriedad.

Ahora bien, ¿cuándo un tributo autonómico recae sobre un hecho imponible gravado por un tributo estatal o local, en los términos prohibidos por el artículo 6.2 y 3 LOFCA? Esto es, ¿cuándo estamos ante un tributo propio equivalente a los establecidos por el Estado o en el ámbito local? La cabal respuesta jurídica a dichas cuestiones debe alcanzarse a partir del análisis de la dilatada doctrina constitucional acerca de los límites al poder tributario propio. Doctrina que se ha ocupado durante las dos últimas décadas de deslindar el espacio fiscal de las CCAA en materia de tributos propios.

Así, la determinación de la existencia, o no, de hechos imposables coincidentes, uno correspondiente a un tributo autonómico y otro a un tributo estatal o local; o lo que es lo mismo de dos tributos, uno autonómico y otro estatal o local, equivalentes, exige, a juicio del TC, soslayando como criterio prioritario de comparación la mera coincidencia, o no, formal, o la construcción gramatical, de los hechos imposables implicados –STC 196/2012/3º-; el análisis de la configuración jurídica de la sujeción a gravamen y la determinación de éste; esto es, de la esencial articulación jurídica del tributo. Lo cual implica ampliar el examen más allá del artículo que regula específicamente el hecho imponible; extendiéndolo al análisis de “los sujetos pasivos, que constituyen el aspecto subjetivo del tributo, la base imponible, que representa la cuantificación del hecho imponible, la capacidad económica gravada, dado que ‘el hecho imponible tiene que constituir una manifestación de riqueza’ (por todas, SSTC 194/2000, de 19 de julio, FJ 8; y 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4; y ATC 71/2008, de 26 de febrero, FJ 5) o los

supuestos de no sujeción y exención.” –STC 122/2012/4º-. Y no sólo. Con el tiempo, el método de comparación empleado por el TC se extiende a otros elementos del tributo distantes del hecho imponible, como son el tipo de gravamen, la cuota tributaria –o en general los elementos de cuantificación-, las deducciones y bonificaciones. Sin que éstos tengan conexión directa con el hecho imponible. Así, se incluyen en la lista de elementos del tributo a examinar: “bases imponibles, tipos de gravamen, deducciones, bonificaciones, etc.” -SSTC 208/2012/6º; 210/2012/6º; 96/2013/11-. En otros casos, se citan de forma inclusiva en expresiones como “*los elementos de determinación de la deuda tributaria*”, llegando a excluir, al individualizarla, la base imponible -SSTC 60/2013/3º; 53/2014/3º, con cita de las SSTC 122/2012/4º y 210/2012/4º-⁹⁶. En un proceso de extensión del contenido jurídico del método de comparación que acaba desembocando, con independencia de algunos excesos que propugnan análisis comprensivos de la totalidad de los preceptos reguladores del tributo –STC 96/2012/12º-, en la exigencia del examen de los elementos esenciales del tributo como presupuesto para determinar los hechos imponibles gravados en contraste –STC 208/2012/6º.

Método de comparación que se eleva más allá del análisis individualizado de los elementos esenciales del tributo, para alcanzar conclusiones acerca de la finalidad fiscal o extrafiscal del tributo; en tanto que la determinación de la finalidad extrafiscal del tributo es uno de los criterios superadores de la prohibición de equivalencia con tributos estatales o locales al poder tributario propio –STC 122/2012/4º⁹⁷-. Y en el seno de este análisis, el examen de los elementos de cuantificación sí presenta virtualidad; estando justificado su análisis en el desarrollo del método de comparación de hechos imponibles, en orden a determinar si el tributo responde, o no, a una finalidad extrafiscal –STC 122/2012/7º-. En este sentido, el TC ancla su tesis en la doctrina constitucional clásica que defendió, en el marco de la admisibilidad de la función extrafiscal de los tributos, que el legislador puede “configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta

⁹⁶ La cursiva es nuestra.

⁹⁷ En palabras del TC, “[p]artiendo de esta doctrina, otro de los criterios que podría ser útil para distinguir los hechos imponibles de dos impuestos es si su finalidad es básicamente fiscal o extrafiscal, pues a diferencia del tributo con finalidad fiscal o recaudatoria, en el tributo primordialmente extrafiscal “la intención legis del tributo no es crear una nueva fuente de ingresos públicos con fines estrictamente fiscales o redistributivos” (STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13), no es el mero gravamen de una manifestación de riqueza, de capacidad económica exteriorizada, sino coadyuvar a disuadir a los sujetos pasivos de la realización de una determinada conducta, del incumplimiento de ciertas obligaciones o, dicho en términos positivos, su intención es estimular o incentivar una determinada actuación.” –STC 122/2012/4º-.

básicamente consideraciones extrafiscales” –STC 37/1987/13º-. Así, “[l]a finalidad extrafiscal tendrá que aparecer reflejada en la estructura del impuesto y plasmarse en su hecho imponible”; excluyéndose, por tanto, en orden a fundar la superación de la coincidencia o equivalencia entre hechos impositivos, vedada en el artículo 6 LOFCA, con base en la consideración primordialmente extrafiscal de un tributo, “la mera declaración de intenciones sobre la finalidad de un tributo”, plasmada normalmente en el Preámbulo de la norma; la incorporación “a un impuesto primordialmente fiscal” de “una finalidad extrafiscal adicional”; así como, la introducción de dicha finalidad extrafiscal “en sus elementos coyunturales o accesorios, como son, por ejemplo, los beneficios fiscales, ciertas finalidades de estímulo o incentivo a determinadas conductas [STC 134/1996, de 22 de julio, FJ 6 B)]” –STC 122/2012/4º-.

De ahí que el carácter afectado del tributo en cuestión, si bien es valorado por el TC en orden a determinar, en su caso, la naturaleza extrafiscal del mismo, en el marco de los cuestionamientos de la constitucionalidad de tributos autonómicos con base en la prohibición de coincidencia de hechos impositivos *ex* artículo 6.2 y 3 LOFCA -Sentencias 122/2012/7º; 85/2013/4º-; su no proyección sobre el hecho imponible del tributo, reduce notablemente su virtualidad como criterio apto para articular el examen de equivalencia. De hecho, el TC sostiene que la afectación del tributo “no es más que uno de los varios indicios —y no precisamente el más importante— a tener en cuenta a la hora de calificar la verdadera naturaleza del tributo, esto es, de determinar si en el tributo autonómico prima el carácter contributivo o una finalidad extrafiscal” (SSTC 179/2006, FJ 10, y 60/2013, FJ 5)” –STC 53/2014/6º-.

Habiéndose sintetizado este planteamiento metodológico en la fijación de dos formulaciones expresivas de la prohibición de equivalencia de hechos impositivos gravados, que es lo vedado en el art. 6 LOFCA. La primera, la capacidad económica sujeta a gravamen -STC 210/2012/5º-6º-; la segunda, la manera en que la capacidad económica sujeta es sometida a gravamen en la estructura del tributo -SSTC 210/2012/4º; 208/2012/6º y 96/2013/11º-. Dichas construcciones jurídicas expresan, a nuestro juicio, en la doctrina constitucional, y de modo sintético las equivalencias tributarias vedadas al poder tributario propio. Y lo hacen con base tanto en la conexión indefectible del hecho imponible, entendido en términos jurídicos de presupuesto de hecho determinante del nacimiento de una obligación tributaria, a una manifestación de capacidad económica,

exteriorizada con su realización –STC 289/2000/4º-; como, y sobre todo, en la incardinación de la interpretación de dichos preceptos de forma acomodada al mandato constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica de cada uno –art. 31.1 CE-; que es en definitiva el mandato constitucional principal a materializar en materia tributaria.

El anclaje de ambos contenidos del examen de equivalencia en el principio de capacidad económica responde al hecho de que “es inherente al concepto constitucional de tributo, que... en su hecho imponible haya una fuente de capacidad económica” -STC 53/2014/6º-; que debe haber sido configurada con base en aquellas circunstancias que el legislador entienda aptas para conformar la contribución al sostenimiento de los gastos públicos en cada tributo. Lo cual explica la diferente formulación de cada uno de dichos criterios de coincidencia. Hasta el punto de que el criterio de equivalencia, relativo a la capacidad económica sujeta a gravamen, presenta un perfil más apropiado para operar en el examen de equivalencia que afecte a tributos redistributivos –a los que el TC denomina contributivos⁹⁸-; esto es, fundados primordialmente en el principio de capacidad económica; encaminándose en su seno a determinar la coincidencia, o no, de la capacidad económica sujeta y gravada tanto por el tributo autonómico, como por el tributo de contraste. Mientras que el criterio de equivalencia, relativo a la forma de gravar la capacidad económica sujeta, presenta idoneidad para el examen de equivalencia de tributos con finalidad extrafiscal; encaminándose en su seno a determinar la forma en la que se grava la capacidad económica sujeta; esto es, la articulación jurídica determinante del gravamen; con base tanto en el principio de capacidad económica; como con los principios derivados de los mandatos constitucionales o estatutarios. Y ello porque, incluso en los supuestos en los que el gravamen se determine en función de éstos principios, el tributo sujetará, indefectiblemente, una manifestación de capacidad económica, que será la llamada a soportar el gravamen, determinado conforme a dichos criterios extrafiscales. Articulación jurídica que se materializará, conforme a la doctrina constitucional, en concretas formulaciones jurídicas del enunciado “hechos imposables

⁹⁸ Nosotros preferimos no utilizar la expresión contributivos para individualizar tributos, ya que esta naturaleza es predicable de todos los tributos: impuestos, tasas y contribuciones especiales; y, dentro de aquéllos los que tienen una finalidad puramente fiscal, internalizadores o una finalidad extrafiscal; sin excepción.

gravados”, cuya coincidencia, cuando hablamos de tributos estatales o locales, está vedada a los tributos autonómicos –art. 6.2 y 3 LOFCA-.

