

# REFLEXIONES SOBRE LA COMPETENCIA FISCAL ENTRE COMUNIDADES AUTÓNOMAS

*Francisco Adame Martínez*  
*Universidad de Sevilla*

*Sumario:* 1. Introducción. 2. Las diferencias de carga tributaria desde la perspectiva de los principios de autonomía financiera, igualdad en su dimensión territorial, solidaridad y lealtad institucional. 3. Competencia fiscal en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. 4. Competencia fiscal en el Impuesto sobre el Patrimonio. 5. Competencia fiscal en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. 6. Diferencias en el ejercicio de actuaciones inspectoras desarrolladas por las Comunidades Autónomas. 7. Propuestas para la superación de los problemas de competencia fiscal generados por el ejercicio de competencias normativas en los impuestos cedidos. 8. Consideraciones finales.

## 1. Introducción

Me gustaría comenzar esta aportación agradeciendo al Observatorio de Derecho Público de la Universidad de Barcelona la invitación cursada para participar en una obra tan prestigiosa como es el *Informe de Comunidades Autónomas* en su edición de 2023. Supone para mi un inmenso honor y me permite escribir sobre un tema objeto de debate en los últimos años como es la competencia fiscal entre Comunidades Autónomas derivada del ejercicio por estos territoriales de sus competencias normativas en materia de impuestos cedidos.

No se puede negar que en la práctica y como consecuencia del proceso de descentralización política, administrativa y fiscal experimentado en España desde la aprobación de la Constitución y más concretamente del ejercicio cada vez más activo por parte de las Comunidades Autónomas de las competencias normativas que se les han ido atribuyendo de forma progresiva en los impuestos cedidos a partir de 1996, hemos llegado a un escenario en el que puede hablarse de la existencia de una cierta competencia fiscal interterritorial y de diferencias de carga tributaria para los ciudadanos españoles en función del territorio en el que residen, diferencias que se han revelado especialmente llamativas en los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y sobre el Patrimonio.

A esta situación se ha llegado por la evolución que ha experimentado el concepto de impuesto cedido que inicialmente se concebía como una fuente de financiación más dentro del bloque de recursos transferidos por el Estado, pues las Comunidades Autónomas se limitaban a percibir la recaudación obtenida en su territorio y a participar como delegados o colaboradores del Estado para la gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión. Fue a partir de 1997 con la aprobación del modelo de financiación para el quinquenio 1997-2001 cuando se modificó el concepto de impuesto cedido para permitir por primera vez la posibilidad de ceder a estos entes territoriales competencias normativas sobre elementos esenciales en el ámbito de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, Patrimonio, Sucesiones y Donaciones y Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Desde ahora me gustaría dejar advertido que en materia de competencia fiscal la tesis que voy a mantener se sitúa en un punto intermedio entre las dos concepciones antagónicas que vienen defendiéndose en esta materia. Ni considero que la competencia fiscal entre sistemas o regímenes tributarios sea siempre beneficiosa, ni tampoco entiendo que la misma sea necesariamente nociva. Además, hay que tener en cuenta que la existencia de cierto grado de competencia fiscal es algo consustancial a los Estados funcionalmente federales como es el caso de España.

En las páginas que siguen se realizará un diagnóstico de la situación actual del ejercicio por las Comunidades Autónomas de sus competencias normativas en relación con los tributos citados, así como de sus competencias en materia de gestión e inspección tributaria porque también aquí existen importantes diferencias si bien son menos conocidas y se formularán diversas reflexiones en la línea de lo propugnado tanto en el informe de la Comisión de expertos para la reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de 2017<sup>1</sup> como en el Libro blanco para la reforma del sistema tributario de 2022<sup>2</sup>, informes en cuya redacción he tenido la inmensa fortuna de poder participar.

## **2. Las diferencias de carga tributaria desde la perspectiva de los principios de autonomía financiera, igualdad en su dimensión territorial, solidaridad y lealtad institucional**

### *2.1. Principio de autonomía financiera*

La Constitución de 1978, la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante LOFCA) y los

---

1. *Informe de la Comisión de expertos para la revisión del modelo de financiación autonómica*, Julio 2017. Puede descargarse en [https://www.hacienda.gob.es/CDI/sist%20financiacion%20y%20deuda/informaci%C3%B3n/informe\\_final\\_comisi%C3%B3n\\_reforma\\_sfa.pdf](https://www.hacienda.gob.es/CDI/sist%20financiacion%20y%20deuda/informaci%C3%B3n/informe_final_comisi%C3%B3n_reforma_sfa.pdf).

2. *Libro Blanco sobre la reforma tributaria*, Ministerio de Hacienda y Función Pública, Instituto de Estudios Fiscales, 2022. Puede descargarse en [https://www.ief.es/docs/investigacion/comiteexpertos/LibroBlancoReformaTributaria\\_2022.pdf](https://www.ief.es/docs/investigacion/comiteexpertos/LibroBlancoReformaTributaria_2022.pdf).

estatutos de autonomía reconocen autonomía financiera a las Comunidades Autónomas para el desarrollo y ejecución de sus competencias. Pero en coherencia con el carácter abierto y flexible de las normas constitucionales sobre el sistema de financiación autonómica, nuestra Norma Fundamental no define con precisión cuál es el alcance de dicha autonomía.

En los momentos iniciales de la puesta en marcha del Estado autonómico, en los que no se sabía a ciencia cierta en qué iba a acabar el proceso histórico iniciado con la aprobación de la Constitución, se partió de una concepción de la autonomía financiera que descansaba básicamente sobre la vertiente del gasto, de manera que la financiación autonómica descansaba esencialmente en las transferencias del Estado. La propia jurisprudencia del Tribunal Constitucional se encargó de reiterar en diversos pronunciamientos que el principio de autonomía financiera implica la capacidad de cada Comunidad Autónoma para decidir, dentro de ciertos límites, cuánto y en qué gastar, es decir, para determinar el volumen y la estructura del gasto público autonómico, plasmando esas decisiones en la ley de presupuestos de cada ejercicio. Así, desde su Sentencia 63/1986, de 21 de mayo el Tribunal ha venido recalando que uno de los aspectos menos discutidos de la autonomía financiera es justamente “la capacidad de las Comunidades para definir sus gastos en los correspondientes presupuestos”. Posteriormente y en esta misma línea el Tribunal mantuvo que este principio presupone la “capacidad para disponer libremente de sus recursos financieros, asignándolos a los fines mediante programas de gasto elaborados según sus propias prioridades”, o, lo que es igual, la libertad de los gobiernos autonómicos en orden tanto a la “fijación del destino y orientación del gasto público” como a la “cuantificación y distribución del mismo dentro del marco de sus competencias”. En esta dirección el Tribunal formuló la siguiente conclusión general (Sentencias 13/1992, de 6 de febrero, 68/1996, de 18 de abril y 128/1999, de 1 de julio, entre otras): “Las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera (de gasto) en la medida en que puedan elegir y realizar sus propios objetivos políticos, administrativos, sociales o económicos con independencia de cuáles hayan sido las fuentes de los ingresos que nutren sus presupuestos”.