A nuestro juicio, la doctrina constitucional acerca del límite al poder tributario propio derivado de la interpretación del enunciado “hechos impondibles gravados” –art. 6.2 y 3 LOFCA-, expresado, de forma acabada, como la forma de gravar la capacidad económica sujeta en la estructura del tributo; debe traducirse sintéticamente en prohibición de coincidencia en el gravamen impondible; entendido, esencialmente, como la articulación, cualitativa y cuantitativa, con la que se grava en la estructura jurídica del tributo la manifestación de fuerza económica sujeta. Siendo éste, en consecuencia, el criterio de equivalencia vedado al poder tributario propio; configurándose en la estructura del tributo con base tanto en el principio de capacidad económica, como, sobre todo en aquellos casos de tributos con finalidad extrafiscal, en otros principios expresivos de los fines de Estado o de Estatuto. De modo que en estos supuestos el gravamen impondible se materializará en una articulación jurídica reflejo de la implicación de la capacidad económica sujeta en la generación de externalidades negativas relacionadas con la salud o el medio ambiente; en términos de sujeción a gravamen y contribución.

De modo que “el *gravamen* de una misma actividad *desde perspectivas diferentes* en función de los diferentes hechos o circunstancias concurrentes, o de las distintas consecuencias que de su ejercicio derivan”, determina la existencia de hechos impondibles diferentes; esto es, gravámenes impondibles, que permiten superar la coincidencia de hechos impondibles, prohibida en el artículo 6.2 LOFCA –STC 60/2013/4º-⁹⁹.

En definitiva, la doctrina constitucional sobre el límite al poder tributario propio se materializa en el análisis de las estructuras jurídicas de los tributos implicados, en orden a identificar las posibles coincidencias o equivalencias de sus respectivos gravámenes impondibles; en tanto que expresión de la definición de la razón constitucional de la concreta contribución al sostenimiento de los gastos públicos de las diferentes manifestaciones de fuerza económica –art. 31.1 CE-.

En este sentido, el IVBA se configuraría como un tributo de naturaleza extrafiscal; al materializarse dicha finalidad de política de salud pública, encaminada a desincentivar el

⁹⁹ La cursiva es nuestra.

consumo de bebidas con azúcares añadidos, perseguida por el tributo, en su estructura jurídica¹⁰⁰. Así, el IVBA tendría como finalidad gravar el consumo de bebidas con azúcares añadidos en orden a modular los comportamientos directamente relacionados con problemas de salud pública de los valencianos y valencianas. Para ello, sujetaría a gravamen, como hecho imponible, la adquisición por el contribuyente de bebidas con azúcares añadidos o las ventas minoristas de bebidas con azúcares añadidos, realizadas en establecimientos de venta al público al por menor radicados en la Comunitat; con la obligación del contribuyente, que recaería en el distribuidor al por menor de dichas bebidas, de repercutir la cuota tributaria al consumidor final, que es la persona, además de titular de la capacidad económica que se quiere gravar, a la que se quiere mandar el mensaje desincentivador de dichos consumos.

En consonancia con dicho hecho imponible, definido teniendo en cuenta consideraciones extrafiscales, la base imponible sería bien la cantidad de bebidas con azúcares añadidos adquiridas por el contribuyente al distribuidor; bien la cantidad de ventas minoristas de bebidas con azúcares añadidos, realizadas en establecimientos de venta al público al por menor radicados en la Comunitat; en todo caso, magnitud que debería ser medida en litros. Sobre el que se aplicaría una estructura de gravamen recomendablemente gradual; encaminada a reflejar de forma fidedigna la externalidad negativa para la salud pública que causa la cantidad de azúcares añadidos a la bebida en cuestión. Estructura de tipos de gravámenes gradual de al menos cuatro tramos; convirtiendo al IVBA en un espejo de la incidencia de la bebida en cuestión sobre la salud pública. De forma que la cuota tributaria fuese reflejo del contenido de azúcares añadidos de las bebidas; y, correspondientemente, de su perjuicio para la salud pública.

¹⁰⁰ En nuestro trabajo *La tributación ambiental en España* (Tecnos, 1999) ya afirmábamos, en orden a encontrar un criterio capaz de sustentar la distinción entre tributos con finalidad fiscal y extrafiscal, que “[é]ste podría encontrarse en la diferente estructura jurídica de los tributos con finalidad fiscal y extrafiscal”, ya que “[e]l criterio de la finalidad perseguida por el tributo es, pues, relevante en tanto se concrete en la estructura jurídica del tributo. En caso contrario, como hemos afirmado, no es, a nuestro modo de ver, un criterio sustantivo. Por ello, debemos acudir al examen de la estructura jurídica del tributo como criterio objetivo de distinción entre los tributos fiscales y los extrafiscales” (pág. 53); concluyendo, tras verificar dicha tesis en las SSTC 37/1987 y 186/1993, que “la estructura jurídica del tributo determinará la distinta naturaleza fiscal o extrafiscal de los tributos” (pág. 54). “En definitiva, los tributos extrafiscales serían aquellos que proyectan sus finalidades en la configuración jurídica de su estructura técnica” (55). *Vid.* SSTC 289/2000/4º; 122/2012/4º; 196/2012/3º.

Por su parte, el IVA es un tributo de naturaleza contributiva, que sujeta “la capacidad económica que se pone de manifiesto con el consumo de bienes y servicios (art. 1 LIVA)”, esto es, “la capacidad económica puesta de manifiesto por el consumidor final” –STC 210/2012/5º-. Caracterizándose la reforma por un incremento del IVA de las bebidas azucaradas y edulcoradas del 10 por 100 al 21 por 100, con el objetivo de favorecer hábitos más saludables. Así, la alícuota incrementada sobre dichos productos encontraría su fundamento en una finalidad extrafiscal.

Ciertamente, ambos tributos, el IVBA, en los términos en lo que lo hemos pergeñado, y el IVA, son impuestos indirectos que recaen sobre la misma capacidad económica: la puesta de manifiesto al consumir las bebidas azucaradas; gravando materialmente, vía repercusión, la capacidad económica manifestada por el consumidor final. En definitiva, en ambos tributos coincide la capacidad económica sujeta a gravamen. Circunstancia que lleva al TC en la Sentencia 94/2017, a declarar que el Impuesto catalán sobre la Provisión de Contenidos por parte de los Prestadores de Servicios de Comunicaciones Electrónicas¹⁰¹ “grava el mismo “hecho imponible” que el impuesto estatal sobre el valor añadido, y excede, por ello, del ámbito de la potestad tributaria de la comunidad autónoma de Cataluña reconocido en los artículos 157.3 CE y 6.2 LOFCA” -STC 94/2017/9º-. Afirmación que sostiene con base en el hecho de que “tanto el impuesto estatal como el autonómico someten a tributación la manifestación de capacidad económica que supone el consumo de servicios de acceso a contenidos existentes en redes de comunicaciones electrónicas, y lo hacen en la persona de su consumidor (el contratante del servicio)” -STC 94/2017/8º-¹⁰². Sin embargo, el IVBA sería un tributo de naturaleza extrafiscal; y la determinación de la finalidad extrafiscal del tributo se erigiría en uno de los criterios superadores de la prohibición de equivalencia con tributos estatales o locales al poder tributario propio –STC 122/2012/4º¹⁰³-.

¹⁰¹ Regulado en los artículos 1 a 13 de la Ley 15/2014, de 4 de diciembre.

¹⁰² Y ello con independencia de que, a nuestro juicio, dicha afirmación, acerca de la capacidad económica sujeta a gravamen en ambos tributos, no se deduzca cabalmente del examen de su estructura jurídica; ya que este análisis no es objeto del presente informe; y que sí analizamos en la citada obra “El vidrioso encaje...”.

¹⁰³ En palabras del TC, “[p]artiendo de esta doctrina, otro de los criterios que podría ser útil para distinguir los hechos imposables de dos impuestos es si su finalidad es básicamente fiscal o extrafiscal, pues a diferencia del tributo con finalidad fiscal o recaudatoria, en el tributo primordialmente extrafiscal “la intentio legis del tributo no es crear una nueva fuente de ingresos públicos con fines estrictamente fiscales o redistributivos” (STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13), no es el mero gravamen de una manifestación de riqueza, de capacidad económica exteriorizada, sino coadyuvar a disuadir a los sujetos pasivos de la

Por tanto, la compatibilidad de ambos gravámenes impositivos se debe anclar en la coincidencia, o no, de la articulación, cualitativa y cuantitativa, con la que la manifestación de fuerza económica sujeta es sometida a gravamen en la estructura jurídica del tributo valenciano y en la del IVA, en el supuesto de incremento del tipo a las bebidas azucaradas.

En nuestro caso, ambos gravámenes tienen un fundamento extrafiscal: desincentivar o racionalizar el consumo de las bebidas azucaradas por su naturaleza perjudicial para la salud pública. Ahora bien, esta circunstancia no es, para el TC a los efectos de determinar la coincidencia, o no, de un tributo autonómico y otro estatal, determinante de la vulneración del artículo 6.2 LOFCA, ya que para dicho órgano constitucional dicha finalidad debe encontrar efectivo reflejo “en los elementos centrales de la estructura del tributo”; sólo así puede tener “consecuencias en la comparación” —SSTC 289/2000/5º; 122/2012/4º; 210/2012/4º; 74/2016/2º y 94/2017/8º-. En este sentido, si bien el fundamento en ambos casos es extrafiscal, la articulación -en palabras del TC: la forma- con la que esta finalidad se materializa en la estructura jurídica gravando la manifestación de fuerza económica sujeta en ambos tributos es sustancialmente diferente. Así, en el IVA, la manifestación de fuerza económica sujeta, manifestada en el consumo de bebidas azucaradas, se incrementa el gravamen hasta el tipo del 21 por 100 por razones extrafiscales; por su incidencia en la salud; aplicando una alícuota sobre el precio de la bebida, que se erige en su base imponible, con independencia de su concreta incidencia en la salud; sólo genéricamente determinada con su sujeción al tipo general. Por su parte, en el IVBA la contribución vendría determinada de un modo mucho más específico por el contenido de azúcares incorporado a las bebidas; esto es, por su mayor o menor generación de externalidades negativas; determinándose la base imponible en función de los litros de bebidas adquiridas o vendidas y el tipo de gravamen gradual se incrementaría conforme se incrementasen los gramos de azúcar añadidos a la bebida; determinando una contribución reflejo de su incidencia sobre la salud.

A la luz de lo cual no coincidirían ambos gravámenes impositivos -hechos impositivos gravados-, ya que, si bien la finalidad en ambos tributos es similar, la articulación con la que la manifestación de fuerza económica sujeta, ínsita en el consumo de bebidas

realización de una determinada conducta, del incumplimiento de ciertas obligaciones o, dicho en términos positivos, su intención es estimular o incentivar una determinada actuación.” –STC 122/2012/4º-.

azucaradas, es sometida a gravamen en la estructura jurídica de ambos tributos es sustancialmente diferente; ya que en el IVA la manifestación de fuerza económica sujeta, el consumo, se grava al tipo general –que es el máximo previsto en la normativa- con base en su genérica incidencia negativa sobre la salud; esto es, el gravamen se determina tan sólo de forma genérica con base en dicha incidencia, ya que la contribución se determina genéricamente con base al precio del producto, con independencia del contenido específico de azúcar incorporada a la bebida; esto es, de su mayor o menor incidencia en la salud, que sólo se atiende en orden a su sujeción al gravamen máximo; mientras que en el IVBA la manifestación de fuerza económica sujeta, el consumo, se gravaría con base en su específica incidencia negativa sobre la salud; cuantificándose la contribución con base en el contenido de azúcar incorporada a la bebida. Así, podemos sostener que, pese a la similitud extrafiscal del fundamento de ambas medidas jurídico-tributarias, la articulación jurídica del IVA se informa exclusivamente por el principio de capacidad económica, mientras que la del IVBA se informa tanto por el principio de capacidad económica, como por el principio de salud pública. Es decir, si bien ambos tributos -el IVA circunscrito a la medida en cuestión- se inspiran en un fundamento extrafiscal, sus articulaciones jurídicas determinan que el IVA sea un tributo contributivo, mientras que el IVBA sería un tributo de naturaleza extrafiscal. No vulnerándose, por tanto, el artículo 6.2 LOFCA. Y ello porque, a diferencia del IVA, el hipotético gravamen imponible del IVBA se materializaría en una articulación jurídica reflejo de la implicación de la capacidad económica sujeta en la generación de externalidades negativas relacionadas con la salud; en términos no solo de genérica sujeción a gravamen, sino también de específica contribución. El IVBA sometería a gravamen dicho consumo no sólo en tanto que generador de dicha externalidad, sino en función de la intensidad de su generación; mientras que el IVA lo hace en función de su manifestación de riqueza. En definitiva, “el *gravamen* de una misma actividad *desde perspectivas diferentes* en función de los diferentes hechos o circunstancias concurrentes, o de las distintas consecuencias que de su ejercicio derivan”, determina la existencia de hechos imponibles diferentes; esto es, gravámenes imponibles, que permiten superar la coincidencia de hechos imponibles, prohibida en el artículo 6.2 LOFCA –STC 60/2013/4^o-¹⁰⁴.

¹⁰⁴ La cursiva es nuestra.

A la luz de todo lo cual, el establecimiento de un impuesto valenciano sobre las bebidas con azúcares añadidos (IBVA) se presenta como una opción política valorable por la Generalitat, tanto en el contexto de los problemas de salud pública existentes en la Comunitat, relacionados con la obesidad; como de su marco jurídico-tributario. Afirmación que nos permite abordar el análisis de la articulación jurídica y los efectos económicos del hipotético IVBA.

VII.3. EL IMPUESTO VALENCIANO SOBRE LAS BEBIDAS CON AZÚCARES AÑADIDOS: ARTICULACIÓN JURÍDICA Y EFECTOS ECONÓMICOS

El IVBA se configuraría como un tributo propio de la Generalitat, aplicable a todas las bebidas con azúcares añadidos, comercializadas en el territorio de la Comunitat Valenciana; en tanto que bandera de la política de lucha contra la obesidad. Su finalidad, conforme a su naturaleza extrafiscal, sería la de desincentivar su consumo. Desde esta perspectiva, se trataría de un impuesto dirigido a modular y, en su caso, reducir la ingesta de bebidas azucaradas artificialmente; mediante el expediente de incrementar su precio vía establecimiento de un gravamen en función del azúcar añadido a la bebida; con la finalidad de mejorar la salud de los valencianos, reduciendo los casos de sobrepeso y obesidad; sobre todo en la población infantil.

Al respecto, nuestra tarea debe anclarse en el precedente normativo existente en dicha materia: el Impuesto catalán sobre las bebidas azucaradas envasadas (ICBAE) establecido por la Ley 5/2017, de 28 de marzo, de medidas fiscales, administrativas, financieras y del sector público y de creación y regulación de los impuestos sobre grandes establecimientos comerciales, sobre estancias en establecimientos turísticos, sobre elementos radiotóxicos, sobre bebidas azucaradas envasadas y sobre emisiones de dióxido de carbono (en adelante LICBAE)¹⁰⁵. Circunstancia que le erige en la principal fuente de inspiración de la articulación jurídica del IVBA.

¹⁰⁵ DOGC núm. 7340, de 30 de marzo de 2017. Su desarrollo reglamentario se efectuó mediante el Decreto 73/2017, de 20 de junio, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto; que fue anulado por la Sentencia número 588, de 28 de junio, del Tribunal Superior de Justicia de Catalunya, con base en un defecto formal en su tramitación. A los efectos del presente Informe, utilizaremos el contenido del Decreto-ley 13/2019, de 10 de septiembre, de la aprobación de las reglas necesarias para la autoliquidación del impuesto sobre bebidas azucaradas envasadas (BOE núm. 257, de 25 de octubre de 2019) –en adelante Decreto-ley–; cuyo contenido es similar al del Decreto; dictándose, en orden a posibilitar la gestión del impuesto; superando “el vacío normativo con respecto a las reglas de ingreso del impuesto”, en tanto que “la anulación del decreto conlleva no disponer del complemento necesario que supone tener ordenado un

Así, se establecería como un impuesto específico sobre el consumo de bebidas con azúcares añadidos; compatible con el impuesto general sobre el consumo (IVA). Concretamente se configuraría como un impuesto sobre un consumo específico: las bebidas con azúcares añadidos, asimilado a los impuestos especiales que gravan el consumo de determinados bienes; pero sin serlo. Por tanto, sin exigencias armonizadoras de la Unión Europea. Y tendría una naturaleza afectada o finalista; debiéndose destinar sus ingresos a la política valenciana de lucha contra la obesidad, señaladamente la infantil; bien financiando la subvención, por ejemplo, de la instalación de máquinas expendedoras de productos saludables en los colegios e institutos; bien financiando la incorporación de nutricionistas a los centros de salud.

El hecho imponible del IVBA podría ser, como en el caso catalán, la adquisición por el contribuyente de bebidas con azúcares añadidos. Siendo otra opción establecer como hecho imponible las ventas minoristas de bebidas con azúcares añadidos, realizadas en establecimientos de venta al público al por menor radicados en la Comunitat Valenciana; siguiendo el esquema del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH), introducido en el sistema fiscal por el artículo 9 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (B.O.E. del 31), que fue declarado contrario al Derecho de la Unión Europea por su falta de finalidad específica respecto del impuesto especial sobre los hidrocarburos; circunstancia que no es predicable, como ya reflejamos *supra*, respecto del impuesto sobre las bebidas azucaradas.

Desde la perspectiva de la gestión, sería aconsejable configurar como hecho imponible la venta o comercialización, al por mayor, de bebidas azucaradas para su distribución al por menor en la Comunitat Valenciana. Sin embargo, esta articulación presenta aristas vidriosas, relacionadas con la localización de las entregas de las bebidas. Ciertamente, el punto de conexión de este tributo que no es un tributo personal se debe determinar conforme “al criterio de territorialidad que resulte más adecuado a la naturaleza del objeto gravado” –art. 11 LGT-. En este sentido, se construiría la sujeción sobre la puesta a

periodo de presentación e ingreso de la autoliquidación, ni de las reglas complementarias que concretan aspectos relevantes de determinación de los elementos cuantificadores de la cuota” –Exposición de Motivos-; del que también nos serviremos en orden a aprehender mejor el citado tributo; aunque dicha norma “reproduce –en parte– el contenido del Reglamento anulado”; de forma que en buena medida se solaparán –Exposición de Motivos-.

disposición de las bebidas azucaradas en las sedes de los establecimientos de venta al público al por menor, radicados en la Comunitat Valenciana; pero plantearía una cuestión vidriosa a superar: la concreta localización de la operación de compraventa en todos los supuestos, que la ley debe determinar.

Si el hecho imponible se articula con base en las bebidas con azúcares añadidos; no deviene tan necesario delimitar el hecho imponible, como ha hecho la LICBAE, definiendo cuáles son las bebidas azucaradas sujetas al impuesto; aunque su delimitación, siempre a título aclaratorio, puede ayudar a la mejor comprensión de su configuración jurídica. De hecho, en el caso catalán, la definición de las bebidas sujetas se limita, exclusivamente, a aquellas bebidas que presentan azúcares añadidos; excluyendo de sujeción las bebidas que contienen azúcar de origen natural, como ocurre con los azúcares naturales de la fruta o la leche; en tanto que sólo se persigue sujetar a gravamen el consumo de aquellas bebidas con azúcares añadidos, con el objetivo de desempeñar una política de salud pública, sobre todo en sectores como la infancia. En este sentido, sería aconsejable, en primer lugar, definir las bebidas con azúcares añadidos, como hace la ley catalana respecto de las bebidas azucaradas: como “las que contienen edulcorantes calóricos añadidos como, entre otros, azúcar, miel, fructosa, sacarosa, jarabe de maíz, jarabe de arce, néctar o jarabe de agave y jarabe de arroz” –art. 72.2 LICBAE-, en orden a una cabal delimitación del hecho imponible, definido con base en dicho concepto; en segundo lugar, definir específicamente las tipologías de bebidas con azúcares añadidos sujetas –art. 72.3 LICBAE-; y, en tercer lugar, definir, con la misma finalidad, supuestos de no sujeción al impuesto; que la LICBAE fija en “las bebidas elaboradas a partir de zumos de fruta o de verdura naturales, concentrados o reconstituidos, o su combinación, ni tampoco leches o alternativas de las leches, que no contengan edulcorantes calóricos añadidos. También están excluidos los yogures bebibles, las leches fermentadas bebibles, los productos para uso médico y las bebidas alcohólicas” –art. 72.4 LICBAE-.