La orientación restrictiva dada en la etapa inicial a la capacidad tributaria autonómica por la LOFCA y los primeros estatutos de autonomía, que optaron por apoyar el sistema de financiación de modo preferente en torno a transferencias de ingresos procedentes del Estado, llevó incluso al Tribunal Constitucional a afirmar que “la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas viene definida en el bloque de la constitucionalidad más por relación a la vertiente del gasto público (...) que por relación a la existencia y desarrollo de un sistema tributario propio con virtualidad y potencia recaudatoria suficientes para cubrir las necesidades financieras de la hacienda autonómica” (Sentencia 13/1992, de 6 de febrero).

Esta falta de reconocimiento inicial de la autonomía financiera en la vertiente de los ingresos llevó a un sector de la doctrina a hablar de la existencia

de una evidente asimetría entre ambas parcelas. Pero este escenario cambió como consecuencia de la rápida descentralización de competencias, servicios y recursos y sobre todo la introducción de la idea de corresponsabilidad fiscal importada del federalismo fiscal y convertida, pese a no figurar en nuestro texto constitucional, en uno de los principios inspiradores de la financiación autonómica en las sucesivas reformas legislativas del sistema de financiación aprobadas en 1996, 2001 y 2009, que operaron la cesión de competencias normativas en los impuestos cedidos. La corresponsabilidad fiscal es una exigencia que deriva del principio constitucional de autonomía financiera, de la que es complemento indispensable e inseparable. Como es por todos conocido, la corresponsabilidad fiscal alude a la necesidad de que los responsables políticos respondan ante sus ciudadanos no sólo de sus decisiones en materia de gasto sino también de las relacionadas con el ingreso. En el precitado informe de la Comisión de expertos para la reforma de la financiación autonómica ya se puso de relieve que una de las tareas pendientes de nuestro sistema de financiación autonómica es que los contribuyentes conozcan de forma adecuada los impuestos que pagan a cada nivel de ingreso<sup>3</sup>. Nuestro Tribunal Constitucional se hizo eco de este nuevo escenario en su Sentencia 204/2011, fundamento jurídico octavo, cuando afirmó lo siguiente:

“Junto a esta perspectiva, debe además tenerse en cuenta la evolución experimentada por el sistema de financiación autonómica en los últimos años, en relación con los recursos de que disponen las Comunidades Autónomas y las posibilidades de actuar sobre estos mismos recursos. En efecto, si inicialmente el sistema de financiación descansaba, casi en su integridad, en los mecanismos de financiación establecidos por el Estado, y en particular en diferentes tipos de transferencias, en la actualidad los tributos cedidos tienen una importancia central como recurso que, además de garantizar determinados rendimientos a las Comunidades Autónomas, les permite modular el montante final de su financiación mediante el ejercicio de competencias normativas en el marco de lo dispuesto en las correspondientes leyes de cesión de tributos. De esta manera, el sistema permite en la actualidad que las Comunidades Autónomas puedan, por sí mismas, incrementar sustancialmente los recursos con los que han de financiarse. En consecuencia, esta evolución del sistema de financiación ha supuesto un mayor desarrollo del principio de autonomía financiera, de manera que la financiación autonómica no descansa ya, casi en su totalidad, en las transferencias del Estado. Por ello, si bien es cierto que en sus orígenes la autonomía financiera se configuraba más en relación con la vertiente del gasto (Sentencia del Tribunal Constitucional 13/1992, de 6

---

3. Cfr. “Informe de la Comisión de Expertos sobre la reforma de la financiación...”, *op. cit.*, p.50, donde se apunta que la Comisión considera crucial aumentar la visibilidad de la tributación autonómica con el fin de mejorar la rendición de cuentas de las Comunidades Autónomas ante sus ciudadanos, potenciando así su responsabilidad fiscal.

de febrero, FJ 7 y 104/2000, de 13 de abril, FJ 4) «no cabe duda alguna de que en los últimos años se ha pasado de una concepción del sistema de financiación autonómica como algo pendiente o subordinado a los presupuestos generales del Estado, a una concepción del sistema presidida por el principio de ‘corresponsabilidad fiscal’ y conectada, no sólo con la participación en los ingresos del Estado, sino también y de forma fundamental, de la capacidad del sistema tributario para generar un sistema propio de recursos como fuente principal de los ingresos de Derecho público. Basta con acudir al último modelo de financiación, correspondiente al quinquenio 1997-2001..., para comprobar cómo se ha puesto de manifiesto la voluntad del legislador estatal de estructurar un nuevo sistema de financiación menos dependiente de las transferencias estatales y más condicionado a una nueva estructura del sistema tributario que haga a las Comunidades Autónomas ‘corresponsables’ del mismo.... Concepto éste el de la ‘corresponsabilidad fiscal’, que no sólo constituye la idea fundamental de dicho modelo sino que además se erige en el objetivo a conseguir en los futuros modelos de financiación» (Sentencia del Tribunal Constitucional 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 3).» Doctrina que ha sido reiterada en su Sentencia 53/2014, fundamento jurídico tercero.

Esta evolución ha quedado por otra parte reflejada en los estatutos de autonomía reformados. Así el vigente Estatuto de Autonomía de Cataluña, reformado a través de la Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio, menciona en su art. 201.2 como principios rectores de la financiación de la Generalitat los de “autonomía financiera, coordinación, solidaridad y transparencia en las relaciones fiscales y financieras entre las Administraciones públicas, así como por los principios de suficiencia de recursos, responsabilidad fiscal, equidad y lealtad institucional entre las mencionadas Administraciones”. En esta misma línea el Estatuto de Autonomía para Andalucía, reformado a través de la Ley Orgánica 2/2007, de 19 de marzo, recoge en su art. 175.2, d) la responsabilidad fiscal “de acuerdo con los principios constitucionales de generalidad, equidad, progresividad, capacidad económica, así como coordinación y transparencia en las relaciones fiscales y financieras entre las Administraciones Públicas”, entre los principios generales que rigen la Hacienda de la Comunidad Autónoma y en orden a hacer efectivo dicho principio prevé expresamente lo siguiente: “Para ello, la Comunidad Autónoma dispondrá de un espacio fiscal propio integrado por sus recursos de naturaleza tributaria, en el que desarrollará el ejercicio de sus competencias normativas de acuerdo con lo previsto en el art. 157.2 de la Constitución Española y la gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación de los mismos.”

Desde esta óptica, la fuente de ingresos que proporciona un mayor grado de responsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas son los tributos propios y los recargos sobre impuestos estatales, pues con su establecimiento se cumplen las dos exigencias que incorpora el concepto de responsabilidad fiscal: por una parte, concienciar y convencer a los responsables del gasto

público que sus decisiones han de financiarse con ingresos obtenidos directamente de los ciudadanos residentes en su territorio y por otra, permitir que esos ciudadanos puedan identificar con claridad que los tributos por ellos soportados han sido establecidos por el gobierno de su respectiva Comunidad Autónoma, que es también quien toma las decisiones de cómo gastar los fondos así recaudados.