En efecto, la necesidad de un precepto encaminado a delimitar los supuestos de no sujeción se demuestra cuando un producto genérico puede aparecer sujeto y no sujeto. Así, podemos apreciar en la propia regulación de la LICBAE que los zumos de frutas aparecen sujetos –art. 72.3.b) LICBAE-; y no sujetos –art. 72.4 LICBAE-. La clave se encuentra en la propia definición de qué sean, a efectos del impuesto, las bebidas azucaradas; cuya adquisición –o en su caso venta- determina la sujeción a gravamen; y

ésta no son las bebidas que contienen azúcares; sino aquellas bebidas “que contienen edulcorantes calóricos añadidos”. De ahí que los zumos de frutas estén sujetos en tanto contienen azúcares añadidos, y no están sujetos si se materializan en bebidas elaboradas a partir de zumos de fruta o de verduras naturales, concentrados o reconstituidos, o su combinación. Y lo mismo se podría decir de las leches o alternativas de las leches.

Ahora bien, la calificación de no sujeción de “los yogures bebibles” y “las leches fermentadas bebibles” –art. 72.4 LICBAE-; cuando incorporen azúcares añadidos, deberían calificarse de exención, ya que se encontrarían sujetas. Exención que no acabamos de anclar en un fundamento de salud pública, ya que si se fundamentara en sus beneficios para la alimentación por la importancia de sus nutrientes; igual afirmación cabría realizar respecto de la leche sujeta. En el caso de “los productos para uso médico” –art. 72.4 LICBAE-; se entiende que con azúcares añadidos; el fin de estas bebidas azucaradas justificaría cabalmente dicha exención.

Por su parte, en lo relativo a “las bebidas alcohólicas”; aquellas que no contienen azúcares, al haber fermentado todo en alcohol, estaríamos ante un supuesto de no sujeción; y respecto de aquellas que sí lo tienen; cuando no todo el azúcar natural del producto ha fermentado en alcohol y queda algunas cantidades, seguiría siendo un supuesto de no sujeción; y sólo en los casos de bebidas alcohólicas con azúcares añadidos estaríamos ante un supuesto de exención. Circunstancia que permitiría superar el límite del artículo 6.2 LOFCA, que prohíbe que a las CCAA establecer tributos que recaigan “sobre hechos imponderables gravados por el Estado”; teniendo el Estado establecido el impuesto especial sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas. Además, dicha exención es trascendente, al impedir el gravamen de dichos productos, a efectos de evitar la aplicación de la Directiva (UE) 2020/262 del Consejo de 19 de diciembre de 2019 por la que se establece el régimen general de los impuestos especiales (versión refundida)¹⁰⁶; ya que ésta se aplica “a los impuestos especiales que gravan directa o indirectamente el consumo de los productos que se mencionan a continuación...:... b) alcohol y bebidas alcohólicas” (la cursiva es nuestra) –art. 1.1 Directiva-. La eliminación de la exención no impediría el establecimiento del impuesto, desde una perspectiva estrictamente de la Unión, pero exigiría tanto que el gravamen del alcohol y de las bebidas alcohólicas tuviese fines

¹⁰⁶ DOUE, núm. 58, de 27 de febrero de 2020; DOUE-L-2020-80283.

específicos; como de hecho tiene este impuesto; como “que tales gravámenes respeten las normas impositivas de la Unión aplicables a los impuestos especiales o el impuesto sobre el valor añadido por lo que respecta a la determinación de la base imponible, el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control del impuesto” –art. 1.2 Directiva-. Por tanto, salvado el gravamen de productos sujetos a los impuestos especiales comunitarios; es factible desde el Derecho de la Unión Europea gravar productos distintos a los sujetos a los impuestos especiales, como ocurre con las bebidas, no alcohólicas, con azúcares añadidos, siempre que dicha imposición no dé “lugar, en el comercio entre Estados miembros, a trámites conexos al cruce de fronteras” –art. 1.3 Directiva-.

Debiendo sujetarse como contribuyente a la persona física, jurídica o entidad de hecho del artículo 35.4 LGT, bien que adquiere bebidas con azúcares añadidos para su comercialización al por menor en la Comunitat Valenciana; bien que realiza ventas minoristas de bebidas con azúcares añadidos en establecimientos de venta al público al por menor radicados en la Comunitat Valenciana. Contribuyente que, al no realizar el comportamiento generador de las externalidades negativas para la salud pública que se pretenden internalizar con el tributo, que se sitúan en el consumo, se le debe imponer la obligación de exigir al consumidor final la cuota tributaria devengada; mediante su interiorización en el precio del producto. De ahí que no sea necesario establecer que el consumidor final este obligado a soportar el impuesto, al venir éste interiorizado vía precio; sin que deba figurar en factura¹⁰⁷; erigiéndose en una cuestión de mercado; de comprar o no comprar; en su caso eligiendo otros productos alternativos más saludables.

En orden a la mejor gestión del tributo, sería valorable, como hace la LICBAE, establecer como sustituto del contribuyente “el distribuidor residente en territorio español que suministra las bebidas azucaradas envasadas al establecimiento que las pone a disposición del consumidor” –art. 74.1 LICBAE-. No obstante, el tema no está exento de aristas vidriosas, relacionadas con los puntos de conexión del impuesto, ya que significaría sujetar a residentes radicados en otras CCAA y operaciones que deberían ser declaradas localizadas en la Comunitat Valenciana; como acontecería, entendemos si las distribuidoras al por mayor obligasen a los centros de distribución al por menor a recoger las bebidas en sus centros logísticos, radicados fuera de la Comunitat Valenciana. Al

¹⁰⁷ Aunque sería positivo imponer la obligación, sin convertir al tributo en plurifásico, de reflejar en la factura o en el ticket de compra el importe del impuesto en orden a su visualización.

respecto, ¿es operativa la gestión del mismo, haciendo recaer la obligación tributaria principal, en muchos casos, sobre distribuidores al por mayor radicados fuera de la Comunitat Valenciana? Para evitar estos posibles problemas jurídicos, la LICBAE establece que debe considerarse distribuidor a “aquel que vende la bebida al contribuyente, con independencia de quién efectúe el transporte de la mercancía al punto de venta, sea el mismo distribuidor, sea el contribuyente, sea un tercero que realiza el servicio de transporte” –art. 2 Decreto-ley-. Estos problemas de ámbito espacial de aplicación del impuesto pueden soslayarse no estableciendo la figura del sustituto del contribuyente.

En el caso de que sí se opte por ello, el sustituto, conforme a la configuración legal del instituto –art. 36.3 LGT-, “por imposición de la ley y en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma”. Siendo interesante señalar que en el supuesto de que coincidan el distribuidor al por mayor con el distribuidor al por menor, tendrán la consideración de contribuyente –art. 74.1, segundo párrafo LICBAE-.

Siendo lo más relevante de su configuración jurídica el deber, connatural a la figura del sustituto del contribuyente a la luz de las exigencias del principio de capacidad económica, de “exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas” –art. 36.3 LGT-. Garantizándose con dicha construcción jurídica que el gravamen acaba siendo soportado por el titular de la capacidad económica que consume las bebidas azucaradas generando las externalidades negativas en materia de salud. En este sentido, el sustituto del contribuyente deberá exigir el impuesto haciéndolo constar en la factura que emita al contribuyente “en la que se tienen que identificar las cuotas correspondientes a las bebidas suministradas en función del tipo aplicable” –art. 5.1 Decreto-Ley-. Sin embargo, en el presente caso, a la luz de su naturaleza extrafiscal; dicha exigencia viene impuesta, fundamentalmente, por su finalidad de proyectar la señal económica que genera el impuesto en el provocador de la externalidad: el consumidor. Ciertamente, el objetivo del tributo es desincentivar el consumo de bebidas con azúcares añadidos incidiendo sobre dicho comportamiento; de ahí la necesidad de garantizar jurídicamente que el consumidor recibe la señal económica, en forma de incremento del precio de su consumo, desincentivadora o, en su caso, moduladora de su comportamiento.

La base imponible, en tanto que magnitud que mide el hecho imponible, debería definirse, siguiendo la estructura jurídica articulada, bien como la cantidad de litros de bebidas con azúcares añadidos adquiridas por el contribuyente al productor o al distribuidor; bien como la cantidad de ventas minoristas de litros de bebidas con azúcares añadidos, realizadas en establecimientos de venta al público al por menor radicados en la Comunitat Valenciana. Debiéndose contemplar, en el caso de que se establezca la figura del sustituto del contribuyente, una definición de la base imponible abierta a cuantificar la cantidad de bebidas con azúcares añadidos entregada efectivamente por el productor o el distribuidor, y correspondientemente adquirida o en su caso vendida al por menor, al contribuyente. Magnitud que, efectivamente, debe ser medida en litros, en orden a facilitar su gestión; y extendida, como hace la normativa catalana, a toda las “cantidades, expresadas en litros, de bebida suministrada o vendida, durante el periodo de liquidación” –art. 3.1, primer párrafo Decreto-Ley-. De hecho, en esta normativa se contempla, de forma acertada que, cuando “el obligado tributario sea el sustituto del contribuyente, la base imponible está constituida por las cantidades netas de bebida vendidas al contribuyente durante el periodo de liquidación. Se entiende por cantidad neta de bebida la que resulta de los litros correspondientes de bebida vendida minorados en la de los litros correspondientes de bebida devuelta por el contribuyente al sustituto –art. 3.1, segundo párrafo Decreto-Ley-. “En caso de que la cantidad neta de bebida declarada en el periodo de liquidación fuera negativa, esta minorará la cantidad neta de bebida a declarar en el periodo inmediatamente posterior –art. 3.1, tercer párrafo Decreto-Ley-.

Sería acomodado a los principios que inspiran su articulación jurídica establecer la exención de aquellas bebidas cuyos azúcares añadidos no alcancen a 5 gramos por cada 100 mililitros; asimilando la técnica del mínimo exento -vital y familiar en IRPF- o los mínimos ambientales en los tributos de dicha naturaleza. Y ello con la finalidad de gravar exclusivamente el consumo de bebidas con azúcares añadidos con incidencia destacable sobre la salud. Medida jurídica que acomodaría de forma notable dicha figura impositiva a las exigencias del principio de proporcionalidad, tanto al acotar el gravamen de los azúcares añadidos a las bebidas a los supuestos con especial incidencia sobre la salud; como al ponderar el no gravamen de otros alimentos con incidencia sobre la salud.

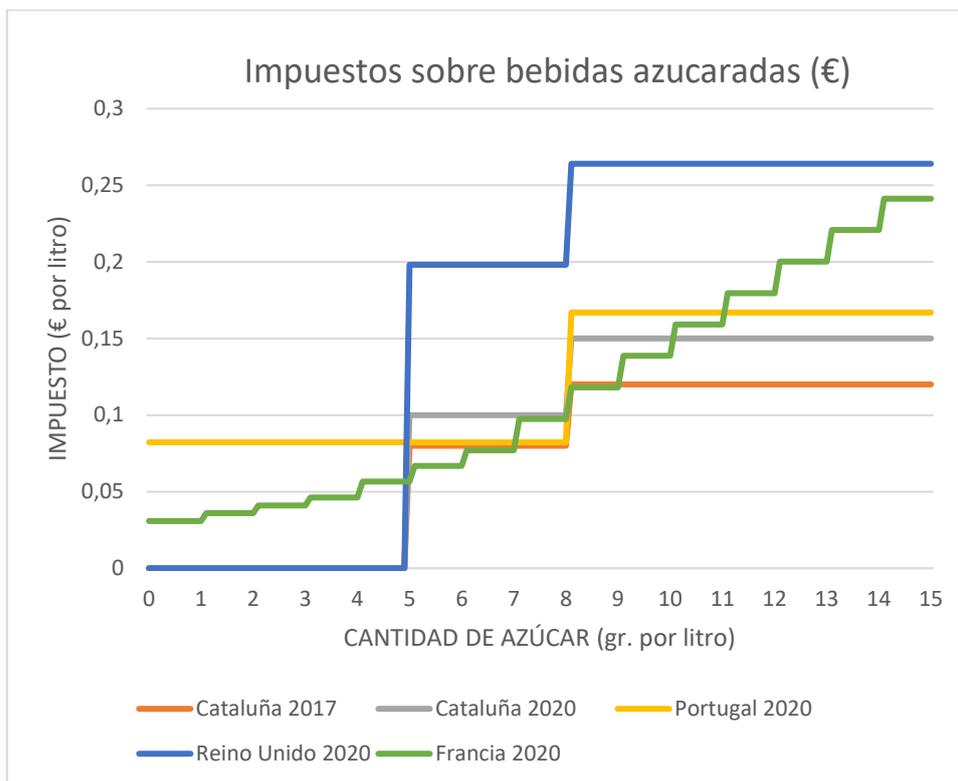
A la luz de una base imponible que mediría, genéricamente, los litros de bebidas con azúcares añadidos adquiridas por el contribuyente al productor o al distribuidor, o

vendidas al por menor, la naturaleza extrafiscal con la que necesariamente debe configurarse esta figura impositiva; aspirante a reflejar de la forma más fidedigna posible la externalidad negativa para la salud pública que causa la cantidad de azúcares añadidos a las distintas bebidas sujetas, no aparecería específicamente interiorizada en su estructura jurídica. En efecto, dicha articulación jurídica sólo refleja de forma genérica la citada externalidad; al cuantificar los litros consumidos de las diversas bebidas sujetas, pero no el consumo específico de azúcares añadidos realizado. Exigiéndose una específica articulación del tipo de gravamen aplicable encaminado a determinar una contribución expresiva del consumo de azúcares añadidos a las bebidas. En esta línea, las soluciones técnicas pueden ser varias; aunque cada una presenta sus ventajas e inconvenientes. Pero en todos los casos, hay que garantizar, y a ser posible de la forma más fidedigna posible, que el importe del tributo refleje el consumo de azúcares añadidos a las bebidas, ya que de ello se hace depender tanto el acomodo de la contribución a la externalidad negativa provocada, como el efecto desincentivador de su consumo, en orden a reducir los problemas de salud pública anudados a la ingesta de azúcares añadidos.

En efecto, la base imponible del impuesto, litros de bebida, debe considerar la cantidad de azúcares añadidos que incorpora cada bebida. Y así lo hace la mayoría de los países que han introducido este impuesto. Por ejemplo, la tarifa del impuesto catalán es la siguiente (euros por litro):

Bebidas con un contenido de azúcar	Hasta	Desde
entre 5 y 8 gramos por 100 mililitros	0,08	0,10
superior a 8 gramos por 100 mililitros	0,12	0,15

Pero las opciones son muchas, en el gráfico siguiente se representan las tarifas de Catalunya, Portugal, Reino Unido y Francia:



Como se puede observar, Portugal y Francia gravan todas las bebidas con azúcares añadidos sea cual sea su contenido de azúcares añadidos, mientras que el resto solo gravan las bebidas con 5 o más gramos de azúcares añadidos. Y el gravamen se realiza por tramos más o menos amplios.

No gravar las bebidas con menos de 5gr de azúcar por 100ml puede producir una traslación del consumo hacia bebidas en ese tramo. Y gravar con la misma intensidad las bebidas situadas en cada escalón elimina el incentivo (dentro de cada tramo) para los productores de las bebidas con más azúcar a reducir esa proporción.

Esto podría resolverse con una tarifa con más tramos, con una tarifa como la francesa, o con una tarifa progresiva como la propuesta en el Anexo. Existiendo, por tanto, múltiples opciones de articulación de los elementos de cuantificación a disposición del legislador autonómico. En este sentido, cabría establecer un tipo de gravamen específico por cada gramo de azúcar añadido a la bebida, medido bien por litro o por 100 mililitros. Articulación jurídica del tipo de gravamen específico, de naturaleza proporcional respecto del contenido de azúcares añadidos, que determinaría que conforme se incrementa dicho

contenido, mayor es la contribución al sostenimiento de las cargas públicas originadas por los problemas de salud pública derivados del sobrepeso; cumpliéndose las finalidades extrafiscales perseguidas con el tributo. En la misma línea, pero acentuando el acomodo de la articulación cuantitativa del impuesto a sus exigencias extrafiscales, cabría establecer una tarifa gradual configurada con tipos de gravamen específicos progresivos aplicables sobre diferentes tramos articulados con base en las diferentes cantidades de gramos de azúcares añadidos por litros o 100 mililitros. De forma que conforme mayor es la cantidad de azúcar añadido a la bebida por litro o 100 mililitros, mayor es el tipo de gravamen específico aplicable al litro de bebida sujeta. Incrementándose de forma progresiva el desincentivo al consumo de bebidas conforme más dañinas son para la salud, ya que el gravamen, conforme se incrementa el contenido de azúcar añadido, y correspondientemente la incidencia negativa sobre la salud, se incrementa más que proporcionalmente¹⁰⁸.

En definitiva, el IVBA debe ser un impuesto específico, debe gravar la cantidad de azúcar que contienen las bebidas y no el precio de las bebidas. Así evitamos la sustitución de bebidas caras por bebidas baratas (marca blanca), sin que haya un cambio en el consumo de azúcar. Las preocupaciones sobre el impacto equitativo de tales políticas fiscales podrían mitigarse mediante un uso a favor de los grupos de menor renta de los ingresos adicionales generados por estos impuestos.

En nuestro país, la subida del tipo de gravamen del IVA del 10 al 21 por 100 a las bebidas azucaradas a partir del 2021, permite aplicar tarifas más moderadas al IBAA y potencia sus efectos: el aumento en el precio final se ajusta mejor a la recomendación de la OMS (incremento del precio por encima del 20%).

¹⁰⁸ En este sentido, otra solución sería una tarifa de tipos de gravámenes gradual de al menos cuatro tramos; desdoblando la tarifa catalana. Esta opción complica algo la gestión, pero incrementaría el acomodo del IVBA a la incidencia de la bebida con azúcares añadidos sobre la salud pública. El importe de los mismos correspondería al legislativo determinarlo; a la luz del desincentivo que se quiera hacer llegar a la ciudadanía consumidora de estos productos; aunque en ningún caso guiados por un afán recaudatorio. Dicha solución, partiendo de la tarifa actualmente establecida por la LICBAE, quedaría del siguiente tenor: 0,10 € por litro para bebidas con un contenido de azúcar añadido de entre 5 y 6 gramos por 100 mililitros; 0,12 € por litro para bebidas con un contenido de azúcar añadido de entre 7 y 8 gramos por 100 mililitros; 0,14 € por litro para bebidas con un contenido de azúcar añadido de entre 9 y 10 gramos por 100 mililitros y 0,16 € por litro para bebidas con un contenido de azúcar añadido superior a 10 gramos por 100 mililitros. Determinándose el tipo de gravamen “en función del contenido de azúcar que contendría la bebida una vez reconstituida y preparada para ser consumida, de acuerdo con las indicaciones de la ficha técnica del fabricante” –art. 3.3 Decreto-Ley-.