Pero esto no pasa de ser un objetivo utópico. Sería muy difícil por no decir imposible articular un modelo en el que las haciendas autonómicas únicamente se nutriesen de recursos procedentes de tributos propios, sobre todo teniendo en cuenta que las materias imponibles con mayor capacidad recaudatoria han sido ya ocupadas por el Estado. De todos modos, pese a las limitaciones que la LOFCA establece, habría un obstáculo añadido como es que un sistema de este tipo podría terminar por beneficiar a las Comunidades Autónomas con mayor capacidad fiscal y por perjudicar a las de menor capacidad, que deberían enfrentarse a la alternativa o bien de pedir un mayor esfuerzo a sus ciudadanos para prestar un nivel de servicios similar al prestado por aquellas Comunidades, o bien de pedirles el mismo esfuerzo para prestarle menos servicios públicos y además a niveles de calidad sensiblemente inferiores<sup>4</sup>. En todo caso, hay que dejar constancia del esfuerzo de imaginación realizado por las Comunidades Autónomas, que actualmente tienen en vigor más de 60 impuestos propios, aunque su importancia cuantitativa contrasta llamativamente con su escasa importancia en términos cualitativos sobre el total de sus ingresos.

En consonancia con lo anterior, la única vía que ofrecía posibilidades reales para introducir corresponsabilidad fiscal consistía en descentralizar parcialmente algunos de los principales tributos de titularidad estatal. Y esta es precisamente la solución por la que se optó en las reformas del sistema de financiación autonómica realizadas en 1996, 2001 y 2009, donde los principales tributos estatales cobraron un protagonismo muy destacado en el elenco de fuentes de ingresos de sus haciendas, a través de su cesión total o parcial, potenciando considerablemente su capacidad de decisión respecto del volumen y procedencia de sus ingresos como consecuencia de la atribución a las Comunidades Autónomas de importantes competencias normativas sobre estos tributos de titularidad estatal<sup>5</sup>. Se ponía fin así a una situación de dependencia financiera respecto de las transferencias del Estado que no encajaba demasiado bien con el reconocimiento constitucional de autonomía financie-

---

4. Vid. CASTELLS OLIVERES, A., "La reforma del sistema de financiación autonómica", en *De Economía Pública*, núm. 12, 1991, p. 152.

5. Como bien apuntaron en su día RUIZ-HUERTA CARBONELL, J., y GIMENO ULLASTRES, J.A., "Descentralización fiscal y corresponsabilidad a través de las grandes figuras tributarias", en *Cuadernos Aragoneses de Economía*, núm. 1, 1993, pp. 29-30-, hablar de un sistema corresponsable, significa "más capacidad fiscal de los gobiernos autonómicos y locales, y ello (...) sólo es posible a través de su participación en los objetos imponibles con potencial recaudatorio".

ra, que como es sabido es imprescindible para salvaguardar la autonomía política de las Comunidades Autónomas<sup>6</sup>.

## 2.2. Principio de igualdad en su dimensión territorial

Por seguir con el análisis del encuadre constitucional de la cuestión habría que preguntarse si la existencia de disparidades interterritoriales de tributación como consecuencia del ejercicio por las Comunidades Autónomas de sus competencias normativas pueden reputarse automáticamente contrarias al principio de igualdad en su dimensión territorial de equivalencia de derechos y obligaciones de los españoles en cualquier parte del territorio nacional (art. 139.1) o en su dimensión competencial que atribuye al Estado la competencia exclusiva para regular las condiciones básicas que aseguren la igualdad en el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de los deberes constitucionales (art. 149.1.1.<sup>a</sup>).

La jurisprudencia del Tribunal Constitucional es clarísima a la hora de defender que las diferencias de tributación entre territorios no pueden reputarse automáticamente contrarias al principio constitucional de igualdad en sus diferentes dimensiones. Mantener lo contrario no sería razonable desde la perspectiva de un Estado descentralizado como el nuestro, que además ciertamente ha alcanzado en la práctica un nivel de descentralización mayor aún por ejemplo que el que disfrutaban los *Länder* alemanes, tanto en la vertiente del gasto público como en la de los ingresos tributarios.

Aquí me gustaría abrir un breve paréntesis para dejar indicado que la descentralización tributaria como principio básico del federalismo fiscal tiene sus ventajas. En primer lugar, proporciona transparencia que es bueno para

---

6. La falta de autonomía financiera en la vertiente de los ingresos y la ruptura de cualquier vinculación territorial entre los impuestos que pagan los ciudadanos y los ingresos del gobierno autonómico, pueden tener efectos potencialmente desestabilizadores para la propia funcionalidad del sistema autonómico. Y los pueden tener, según CASTELLS, A., “La reforma del sistema de financiación autonómica”, *op. cit.*, p. 148–, por dos razones: en primer lugar, porque crea “un sistema de dependencia y la dependencia es, por definición, la negación del autogobierno y de la autonomía”, y en segundo lugar, porque “se eliminan los mecanismos político-financieros de autocontrol, que todo sistema necesita para poder funcionar establemente”. Todo sistema político –continúa este autor– “necesita disponer de contrapesos adecuados, de una cierta restricción presupuestaria a todos los niveles, que consiste, muy en síntesis, en que para todos los agentes económicos (en este caso, al gobierno autonómico y para los electores) debe existir una cierta vinculación entre lo que obtienen y lo que les cuesta obtenerlo; entre lo que gastan y lo que ingresan; entre los impuestos que pagan y los beneficios que obtienen de los servicios públicos. En el sistema autonómico, concluye, esta restricción está rota. Para los gobiernos autonómicos, tan rentable políticamente es gastar –puesto que aparecen ante los ciudadanos ofreciendo servicios públicos e inversiones– como exigir más ingresos –puesto que aparecen como los abanderados de la comunidad ante el gobierno central–. Se trata, pues, de un mecanismo acumulativo, de efectos potencialmente expansivos sobre el gasto público, que no debe hacer frente al balance habitual de cualquier gobierno entre mayor gasto y mayores impuestos. También para los electores aparece enormemente debilitada esta restricción presupuestaria, puesto que sólo muy ligeramente están en condiciones de evaluar y fiscalizar correctamente la acción de unos gobiernos que prestan unos servicios cuyo coste es prácticamente imperceptible”.



cualquier sistema. Segundo, permite exigir responsabilidad a los gobernantes que tienen que asumir el coste político de sus decisiones fiscales. Y en tercer término permite una gestión más eficiente. Si un ente se financia exclusivamente con transferencias la gestión no puede ser tan eficiente como cuando el ente tiene que responder directamente ante sus ciudadanos. Por tanto, desde esta perspectiva la descentralización es positiva.

Como bien ha puesto de relieve la doctrina (RAMOS PRIETO<sup>7</sup>, BLASCO DELGADO y MATA SIERRA<sup>8</sup>) un cierto grado de disparidad interterritorial, de heterogeneidad en la carga impositiva, siempre dentro de la razonabilidad y proporcionalidad que exige el cumplimiento del principio de igualdad, es el precio que debe pagarse por la asignación de competencias normativas tributarias a estos entes subcentrales. No estamos, según la doctrina, ante discriminaciones inadmisibles, desprovistas de justificación constitucional o de base legal, sino de divergencias consentidas de antemano por el propio marco constitucional al estructurar el Estado en torno al binomio unidad-autonomía.

Si tuviera que escoger una cita jurisprudencial que resume la posición del Tribunal a este respecto me quedaría con este párrafo de su Sentencia 14/1998, de 22 de enero (fundamento jurídico 11), que analiza, entre otras cuestiones, la constitucionalidad del Impuesto sobre aprovechamientos cinegéticos de Extremadura:

“En definitiva, la igualdad de derechos y obligaciones en su aspecto interterritorial no puede ser entendida –como pretenden los Senadores recurrentes– en términos tales que resulte incompatible con el principio de descentralización política del Estado (art. 2 C.E.), pues ello impediría el ejercicio por las Comunidades Autónomas de las competencias que tienen atribuidas, ejercicio que, entre otras cosas, supone la libertad para configurar, dentro del marco constitucional y estatutario, una política propia en relación con dichas materias. Por este motivo, la alegación de los actores acerca de que las cargas fiscales que han de soportar las empresas cinegéticas instaladas en Extremadura son superiores a las que se establecen sobre las de iguales características en otras partes del territorio nacional, no puede prosperar, ya que tal carga fiscal es, precisamente, resultado de la autonomía financiera que la Constitución concede a las Comunidades Autónomas «para el desarrollo y ejecución de sus competencias» (art. 156.1).”

En uno de sus primeros pronunciamientos sobre cómo debía interpretarse el principio de igualdad en su dimensión territorial, concretamente su Sen-

---

7. Vid. RAMOS PRIETO, J., “La competencia fiscal en el ámbito interno. Planteamiento general”, en VARIOS AUTORES (Dir. J. RAMOS PRIETO y Eds. MARTÍN RODRÍGUEZ, J.M.; MACARRO OSUNA, J.M., y TRIGUEROS MARTÍN, M.J.), *Competencia Fiscal y sistema tributario: dimensión europea e interna*, Aranzadi, 2014, pp. 620 y ss.

8. Véase BLASCO DELGADO, C., y MATA SIERRA, M.T., “La dimensión autonómica del principio de igualdad”, en VARIOS AUTORES (Coord. F. PAU I VALL), *La financiación autonómica*, XVI Jornadas de la Asociación Española de Letrados de Parlamentos, Tecnos, Madrid, 2010, p. 161.



tencia 37/1981, de 16 de noviembre (fundamento jurídico 2) el Tribunal ya concluyó con bastante claridad, teniendo en cuenta que apenas llevaba un año y medio de funcionamiento en ese momento, que:

“Es obvio, sin embargo, que tal principio no puede ser entendido en modo alguno como una rigurosa y monolítica uniformidad del ordenamiento de la que resulte que, en igualdad de circunstancias, en cualquier parte del territorio nacional, se tienen los mismos derechos y obligaciones. Esto no ha sido nunca así entre nosotros en el ámbito del Derecho Privado y, con la reserva ya antes señalada respecto de la igualdad en las condiciones básicas de ejercicio de los derechos y libertades, no es ahora resueltamente así en ningún ámbito, puesto que la potestad legislativa de que las Comunidades Autónomas gozan potencialmente da a nuestro ordenamiento una estructura compuesta, por obra de la cual puede ser distinta la posición jurídica de los ciudadanos en las distintas partes del territorio nacional”.

Salvaguardada “la identidad básica de derechos y deberes de los españoles, las cargas fiscales que pueden soportar pueden ser distintas” por lo que la residencia en una determinada Comunidad Autónoma “puede ser una circunstancia que justifique un tratamiento fiscal distinto al que se obtendría en otra Comunidad Autónoma”. Así lo declaró el Tribunal Constitucional en su Auto 182/1986, de 26 de febrero (fundamento jurídico 1) al inadmitir un recurso de amparo por presunta vulneración del derecho a la igualdad contra las liquidaciones tributarias de la Tasa sobre máquinas tragaperras de la Comunidad Autónoma de Murcia porque ello implicaría un trato discriminatorio respecto al dado en otras Comunidades Autónomas en cuyo ámbito fiscal no existía una figura equivalente.

En esta misma línea de no equiparar igualdad con uniformidad porque ello haría inviable la plasmación del principio de autonomía el Tribunal formuló en su Sentencia 37/1987, de 26 de marzo (fundamento jurídico 10), que enjuició la polémica Ley de Reforma Agraria de Andalucía, que creó por cierto un Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas que nunca se ha aplicado, la siguiente declaración:

“La autonomía significa precisamente la capacidad de cada nacionalidad o región para decidir cuándo y cómo ejercer sus propias competencias, en el marco de la Constitución y del Estatuto. Y si, como es lógico, de dicho ejercicio derivan desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en cada una de las distintas Comunidades Autónomas, no por ello resultan necesariamente infringidos los arts. 1, 9.2, 14, 139.1 y 149.1.1.<sup>a</sup> de la Constitución, ya que éstos preceptos no exigen un tratamiento jurídico uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todo tipo de materias y en todo el territorio del Estado, lo que sería frontalmente incompatible con la autonomía, sino, a lo sumo, y por lo que al ejercicio de los derechos y al cumplimiento de los deberes constitucionales se refiere, una igualdad de las posiciones jurídicas fundamentales (...)”.

En definitiva, puede afirmarse que es doctrina consolidada del Tribunal Constitucional que una igualdad de las posiciones jurídicas fundamentales no supone “una absoluta identidad de las mismas” (Sentencia del Tribunal Constitucional 186/1993, de 7 junio, fundamento Jurídico 3, que enjuició la constitucionalidad de la Ley de dehesas de Extremadura que introdujo un impuesto sobre dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento inspirado en el andaluz antes citado y 111/2001, de 7 de junio, fundamento jurídico 4, que resuelve un recurso de amparo relativo a autoliquidaciones del entonces Gravamen complementario de la Tasa fiscal sobre el juego) ni “forzosamente la uniformidad de las posiciones jurídicas de los ciudadanos en todo el territorio español, independientemente del municipio, provincia o Comunidad Autónoma en que residan” (Sentencia del Tribunal Constitucional 90/1989, de 11 de mayo, fundamento jurídico 5). Y es que la igualdad, en palabras del Tribunal, “no puede equivaler a uniformidad cuando la primera se afirma, en este art. 149.1.1.º de la Constitución, como elemento de integración, no de supresión, de la diversidad que nace de la autonomía” (Sentencia 75/1990, de 26 de abril, fundamento jurídico 5, que resuelve un conflicto positivo de competencias promovido por el Gobierno de la Nación contra una Orden de la Consejería de Educación y Ciencia de la Junta de Andalucía, declarando que la titularidad de la competencia ejercida a través de la Orden corresponde a dicha Comunidad Autónoma).

Esta misma tesis ha sido la defendida por el Tribunal en materia de recargos sobre impuestos estatales de las Comunidades Autónomas. Así, en su Sentencia 150/1990, de 4 de octubre (fundamento jurídico 7), que resolvió el recurso de inconstitucionalidad planteado por un grupo de 54 Diputados contra la Ley madrileña que creó un recargo sobre el IRPF, el Tribunal afirmó que el ejercicio de su competencia para establecer dicho recargo no requiere “una justificación explícita de la desigualdad tributaria que produce, ya que es una manifestación de su autonomía financiera, que tiene lugar en el marco de la Constitución, del Estatuto y de la LOFCA”, añadiendo a continuación que “la diversidad resultante de la exacción de un recargo autonómico en el Impuesto sobre la Renta no quiebra la igualdad de posiciones jurídicas fundamentales de los ciudadanos en el cumplimiento de los deberes que les impone el art. 31 de la Constitución, si así fuera, quedaría radicalmente eliminada la potestad de las Comunidades Autónomas para establecer recargos, en contradicción con las previsiones constitucionales y estatutarias sobre el particular”.