Se trataría de un impuesto instantáneo; devengándose en el momento de la adquisición de la bebida con azúcar añadido por parte del contribuyente al distribuidor o, en su caso, en el momento de la venta minorista de bebidas con azúcares añadidos, realizadas en establecimientos de venta al público al por menor radicados en la Comunitat Valenciana.

La gestión del IVBA se edificaría sobre la autoliquidación. De forma que el contribuyente, o en su caso el sustituto, tendrán la obligación de presentar la autoliquidación del impuesto en los períodos de liquidación, que coincidirán con el trimestre natural, entre los días 1 y 20 del mes siguiente a la finalización del periodo de liquidación; conforme al modelo de autoliquidación aprobado por orden del Conseller competente en materia tributaria; que deberá presentarse por vía telemática, efectuándose el ingreso conforme se indique por la ATV. Siguiendo la ordenación de la normativa catalana, “La autoliquidación que debe presentar el sustituto del contribuyente debe incluir la cuota determinada conforme al artículo 3 de este Decreto ley, en relación con las bebidas vendidas y devueltas durante el periodo de liquidación. A este efecto, se entiende que las bebidas han sido vendidas o devueltas al contribuyente en la fecha de emisión de la factura correspondiente” –art. 4.3 Decreto-Ley-. Mientras que la autoliquidación que debe presentar, en su caso, el contribuyente, “debe incluir la cuota del impuesto devengado por las bebidas puestas a disposición del consumidor durante el periodo de liquidación. A estos efectos, se entienden puestas a disposición del consumidor las bebidas efectivamente vendidas al consumidor final” –art. 4.4 Decreto-Ley-.

Otro elemento básico en la gestión del tributo sería el deber de presentar declaraciones informativas. Así, siguiendo la normativa catalana, “El sustituto del contribuyente debe presentar a la Agencia Tributaria de Cataluña, una declaración informativa anual con el siguiente contenido:

- a) La relación de contribuyentes a los que ha suministrado la bebida sujeta a tributación. Respecto a cada uno de los contribuyentes, deben constar las cantidades, expresadas en litros, de bebida suministrada, así como también las cantidades correspondientes a bebidas que el contribuyente le haya devuelto y que se han tenido en cuenta para determinar la cantidad neta de bebida suministrada conforme al apartado 1 del artículo 3 de este Decreto ley.
- b) La relación de personas y entidades a las que el distribuidor no haya exigido el impuesto por haberle declarado aquellas ser sustitutos del contribuyente, así como

también las cantidades de bebida, expresadas en litros, que le haya suministrado. A tal efecto, debe disponer de una declaración del adquirente de la bebida en este sentido, en que consten sus datos fiscales de identificación” –art. 5.2 Decreto-Ley-. Por su parte, cuando la obligación de cumplir con la obligación tributaria principal corresponde al contribuyente, éste “debe presentar a la Agencia Tributaria de Cataluña una declaración informativa anual, en la que se relacionen los distribuidores que le hayan suministrado la bebida sujeta a tributación y las cantidades de bebida suministrada, expresadas en litros” –art. 5.3 Decreto-Ley-¹⁰⁹.

Las funciones de gestión, inspección y recaudación corresponderían a la ATV; “sin perjuicio de la colaboración con los órganos de inspección sectorialmente competentes” –art. 79 LICBAE-; previsión plausible. Mientras que las infracciones serán calificadas y sancionadas conforme a la LGT y otras normas de aplicación general. Los actos de gestión, inspección, recaudación y de imposición de sanción, dictados en relación con el IVBA podrán ser objeto de recurso de reposición potestativo o de reclamación económico-administrativa ante el Jurat Economico-Administratiu; en el plazo de un mes computado desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado.

Los estudios empíricos sobre los efectos de la introducción de este impuesto arrojan resultados diversos, en general positivos, aunque moderados. Este es el caso de los cinco estudios consultados en el caso catalán¹¹⁰, se observa una reducción del consumo con

¹⁰⁹ En la Orden HFP/19/2018, de 15 de enero, por la que se aprueban los modelos de suministro de información previstos en el artículo 7 del Reglamento del Impuesto sobre Bebidas Azucaradas Envasadas, aprobado por el Decreto 73/2017, de 20 de junio (BOE» núm. 17, de 19 de enero de 2018), se aprueban los modelos de suministro información; siendo de tres tipos:

“a) Modelo 523. Declaración informativa que presenta el distribuidor sustituto del contribuyente, referida a contribuyentes

b) Modelo 524. Declaración informativa que presenta el contribuyente, referida a distribuidores no sustitutos

c) Modelo 525. Declaración informativa que presenta el distribuidor no sustituto referida a distribuidores sustitutos del contribuyente”; debiéndose presentar de forma telemática, a través de la sede electrónica de la Agencia Tributaria de Cataluña, entre los días 1 a 28 de febrero de cada ejercicio, ambos incluidos”.

¹¹⁰ IVÀLUA / Sabes-Figuera, Ramón; Todeschini, Federico y Martí, Juan (2019): “Avaluació econòmica de l'impost sobre begudes ensucrades envasades”. Informe de IVÀLUA. Generalitat de Catalunya. Mora, T.; Fichera, E. G.; Lopez-Valcarcel, B.; Roche, D. (2019). «Do consumers respond to “sin taxes” heterogeneously? New evidence from the tax on sugary drinks using longitudinal scanner data». Working paper.

Royo-Bordonada, Miguel Ángel; Fernández-Escobar, Carlos; Simón, Lorena; Sanz-Barbero, Belén y Padilla, Javier (2019): “Impact of an excise tax on the consumption of sugar-sweetened beverages in young people living in poorer neighbourhoods of Catalonia, Spain: a difference in differences study”, BMC Public Health, 19(1):1553.

mayor incidencia en determinados productos, zonas o colectivos (productos con mayor contenido de azúcar, regiones no turísticas, áreas con mayores ingresos familiares, hombres, población con un Índice de Masa Corporal alto).

Por lo tanto, para algunos grupos, el impuesto generó cambios. Sin embargo, en opinión de los autores, los efectos moderados del impuesto se deben a que el incremento del precio tras la introducción del impuesto está entre el 1% y el 7%, muy por debajo del 20% recomendado por la OMS.

La comisión recomienda la introducción de un IVBA, que no puede ser la única medida para resolver el problema de la obesidad. La introducción de este impuesto debe acompañarse de otras políticas de salud pública, como por ejemplo la subvención al precio de frutas y verduras o la prohibición del consumo en centros escolares.

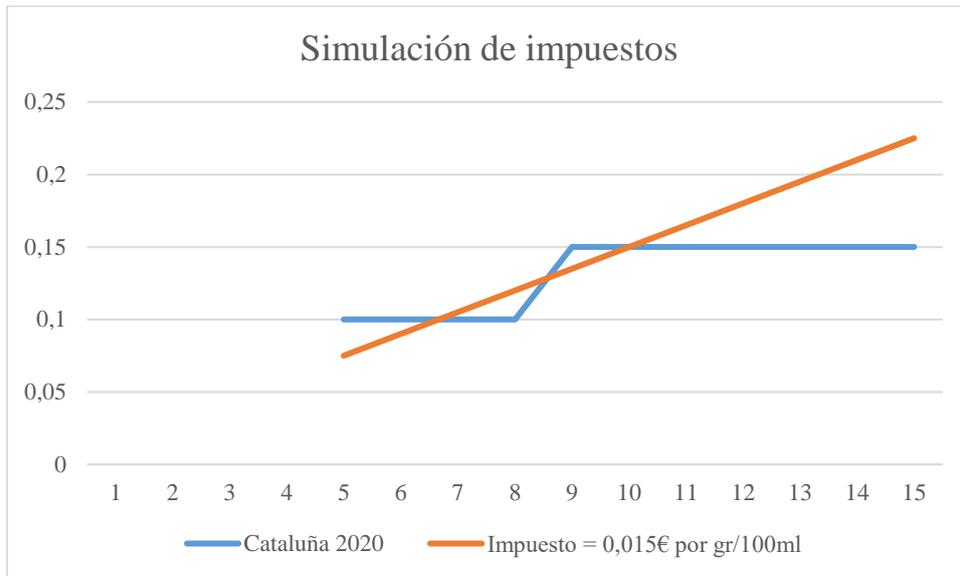
CANTIDAD DE AZÚCAR (gr/100ml)	Cataluña 2020	Impuesto = 0,015€ por gramo
1		
2		
3		
4		
5	0,1	0,075
6	0,1	0,09
7	0,1	0,105
8	0,1	0,12
9	0,15	0,135
10	0,15	0,15
11	0,15	0,165
12	0,15	0,18
13	0,15	0,195
14	0,15	0,21
15	0,15	0,225

ANEXO

Comparamos el impuesto catalán con un impuesto por litro de 0,015€ por cada gramo/100ml. Las bebidas con menos de 5 gr/100ml de azúcar no están gravadas.

Vall Castelló, Judit y López-Casasnovas, Guillem (2018). «Impact of SSB taxes on consumption». CRES-UPF WP #201804-110.

Vall Castelló, Judit y López-Casasnovas, Guillem (2019). «Impact of SSB taxes on sales». CRES-UPF WP #201910-110.



VIII. CONCLUSIONES

1. PROPUESTAS DE REFORMA A ADOPTAR POR LA GENERALITAT VALENCIANA EN RELACIÓN CON TRIBUTOS CEDIDOS.

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

Al objeto de fortalecer los principios constitucionales de justicia tributaria, en particular los principios de capacidad económica y progresividad, garantizando asimismo de forma adecuada la suficiencia financiera de la Comunitat Valenciana, la Comisión sugiere la introducción de la siguiente medida en la regulación en vigor.

Reordenación de la bonificación sobre la cuota en adquisiciones *mortis causa*.