A la luz de los parámetros usados hasta el momento por nuestro Tribunal Constitucional, el ejercicio de competencias normativas por parte de las Comunidades Autónomas en relación con los impuestos cedidos (sobre todo en los Impuestos sobre el Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones como después veremos) que dé lugar a diferencias de carga fiscal en esos impuestos entre los ciudadanos residentes en esa comunidad y los residentes en otra probablemente no sería objeto de un juicio de inconstitucionalidad en base a una posible vulneración del principio de igualdad, aunque desde luego sea un comportamiento que ha dado lugar a que la imposición en ma-

tería sobre todo de sucesiones y donaciones haya pasado a ser una fuente importante de desigualdad.

### 2.3. Principio de solidaridad

La opción por un sistema de financiación autonómica con una nueva configuración de los impuestos cedidos consistente en la atribución de amplias competencias normativas conllevaba un importante riesgo asociado también desde la perspectiva del principio de solidaridad (arts. 2, 138 y 156.1 de la Constitución). Pero antes de analizar el ejercicio de las competencias normativas desde la perspectiva de este principio constitucional conviene brevemente referirse a su papel como pilar básico de la financiación autonómica.

El principio de solidaridad aparece mencionado en diversos preceptos de la Constitución. En concreto, aluden al mismo sus arts. 2, 138.1, 156.1 y 158.2. La insistencia con la que el texto constitucional se refiere a este principio se debe en efecto al importante papel que el mismo está llamado a desempeñar en el modelo abierto de Estado diseñado por la Constitución<sup>9</sup>. Su importancia no ha pasado desde luego desapercibida para la doctrina<sup>10</sup>.

9. En lugar de imponer una forma concreta de Estado la Constitución optó por fijar un marco general que pudiera servir para encauzar los problemas que tenía España en cuanto a la articulación política y sobre todo para dar respuesta a las aspiraciones autonomistas de algunas regiones españolas. Y no lo hizo como bien señalan DE ESTEBAN, J., y GONZÁLEZ TREVIJANO, P.J., *Curso de Derecho Constitucional*, vol. III, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1994, p. 786, no a causa del buen criterio del legislador sino por la sencilla razón de que no podía hacerlo. Si la Constitución hubiese definido un modelo de Estado cerrado, no habría sido posible el proceso evolutivo y dinámico que se ha producido desde su aprobación y que todavía tiene que continuar. La forma de Estado diseñada por nuestra Constitución, según LUCAS VERDÚ, P., *Curso de Derecho Político*, Tecnos, Madrid, 1984, p. 772, “es algo tan complejo que se resiste a identificarse con una fórmula técnica definitiva porque, entre otras cosas, aparece siempre in fieri, se está haciendo continuamente”. Esta es a juicio de PÉREZ TREMPES, P., “Principios generales de la organización territorial del Estado”, en VARIOS AUTORES, *Derecho Constitucional*, vol. II, 2.ª ed., Tirant, Valencia, 1994, p. 301, la peculiaridad más importante de nuestra Constitución frente a lo que sucede en el Derecho comparado. De hecho, su Título VIII, tan injustamente criticado en ocasiones por la doctrina, pergeñó un modelo de Estado compuesto —así es al menos como lo ha calificado el Tribunal Constitucional entre otras en sus Sentencias 1/1982, 27/1983 y 64/1990— caracterizado por una gran originalidad, que hace imposible su ubicación en alguna de las principales formas de distribución territorial del poder político que ofrece el Derecho comparado (Estado unitario, federal o regional). Podrá reprocharse a los constituyentes una redacción poco atenta e imperfecta de muchas partes del Título VIII, pero sería injusto olvidar, como tuvo ocasión de advertir GARCÍA DE ENTERRÍA, E., en su Prólogo a la obra de M. CLAVERO ARÉVALO, “España desde el centralismo a las autonomías, Planeta, Barcelona, 1983, que “eso no ha sido independiente de una actitud sustancialmente pacificadora, que ha jugado un papel decisivo en nuestra tradición política, manteniendo activos los consensos básicos también en esta materia delicada”. Y es que bien dijera TOMÁS Y VALIENTE, F., “Necesidad y racionalidad del Estado de las Autonomías”, en VARIOS AUTORES, *El Tribunal Constitucional y el Estado de las Autonomías*, Fundación El Monte, Sevilla, 1994, p. 22, “el precio para conseguir que la Constitución se aprobara en tiempo razonable y con el mayor consenso posible consistió en dejar abierto el proceso constituyente”.

10. Refiriéndose a este principio MARTÍN QUERALT, J., “El sistema financiero de las Comunidades Autónomas”, en VARIOS AUTORES, *Organización Territorial del Estado (Comunidades*

El principio de solidaridad interterritorial tiene varias vertientes que podrían reconducirse a tres. La primera y la segunda están vinculadas con la obligación de corrección de los desequilibrios económicos interterritoriales que se impone al Estado y con la exigencia de nivelación financiera entre las Haciendas territoriales. No voy a entrar aquí en el análisis de estas dos primeras vertientes, aunque sí me gustaría dejar apuntado los problemas que se derivan del hecho de que no todas las Comunidades Autónomas tienen idéntico grado de capacidad fiscal, lo que da lugar a la existencia de disparidades interterritoriales de tributación porque la territorialización de los ingresos beneficiará siempre a aquellas Comunidades que cuenten con mayor riqueza y, por ende, capacidad fiscal, donde la recaudación rendida por los tributos cedidos será superior y a la inversa, aportará menor volumen de ingresos a las Comunidades menos desarrolladas y con menor capacidad fiscal, que precisarán siempre de instrumentos complementarios de financiación que garanticen debidamente su suficiencia.

Ciertamente esos problemas existen y la vinculación de la financiación de una comunidad a la recaudación fiscal obtenida en su territorio determina, como bien supo advertir mi querido Maestro el Profesor Lasarte en 2005, que al cuantificarse los fondos de la Hacienda autonómica en función del patrimonio y renta de sus residentes y del nivel de consumo de los habitantes de hecho, las Comunidades más ricas recibirán mayor financiación relativa que las más pobres, si bien no faltan opiniones y argumentos formulados desde la ideología liberal y planteamientos estrictamente económicos, basados principalmente en la conveniencia de una utilización eficiente de los recursos, que defienden las ventajas de la comentada territorialización, que además, añaden, inducirá a una sana competencia fiscal entre las Comunidades.

De todos modos el principio de solidaridad aspira a que cualquier ciudadano, con independencia de su renta o lugar de residencia, haciendo un esfuerzo fiscal parecido tenga un nivel similar de prestación o de acceso a los servicios públicos esenciales<sup>11</sup>. Este principio constitucional no exige, por tanto, que el

---

*Autónomas*), vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1984, p. 259, insistió en que se trataba del “criterio rector a tener en cuenta, tanto en las relaciones entre los distintos territorios como en las relaciones que, desde el punto de vista de la presión fiscal sobre cada ciudadano, se pueden establecer”.

11. La solidaridad, como bien escribió GARCÍA AÑOVEROS, J., “La Hacienda de la Comunidad Autónoma de Andalucía”, en *Revista de Estudios Regionales*, núm. 14, 1984, p. 142, es el principio “en virtud del cual se legitiman las decisiones para conseguir una más equitativa distribución de la renta entre las regiones, un equilibrio económico, adecuado y justo, entre las diversas partes del territorio español, un equilibrio y armonización del desarrollo regional”. Trasladando este razonamiento al ámbito de la fiscalidad GIMÉNEZ REYNA RODRÍGUEZ, E., “La reforma de la financiación autonómica”, en *Impuestos*, núm. 14, 1997, p. 15, escribió que el principio de solidaridad exige que “todas las esferas de gobierno puedan prestar un nivel de servicios aceptable con una fiscalidad razonable, entendiéndose por tal aquella que no exceda apreciablemente de la de otros territorios. Ello supone –prosigue diciendo–, de un lado, que ha de haber una dotación de recursos adecuados a cada jurisdicción (principio de suficiencia), según el nivel competencial que se ostente, pero, en todo caso, las Haciendas Territoriales han de ser capaces de prestar aquellos servicios que

nivel de prestación de los servicios sea idéntico en todo el territorio nacional, porque ello sería contrario a la diversidad jurídica que deriva de la autonomía<sup>12</sup>. El principio de solidaridad, como bien se ha apuntado, lo que excluye es la existencia de intolerables diferencias económicas y fiscales interregionales<sup>13</sup>.

Interesa ahora detenerse en la tercera vertiente de este principio que se refiere a la solidaridad interterritorial entendida como mandato de comportamiento leal y honesto entre los poderes territoriales del Estado. El Tribunal Constitucional ha tenido ocasión de precisar en su Sentencia 64/1990, de 5 de abril (fundamento jurídico 7) que “el principio de solidaridad que en el art. 2 de la Constitución encuentra general formulación y en el art. 138 de la misma se refleja como «equilibrio económico, adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español» y prohibición entre éstas de «privilegios económicos o sociales», requiere que, en el ejercicio de sus competencias, se abstengan de adoptar decisiones o realizar actos que perjudiquen o perturben el interés general y tengan, por el contrario, en cuenta la comunidad de intereses que las vincula entre sí que no puede resultar disgregada o menoscabada a consecuencia de una gestión insolidaria de los propios intereses”. Esta importante afirmación es complementada por el Tribunal con una invocación del alcance del principio de autonomía y de su relación con el de solidaridad cuando afirma en esta misma sentencia que la autonomía “no se garantiza por la Constitución –como es obvio– para incidir de forma negativa sobre los intereses generales de la Nación o sobre intereses generales distintos de los de la propia entidad» (fundamento jurídico 10). El principio de solidaridad es su «corolario» (Sentencia del Tribunal Constitucional 25/1981, fundamento jurídico 3.º)”.

En este caso se enjuiciaba una norma reglamentaria de la Comunidad Autónoma de Galicia (Decreto 151/1984) que preveía, entre otras medidas de fomento y promoción de empresas, la concesión de una subvención de hasta el 100% del importe del desmontaje, transporte y montaje de los bienes de equipo de las industrias que se trasladasen a territorio gallego. A juicio del Abogado del Estado con arreglo a este precepto la Administración gallega concedería ayudas a industrias establecidas en otros lugares del Estado por el solo hecho de su traslado a Galicia, sin atender a ningún otro dato y exigencia y con total desconexión de los programas e incentivos previstos en los restantes preceptos del Decreto autonómico, lo cual suponía un estímulo nega-

---

la ley declara como esenciales. Y de otro, que los ciudadanos han de tener acceso a dichos servicios mediante una contribución que no debe exceder sustancialmente de la del resto de los españoles”.

12. Parafraseando al Profesor GARCÍA AÑOVEROS, J., “Financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común”, *El País*, 13 de octubre de 1991, p. 40, se puede afirmar que la autonomía implica libertad para orientar los servicios públicos en cada territorio y esa libertad conlleva inevitablemente diferencias que pueden manifestarse, por supuesto dentro de ciertos límites, en la forma de prestar ciertos servicios públicos.

13. Cfr. CASADO OLLERO, G., *El sistema impositivo de las Comunidades Autónomas*, Instituto de Desarrollo Regional, Granada, 1981, p. 41.

tivo a su mantenimiento en otras partes del territorio nacional, resultando con ello afectados intereses de índole supracomunitaria. En su opinión, así definida, la subvención por traslado obstaculizaría la libre circulación de bienes y personas por el territorio nacional (art. 139.2 de la Constitución), rompería la necesaria igualdad en el ejercicio de la libertad de empresa (art. 38 de la Constitución) y haría quebrar la unidad del orden económico.

De todos modos, el Tribunal Constitucional no entendió que se produjera aquí un efecto insolidario. El Tribunal concluye que el ofrecimiento de la subvención podría influir en el mejor de los casos en la elección empresarial de la Comunidad Autónoma gallega como punto de destino, pero no en la decisión misma de desplazar geográficamente el establecimiento industrial. Reproducimos a continuación la afirmación que realiza el Tribunal para fundamentar su conclusión en el fundamento jurídico 9, porque condensa el alcance que tiene el principio de solidaridad interterritorial a efectos de su proyección en el tema que nos ocupa:

“(...) ni la solidaridad, rectamente entendida, es exigencia de uniformidad ni como privilegio puede proibirse toda diferencia o incluso mejora. Es precisamente la constatación de notables desigualdades de hecho, económicas y sociales, de unas partes a otras del territorio nacional, acentuadas en ocasiones por circunstancias coyunturales, pero debidas también a elementos naturales -situación, recursos, etc.- difícilmente alterables la que legitima, en aras y por imposición de la solidaridad interterritorial, no sólo que zonas de mayor capacidad económica asuman ciertos sacrificios o costes en beneficio de otras menos favorecidas sino también que éstas promuevan acciones encaminadas a lograr adaptarse, de forma en todo caso equilibrada, a la inevitable tendencia de los agentes económicos a operar allí donde las condiciones para la producción sean más favorables. Este y no otro es el sentido del precepto impugnado, en el que, por lo expuesto, no cabe ver el establecimiento unilateral de ventajas que sea producto de una acción autonómica constitucionalmente insolidaria.”

A la luz de esta importante doctrina constitucional creo que puede concluirse que un alto grado de competencia fiscal interterritorial, que incluso podría llegar a calificarse como competencia fiscal desleal, podría no respetar esa obligación de no hacer y vulnerar, pues, el principio de solidaridad. Compartimos plenamente la conclusión a la que llega RAMOS PRIETO cuando afirma que “si una entidad territorial abusase de forma injustificada e indiscriminada de su poder tributario en perjuicio de las restantes, con miras a atraer hacia su territorio la localización de determinados hechos imposables (por ejemplo ciertas actividades empresariales o inversiones), es evidente que estaría defraudando la comunidad de intereses a que tan gráficamente alude el supremo intérprete de la Constitución”<sup>14</sup>.

14. Cfr. RAMOS PRIETO, J., “La competencia fiscal en el ámbito interno...”, *op. cit.*, pp. 638-639.



#### 2.4. *Principio de lealtad institucional*

El principio de lealtad institucional no está enunciado de forma explícita en nuestra Constitución. Antes de su incorporación al art. 2 de la LOFCA y a varios estatutos de autonomía, la jurisprudencia y la doctrina ya lo habían construido a partir de la praxis de la experiencia del modelo alemán de federalismo cooperativo.