Entre las distintas opciones formuladas en el cuerpo de este informe, la Comisión propone generalizar el porcentaje de bonificación del 75%, que se aplicaría tanto a familiares del Grupo I y II, como a discapacitados, si bien con el límite máximo fijado en 100.000€ Las razones para ello son claras:

- c) Es una alternativa muy sencilla de aplicar, ya que el porcentaje de deducción se mantiene constante y no depende de otra variable como la base liquidable o la cuota previa.
- d) Sirve para homogeneizar el porcentaje de bonificación, tratando de la misma forma a los familiares de los Grupos I y II y a los discapacitados. Esto hace que la bonificación sea más sencilla de aplicar, al evitar la incompatibilidad de la bonificación por parentesco con la bonificación por discapacidad.
- e) Permite que todos los contribuyentes que aplicaban la anterior bonificación puedan seguir aplicándola. Es cierto que algunos tendrán derecho a una cuantía superior y otros a una inferior, pero ninguno perderá el derecho a la bonificación.
- f) Es una alternativa que tiene muchos ganadores (9.586) y pocos perdedores (213), que son quienes reciben herencias más cuantiosas.
- g) Es la alternativa que supone una mayor progresividad del impuesto (aumento del 36,7%).

h) Es una alternativa prácticamente neutral en términos recaudatorios.

En todo caso, según la Comisión, la solución propuesta -en cualquiera de sus variantes- incidiría de manera más acentuada en la progresividad, en comparación con la medida actualmente en vigor.

IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

Escala de gravamen

Entendemos que deben mantenerse las competencias de las Comunidades Autónomas sobre la determinación de los tipos de gravamen. En relación con la escala prevista en la vigente normativa de la Generalitat Valenciana, se propone en principio el mantenimiento de la regulación actual, advirtiendo no obstante que a partir del ejercicio 2021, el tipo aplicable al tramo superior de base liquidable establecido en dicha normativa será ligeramente inferior al previsto en la escala estatal.

Sobre la reducción de mínimo exento

Como resultado de la modificación del Art. 8 de la 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, según redacción dada por el Art. 53 de la Ley 3/2020, de 30 de diciembre, de la Generalitat, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera y de organización de la Generalitat 2021 (DOGV de 31-12-2020), finalmente el mínimo exento del impuesto se ha reducido desde los 600.000 € a 500.000 €.

La simulación de esta propuesta tiene una limitación clara, ya que no incluirá a aquellos contribuyentes con bases imponibles situadas entre 500.000 € y 600.000 €. Estos contribuyentes no estuvieron obligados a presentar la declaración del IP en 2017, por lo que no hay datos disponibles sobre ellos. Hemos estimado que la cuota íntegra generada por estos contribuyentes que no aparecen en la base de datos podría ascender a unos 300.000 €. Este importe habría que añadirlo a los datos que presentamos a continuación.

En la Tabla 12 se presentan los resultados sobre la distribución, clasificando los datos medios por decil de base imponible. El cambio en la exención introduce ya cambios en las bases liquidables respecto a la situación original. Salvo en el primer decil, que recoge casos de menor base liquidable, en todos los demás deciles la base liquidable aumenta

prácticamente en los 100.000 € extra de la nueva exención. Este aumento en la base liquidable se traducirá en diferencias distintas en función del tipo marginal aplicable en cada escalón, como se observa en la columna que recoge las diferencias absolutas.

Sin embargo, aunque el incremento del impuesto crece con cada escalón en términos absolutos, en términos relativos la situación cambia radicalmente. Los primeros deciles de renta generan incrementos porcentuales muy elevados, que se debilitan conforme se avanza en los deciles. Por ejemplo, en términos medios el primer decil ve multiplicado casi por cinco el importe de la cuota a ingresar, que pasaría de 39 a 191 euros. Por el contrario, el último decil, aunque aumenta en 631 € la cuota a ingresar, esto supone un incremento porcentual mucho menor, un 43%.

Tabla 29: Propuesta de reducción del mínimo exento. Efectos sobre la distribución

Decil	Base imponible	Base Liquidable 2017	Base Liquidable propuesta	Cuota a ingresar 2017	Cuota a ingresar propuesta	Diferencia a cuota a ingresar (€)	Diferencia a cuota a ingresar (%)
1	431.835	15.659	76.330	39	191	152	389,7%
2	705.489	102.654	204.919	254	556	302	118,9%
3	799.925	195.888	298.405	523	903	380	72,7%
4	899.732	293.979	398.867	882	1.430	548	62,1%
5	1.014.137	406.153	506.242	1.465	2.096	631	43,1%
6	1.154.969	546.885	640.922	2.323	2.981	658	28,3%
7	1.330.669	722.925	817.060	3.656	4.726	1.070	29,3%
8	1.589.811	982.845	1.076.115	6.352	7.393	1.041	16,4%
9	2.074.193	1.467.517	1.563.219	11.695	13.122	1.427	12,2%
10	5.461.946	4.855.995	4.953.386	41.925	43.570	1.645	3,9%
Total	1.546.271	959.050	1.053.546	6.911	7.697	786	11,4%

Bonificaciones por bienes en territorios despoblados

En este Impuesto, la Comunitat Valenciana puede establecer bonificaciones para bienes y derechos en territorios calificados como despoblados en los términos indicados en el cuerpo del informe.

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

1. La **Comunitat Valenciana** podría establecer unos tipos de gravamen más reducidos para transmisiones, constitución de derechos reales limitativos del dominio o arrendamientos de bienes situados en los territorios en riesgo de despoblación (distintos de los exentos), o, con los mismos efectos, mantener los tipos de gravamen existentes, pero estableciendo para esos mismos supuestos deducciones o bonificaciones sobre la cuota expresadas en porcentajes.
2. Asimismo, en la modalidad del **Impuesto sobre actos jurídicos documentados - documentos notariales -** podría establecer una bonificación del 100% para la documentación de escrituras de declaración de obra nueva respecto de las construcciones que se realicen en dichos territorios.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS: TARIFA Y DEDUCCIONES SOBRE LA CUOTA

1. Se plantea una reforma de las tarifas autonómicas sobre el IRPF, para que se pueda optar en su caso, contemplando dos hipótesis en las que en ambas se mejora en la progresividad y efecto redistributivo, si bien en ambos manteniéndose la recaudación prácticamente constante.
2. Sobre el conjunto de deducciones en la cuota, no ofrece dudas el mantenimiento de aquellas deducciones que atienden a circunstancias personales y familiares que supongan un valor añadido, por sus características, a las que ya se tienen en cuenta para cuantificar el mínimo personal y familiar, así como deberían mantenerse las establecidas por donativos y donaciones. En cualquier caso, para las deducciones presentes y futuras,

incluidas las señaladas por circunstancias personales y familiares, por aplicación de renta, o percepción de ayudas, se recomienda que se establezcan sistemas de evaluación para conocer el grado de cumplimiento de los objetivos que se persiguen con su establecimiento o permanencia, y con la consideración de que no debiera distinguirse en la fijación de la deducción la modalidad de tributación individual o familiar.

3. Incrementar el mínimo personal para los residentes en territorios despoblados y también mantener la deducción sobre la cuota en los términos ya previstos en la legislación autonómica sobre el IRPF.

2. PROPUESTA DE MEDIDAS A ADOPTAR POR EL ESTADO, A INICIATIVA DE LA GENERALITAT VALENCIANA, EN RELACIÓN CON TRIBUTOS CEDIDOS.

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

Establecimiento de un mínimo exento.

Al objeto de primar la progresividad del ISD, la Generalitat Valenciana podría sugerir al Estado la introducción de un mínimo exento en el gravamen sucesorio, de forma que los patrimonios reducidos quedarían excluidos del pago del mismo. Esta medida fue ya apuntada por la Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español publicado en febrero de 2014.

Fijación estatal de límites mínimos y máximos como marco de actuación autonómico.

La Generalitat Valenciana podría proponer al Estado el establecimiento de unos límites mínimos y máximos dentro de los cuales las CCAA pudieran ejercer su poder tributario. De esta forma, se reduciría significativamente dicha competencia entre unos y otros territorios, desincentivándose al mismo tiempo posibles conductas de deslocalización de residencia a efectos de lograr una menor tributación.

Reordenación de la fiscalidad en atención a la excesiva carga tributaria resultante.

El ámbito de los tributos locales concentra una excesiva presión fiscal, ya que, si los bienes transmitidos por herencia, legado o donación son de naturaleza inmueble, el beneficiario se convierte también en sujeto pasivo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Igualmente, rechazable es el hecho de que el legislador no haya arbitrado medida alguna a fin de reducir la sobreimposición generada por la aplicación sucesiva del ISD y del Impuesto sobre el Incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

La Comisión recomienda a la Generalitat Valenciana que solicite al Estado una reordenación de la fiscalidad en los ámbitos citados, de modo que se respeten adecuadamente los principios de justicia tributaria, sin incurrir en confiscación alguna.

La Comisión considera urgente la aprobación por las Cortes Generales de la modificación de la normativa reguladora del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, lo que, amén de cumplir con lo ya acordado por el Tribunal Constitucional, supondría dotar de seguridad jurídica una situación que, como la actual, carece de toda consistencia desde el punto de vista jurídica y está generando graves dosis de inseguridad jurídica y quiebras evidentes del principio de igualdad.

Diseño de fórmulas más amplias de aplazamiento o fraccionamiento de pago.

La Comisión recomienda a la Generalitat Valenciana que solicite al Estado fórmulas más flexibles de aplazamiento y fraccionamiento de pago del ISD. Ciertamente, a través de la Orden HAP/347/2016, de 11 de marzo, se elevó a 30.000 euros el límite exento de la obligación de aportar garantía en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de deudas derivadas de tributos cedidos cuya gestión recaudatoria corresponda a las CCAA. No obstante, debería evitarse el efecto negativo que se produce en los casos de falta de liquidez -atendido el elevado número de renunciaciones a la herencia en épocas de crisis-, por lo que podría plantearse la posibilidad de un aplazamiento-fraccionamiento automático, a fin de otorgar mayores facilidades al obligado al pago ante dificultades financieras de carácter transitorio, previa acreditación de tal circunstancia. Con ello se evitaría la necesidad de tener que transmitir los bienes adquiridos para hacer frente a la cuota del Impuesto.