Recapitulando lo dicho en otros pronunciamientos previos el Tribunal Constitucional ha resumido el contenido y alcance de este principio de lealtad constitucional engarzándolo con el principio de coordinación en una vertiente institucional en su Sentencia 247/2007, de 12 de diciembre, que resolvió el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Gobierno de Aragón contra un precepto relativo a la competencia en materia de aprovechamientos hidráulicos de la Ley Orgánica 1/2006, de reforma del Estatuto de Autonomía de la Comunidad Valenciana. En su fundamento jurídico 4, d) el Tribunal afirma que este principio “requiere que las decisiones tomadas por todos los entes territoriales, y en especial, por el Estado y por las Comunidades Autónomas, tengan como referencia necesaria la satisfacción de los intereses generales y que, en consecuencia, no se tomen decisiones que puedan menoscabar o perturbar dichos intereses, de modo que esta orientación sea tenida en cuenta, incluso, al gestionar los intereses propios”.

La lealtad institucional se deduce del art. 9 de la Constitución, que somete a los poderes públicos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico. En los numerosos pronunciamientos que hacen referencia a este principio –véanse, por ejemplo, sus Sentencias 209/1990, 208/1999, 158/2004, 13/2007, 58/2007, 31/2010, 38/2012, 245/2012 y 26/2013–, el Tribunal ha insistido en la idea de que “obliga a todos” y que entraña un deber que ha de presidir la actuación tanto del Estado como de las Comunidades Autónomas. Ello lo convierte en un principio basilar en el esquema de las relaciones entre las diversas instancias de poder territorial o, dicho con otras palabras, de soporte esencial del funcionamiento del Estado autonómico. Y, en cuanto tal, ha de proyectarse lógicamente a un ámbito tan crucial como la Hacienda y la financiación pública.

El principio de lealtad institucional tiene una importante proyección en el sistema de financiación autonómica. En primer lugar, implica la exigencia de una evaluación adecuada del impacto de las decisiones en materia de ingresos o de gastos públicos sobre el sistema de financiación. Así por ejemplo la aprobación de una norma que implicara la generación de nuevas necesidades de gasto para las Comunidades Autónomas debería ir acompañada del correspondiente ajuste al alza en los recursos que les proporciona su sistema de financiación. Por otro lado, si el Estado decidiera suprimir alguno de los tributos cedidos total o parcialmente o realizar modificaciones tributarias que comportasen una minoración de los ingresos obtenidos



por las Haciendas autonómicas, estas tendrían derecho a recibir la correspondiente compensación<sup>15</sup>.

En segundo término, la lealtad exige un reforzamiento de las relaciones de colaboración entre la Administración tributaria estatal y las Administraciones tributarias autonómicas, porque si bien existen diversos cauces de interacción tanto a nivel orgánico (Consejo Superior y Consejos Territoriales para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria) como funcional (intercambio de información, planes de inspección coordinados, modalidades específicas de cooperación y asistencia, entre otros), en la práctica la virtualidad de tales mecanismos se ha demostrado muy limitada.

Y en tercer lugar y esto es lo que interesa a los efectos de nuestro trabajo la competencia fiscal desleal o perniciosa es contraria a este principio. En efecto, la noción de lealtad es contraria a que una Hacienda (estatal o autonómica) abuse de sus competencias tributarias y apruebe disposiciones (supresión de figuras tributarias, rebajas de tipos de gravamen o introducción de beneficios fiscales) que perturben o menoscaben los intereses de las demás. En este sentido resulta paradigmático lo sucedido con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, puesto que, como ya hemos avanzado y volveremos a detenernos en ello a continuación, las Comunidades Autónomas se han lanzado a una espiral de competencia a la baja ante la inacción del Estado, titular último del tributo.

En los tres epígrafes que siguen analizaremos el ejercicio que han hecho las Comunidades Autónomas de sus competencias normativas en el IRPF, el Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, pudiendo avanzar ya que dicho ejercicio nos ha llevado a un escenario de una enorme heterogeneidad normativa que ha generado desde luego importantes espacios para que los contribuyentes, en ejercicio de su derecho constitucional a la libre elección de residencia, puedan trasladar su residencia especialmente por un objetivo de ahorro fiscal.

### 3. Competencia fiscal en el impuesto sobre la renta de las personas físicas

En el vigente sistema de financiación la cesión de esta figura se traduce, por una parte, conforme a lo previsto en 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, en la atribución a estos entes territoriales del 50% del rendimiento de este tributo que corresponda a aquellos contribuyentes que sean residentes en su territorio y por otra, en la atribu-

---

15. ADAME MARTÍNEZ, F.D.; AURIOLES MARTÍN, J.; CASTILLO MANZANO, J.I.; JIMÉNEZ AGUILERA, J.; JIMÉNEZ RUBIO, D.; MOLINA GARRIDO, C., y RAMOS PRIETO, J. (Coord.), *Propuestas para el debate sobre la reforma del sistema de financiación autonómica*, Informe del Grupo de Trabajo sobre Financiación Autonómica de las Universidades de Andalucía, *Revista de Estudios Regionales*, núm. 114, 2019, pp. 237 y ss.

ción de competencias normativas para la determinación del mínimo personal y familiar aplicable para el cálculo del gravamen autonómico, la regulación de la tarifa o escala autonómica con el único condicionante de que la misma sea progresiva y las deducciones en la cuota íntegra autonómica por circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales, por aplicación de renta, siempre que no supongan, directa o indirectamente, una minoración del gravamen efectivo de alguna o algunas categorías de renta y por determinadas subvenciones y ayudas públicas. En el actual modelo desapareció la restricción adicional que se preveía en el anterior conforme a la cual la tarifa autonómica debía mantener el mismo número de tramos que la estatal y además las Comunidades Autónomas necesariamente tienen que aprobar una escala autonómica del impuesto para los residentes en su territorio.

Conviene examinar ahora qué uso han hecho las Comunidades Autónomas de estas competencias normativas<sup>16</sup>. La posibilidad de regular los mínimos personales y familiares sólo fue utilizada hasta fechas recientes por las Comunidades de Madrid y Baleares y lo hicieron para incrementar los mínimos previstos en la normativa estatal. Sin embargo, a partir de 2022 cinco Comunidades Autónomas más se han sumado al grupo de las que han aprobado incrementos del importe del mínimo personal y familiar para el cálculo del gravamen autonómico. Son Andalucía, Castilla y León, Galicia, La Rioja y la Comunidad Valenciana.

Como consecuencia del ejercicio de sus competencias normativas para aprobar la tarifa o escala autonómica ninguna Comunidad Autónoma tiene una tarifa exactamente igual en número de tramos a la estatal. Las diferencias de tributación que soportan los contribuyentes españoles en función de la Comunidad Autónoma en la que residan pueden llegar a ser en los tipos marginales máximos de la tarifa de hasta 9 puntos porcentuales en los tipos máximos. Como puede advertirse en la tabla que figura a continuación, los tipos máximos de las tarifas o escalas autonómicas oscilan entre el 20,50% de Madrid (que agregado a los tipos de la tarifa estatal arrojan un tipo del 45,00%) y el 29,50% que está vigente en la Comunidad Valenciana (que sumado al tipo marginal máximo de la escala estatal da un tipo máximo agregado en esta comunidad del 54,00%). Inmediatamente por debajo se sitúa la Comunidad de la Rioja con un tipo marginal máximo del 27,00% (lo que da lugar a un tipo máximo agregado del 51,50%), seguida de Canarias con un marginal máximo del 26,00% (que da lugar a un máximo agregado del 50,50%). Por detrás vendría un grupo de tres Comunidades Autónomas,