Dado que la Generalitat Valenciana no ostenta competencia sobre este aspecto, la presente medida se propone para su valoración y eventual adopción por parte del Estado español.

Reconocimiento legislativo expreso de la aplicación de la normativa autonómica a los no residentes extracomunitarios.

La reforma legislativa acometida a nivel estatal en el ISD tras la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014 resolvió la vulneración existente respecto a los residentes en la UE y en el EEE, pero no en los supuestos de extracomunitarios. En este sentido, conviene advertir que la libre circulación de capitales es la única de las libertades económicas reconocidas en el Tratado de Funcionamiento de la UE, que puede invocarse no solo en relación con operaciones producidas entre los Estados miembros, sino también sobre las que tengan lugar entre Estados miembros y terceros países (aunque no es menos cierto que la extensión de esta libertad a terceros Estados, no significa que se produzca en idénticos términos a como se aplica a los residentes en Estados miembros).

Aun cuando la extensión de esta misma solución a los residentes fuera de la UE/EEE ha sido operada *de facto* por el Tribunal Supremo mediante su Sentencia de 19 de febrero de 2018, la Comisión estima conveniente proponer al Estado que incorpore expresamente tal medida en la legislación aplicable, equiparándola a la de los residentes comunitarios, en aras a la consecución de la deseable seguridad jurídica.

Esta propuesta se materializaría con la aprobación del Proyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal -actualmente en fase de tramitación parlamentaria-, cuyo artículo Cuarto, apartado Seis, prevé la adecuación de la normativa del ISD a lo dispuesto en la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014, incluyendo a los residentes fuera de la UE y del EEE.

IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

Armonización y limitación de determinadas potestades normativas de las Comunidades Autónomas en relación con el Impuesto sobre el Patrimonio

Limitación de la potestad normativa de las Comunidades Autónomas sobre el establecimiento de deducciones y bonificaciones de la cuota de este impuesto a su regulación en función de circunstancias personales de discapacidad que afecten al sujeto pasivo y sin que, en ningún caso, puedan suponer una reducción de la cuota superior al 25% o 50% (modulados estos porcentajes en función del nivel de discapacidad).

Control y lucha contra la elusión del impuesto

Como medidas adicionales dirigidas a la aplicación efectiva del Impuesto, debería proponerse reforzar la normativa antiabuso relativa a las deslocalizaciones, y la efectividad del intercambio de información entre las Administraciones autonómicas y de éstas con la Administración del Estado, con especial atención en este caso a la información sobre: las deslocalizaciones en el interior del propio territorio español, la situación de bienes y derechos en el extranjero propiedad de personas físicas residentes (información obtenida por el Estado mediante la declaración del 720) o la aplicación del “impuesto de salida” previsto en la Ley del IRPF, así como deberes específicos de información sobre tenencia de participaciones en sociedades y entidades no cotizadas. A efectos de control del impuesto, en caso de que se apruebe, también deberán tenerse en cuenta las obligaciones de información sobre los emisores y titulares de cripto activos previstas en el proyecto de Ley de Medidas para la Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal.

Límite de la cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio

Este límite, conjunto con las cuotas del IRPF, está fijado en el 60% de la suma de las bases imponibles de este impuesto, de acuerdo con las condiciones previstas en el artículo 31 de la vigente Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. A este respecto, se considera conveniente y, en cualquier caso, por el momento, mantener dicho límite en los términos actualmente previstos. Es en principio un límite razonable, acorde con algunos supuestos analizados en la jurisprudencia comparada y adecuado como parámetro para la valoración de un potencial alcance confiscatorio del impuesto.

Equiparación en el tratamiento de los no residentes

Debe modificarse la Disposición Adicional cuarta de la vigente Ley del Impuesto, para extender la aplicación de la normativa autonómica a los no residentes en España, eliminando la limitación a los que sean residentes en la Unión Europea y el Espacio

Económico Europeo, en consonancia con la jurisprudencia del Tribunal Supremo y con la equiparación establecida en la modificación de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones prevista en el artículo cuarto apartado seis del proyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude.

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

1.- La nueva regulación de la Base imponible ha introducido en el procedimiento de comprobación la intervención de un nuevo órgano administrativo, ya que no sólo intervendrá el órgano gestor de la AT, sino también el Catastro, por lo que deberán establecerse mecanismos de conexión rápida entre ambos para evitar dilaciones.

2.- Este método de comprobación de valores pretende dar cumplimiento a los principios constitucionales de seguridad jurídica y de eficacia administrativa, pero desde el momento en que es muy similar al recogido en el art. 57 LGT y que, además, implica una inversión de la carga de la prueba para el administrado - quien tendrá que probar y demostrar que existen elementos individualizadores del inmueble que no han sido tenidos en cuenta por Catastro - , se puede avanzar que no terminará con la litigiosidad que existe en la práctica, porque los fundamentos jurídicos del TS que hoy en día permiten recurrir contra las valoraciones fruto de las actuales Órdenes autonómicas - ya expuestos - , pueden alegarse igualmente frente a la regulación propuesta.

3.- El Estado podría establecer exenciones en la misma línea que las establecidas para las explotaciones agrarias prioritarias o una reducción de base imponible cuando se adquiera la vivienda habitual o inmuebles para iniciar el desarrollo de una actividad económica en los territorios despoblados o en riesgo de ello.

4.- Aun cuando todas las transmisiones de bienes muebles de segunda mano por particulares queden sujetas, cabe plantear la posibilidad de declarar exentas todas aquellas operaciones cuyo importe sea inferior a una determinada cifra. Se considera necesario establecer esta exención para evitar el coste de control de infinidad de operaciones cuyo importe es muy reducido, por lo que su coste de fiscalización sería superior al rendimiento tributario.

5.- Se propone trasladar al Estado la posible introducción de una modificación normativa que establezca obligaciones de información a las plataformas que se utilizan en internet para la realización de dichas ventas on line. Mediante esta obligación de información a las Administraciones Tributarias, éstas podrían obtener la información necesaria para sujetar a tributación y control dichas operaciones. Esta propuesta podría verse cumplida mediante la trasposición de la Directiva (UE) 2021/514.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

1. Como instrumento fiscal para coadyuvar a frenar el despoblamiento - y , en su caso, intentar repoblar los territorios despoblados o en riesgo de ello - , una circunstancia personal tan relevante fiscalmente como es la residencia, debería tenerse en cuenta para cuantificar el mínimo personal, tanto por el Estado como por la Comunidad Autónoma , de forma que los residentes en esos territorios vieran compensada la desigualdad con que son tratados fiscalmente, dado que a pesar de la insuficiencia de servicios públicos existentes en esos territorios son llamados a contribuir en términos idénticos a aquellos contribuyentes que residen en lugares con mayor y mejor número de servicios públicos.

2. Introducir un índice corrector en la Estimación objetiva del IRPF, con el fin de reducir el rendimiento neto de módulos por desarrollar cualquier actividad en los territorios calificados en riesgo de despoblación.

3. Excluir de la imputación de rentas inmobiliarias los inmuebles residenciales a disposición de sus propietarios situados en esas zonas y que dispongan de suministros para ser habitados en cualquier momento y reintroducir la deducción por inversión en vivienda habitual cuando ésta estuviese situada en estas zonas.

3. TRIBUTOS PROPIOS EXTRAFISCALES DE LA COMUNITAT VALENCIANA

1. Comprometer a las Administraciones Públicas y al sector público valenciano en la lucha contra el cambio climático, cooperando con el Fondo para la Transición Ecológica, estableciendo la obligación de, al menos, destinar sus recursos, encauzados a través de las AAPP y el sector público valenciano, a financiar las políticas de transición y adaptación al cambio climático.

2. Entiende la Comisión que el artículo 96 APL vulnera frontalmente la doctrina constitucional sobre el principio de reserva de ley del artículo 31.3 CE. De ahí que propongamos la supresión del citado artículo.

3. Entiende la Comisión que los impuestos sobre *las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica, sobre la emisión de gases de efecto invernadero a la atmósfera por actividades y sobre grandes establecimientos comerciales* son constitucionalmente posibles, si bien en los términos previstos en el anteproyecto de ley facilitado a la Comisión debieran introducirse cambios como los sugeridos en el cuerpo de este informe.

4. *El Impuesto sobre bolsas de plástico de un solo uso*, sería incompatible con el tramitado *Impuesto sobre Envases de Plástico de un solo uso*, salvo que fuera cabalmente ambiental: esto es, con una estructura jurídica que sometiese a gravamen la capacidad económica, ínsita en el consumo de dichas bolsas de plásticos, en función del contenido de plástico de la bolsa adquirida; contemplando, por ejemplo, exenciones parciales en los supuestos de bolsas confeccionadas con plástico reciclado.

5. En cuanto a la *imposición sobre viviendas vacías o desocupadas*, concluye la Comisión, por mayoría, que, dado que las Entidades Locales son competentes, en la Comunidad Valenciana, para incorporar a sus Ordenanzas Fiscales el recargo sobre el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, deben ser tales Entidades las que, en su caso, ejerzan dicha competencia, por resultar menos compleja técnicamente. Sin perjuicio de que dicho impuesto ya ha sido establecido por la Comunitat Valenciana.

6. En cuanto a un posible *impuesto valenciano sobre bebidas con azúcares añadidos*, la Comisión considera constitucional esta opción y, si se optara por su establecimiento, que se ajustara a la regulación prevista en el texto del informe. La introducción de este Impuesto debe acompañarse de otras políticas de salud pública, pues es obvio, como expresan todos los informes sanitarios, que no puede ser la única medida para resolver el problema de la obesidad. La subvención al precio de frutas y verduras o la prohibición del consumo en centros escolares son otras medidas reflejadas en dichos informes.

Valencia, a 18 de junio de 2021