---

16. Un excelente análisis de las medidas aprobadas en este tributo por las Comunidades Autónomas en ejercicio de sus competencias normativas y si el mismo ha conducido a problemas de competencia fiscales es el realizado por ARRIBAS LEÓN, M., y HERMOSÍN ÁLVAREZ, M., "Competencia fiscal desde la perspectiva interna en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", en VARIOS AUTORES (Dir. J. RAMOS PRIETO y Eds. MARTÍN RODRÍGUEZ, J.M.; MACARRO OSUNA, J.M., y TRIGUEROS MARTÍN, M.J.), *Competencia Fiscal y sistema tributario: dimensión europea e interna*, Aranzadi, 2014, pp. 735 y ss.

concretamente Aragón, Asturias y Cataluña, con un tipo máximo en su escala autonómica del 25,50% (que sumado al marginal máximo de la tarifa estatal da lugar a un máximo agregado del 50,00%). En la tabla también se incluyen los tipos mínimos de las escalas o tarifas autonómicas, el tipo mínimo agregado resultado de sumar el mínimo de las tarifas estatal y autonómica y el tipo máximo agregado resultado de sumar el máximo de las tarifas estatal y autonómica.

### Tipos de gravamen aplicables en IRPF por Comunidades Autónomas

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

Todavía existe mayor diversidad y dispersión en lo que respecta a deducciones autonómicas por circunstancias personales y familiares. Es tal el grado de complejidad para el contribuyente y tal el número de deducciones aprobadas por las Comunidades Autónomas que en el Manual práctico Renta 2022, publicado el pasado 27 de abril de 2023 por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre un total de 1.666 páginas la parte dedicada a las deducciones autonómicas de la cuota aplicables para el ejercicio 2022 ocupa

desde la página 1144 a la 1.577 de dicho Manual, es decir 433 páginas (lo que supone un 26% del total de dicho Manual). Dentro de este complejo escenario se pueden subrayar algunas tendencias normativas que se aprecian en las Comunidades Autónomas a la hora de aprobar deducciones en este impuesto. La mayor parte de las deducciones creadas están supeditadas a que se respeten determinados importes de base liquidable o a que el contribuyente pueda ser calificado como joven, forme parte de una familia numerosa o sea discapacitado. Respecto a las tendencias detectadas, son muchas las Comunidades Autónomas que han introducido deducciones por nacimiento o adopción, para contribuyentes o familiares discapacitados, por adquisición o alquiler de vivienda, por inversión en empresas de nueva o reciente creación o para fomentar el traslado de residencia a zonas en riesgo de despoblamiento.

Este panorama que se acaba de describir todavía se complica más si cabe, porque además de poder introducir deducciones autonómicas con los límites antes comentados las competencias normativas también abarcan la regulación de la justificación exigible para su aplicación, los límites de cada deducción, su sometimiento o no al requisito de comprobación de la situación patrimonial, así como las reglas especiales aplicables en los supuestos de tributación conjunta, período impositivo inferior al año y determinación de la situación familiar.

Como puede advertirse existe cierto grado de competencia fiscal entre Comunidades Autónomas en el IRPF, pues hay diferencias en la carga fiscal que han soportar los contribuyentes en función de la Comunidad Autónoma donde residan, pero ello debe considerarse normal en un Estado funcionalmente federal como es en la actualidad España<sup>17</sup>.

---

17. El modelo al que más se aproxima el Estado de las autonomías es sin duda el federal. Se ha llegado incluso a afirmar que nuestro Estado tiene una estructura federal asimétrica. –vid. GONZÁLEZ ENCINAR, J.J., *El Estado Unitario-federal*, Tecnos, Madrid, 1985, p. 149–, o que el federalismo parece ser la desembocadura normal del sistema. De todos modos, como bien advirtiera GARCÍA DE ENTERRÍA, E., –*La revisión del sistema de autonomías territoriales: reforma de estatutos, leyes de transferencia y delegación, federalismo*, Civitas, Madrid, 1988, p. 31–, ese paso final “lejos de ser apremiante, debería dejar lugar a un largo proceso de maduración de la Constitución, que sería temerario comenzar a retocar ya, cuando tanta ha sido su aceptación y su arraigo –sin parangón en toda nuestra historia constitucional–, valor que no sería sensato dilapidar por su simple prurito proteccionista. En similar sentido, SOLÉ TURA, J., –“La constitucionalización de las autonomías”, en *Constitución, Economía y Regiones*, vol. I, Ibérica de Ediciones, S.A., Madrid, 1978, Vol. I, p. 319, ha escrito que “España tendrá que llegar a un Estado federal como forma superior de vinculación entre esa autonomía llevada a sus consecuencias lógicas y el poder central, porque ese es el sentido de la solución federal. La federación es la forma más ágil que se ha encontrado para resolver armónicamente la aparente antinomia de unidad y autonomía. Pero nosotros sabemos que un Estado federal no es un punto de partida, sino un punto de llegada. Punto de llegada de un proceso democrático que no será corto y que no será fácil, pero que puede frustrarse si no empieza bien (...)”. Pero aunque se pudiese llegar a un modelo federal generalizado, homogéneo e igualitario, en el que todas las Comunidades Autónomas pudiesen alcanzar el mismo nivel de autogobierno, se trataría en todo caso, como bien ha apuntado ARIÑO ORTIZ, G., –“El Estado de las autonomías: realidad política, interpretación jurídica (Contribución a un enigma jurídico-estatal)”, en VARIOS

En todo caso y en la línea de lo que propusimos los componentes del Comité que redactó el informe para la revisión del modelo de financiación autonómica en julio 2017 sería recomendable racionalizar la multiplicidad de deducciones autonómicas existentes en este tributo –para el ejercicio 2023 hemos contabilizado un total de 268 deducciones autonómicas vigentes–, que por otra parte en muchos casos son de aplicabilidad muy limitada en la práctica, tanto por los restrictivos límites que se fijan como por el desconocimiento en muchas ocasiones por los contribuyentes de las deducciones aprobadas por su Comunidad Autónoma. Además, también en la línea de lo allí propuesto y en consonancia con el principio general de mantener una base homogénea en los tributos cedidos, sería conveniente estudiar la posibilidad de eliminar la capacidad normativa autonómica sobre los mínimos personales y familiares.

Antes de concluir este apartado me gustaría hacer referencia al reciente intento por parte de la Comunidad de Madrid de introducir una importante deducción autonómica pionera en la Unión Europea con una clara finalidad de atracción de nuevos inversores extranjeros. Se trataba de una deducción del 20% del valor de adquisición, incluyendo los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente, de los siguientes elementos patrimoniales: a) Bienes inmuebles situados en la Comunidad de Madrid; b) Valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios, negociados o no, en mercados organizados; c) Valores representativos de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad, negociados o no, en mercados organizados. Para su aplicación se exigía que el contribuyente no hubiera sido residente en España durante los cinco años anteriores al cambio de residencia a territorio español que genera la presente deducción, que la inversión se realizara en el propio ejercicio de la adquisición de la residencia fiscal en España y se mantuviera durante un plazo de seis años. Finalmente este Proyecto de Ley fue rechazado por el Pleno de la Asamblea de Madrid en su sesión de 23 de marzo de 2023.

---

AUTORES, *La España de las Autonomías. Pasado, presente y futuro*, Tomo II, Madrid, 1981, p. 12–, de un modelo federal sui generis, porque es incuestionable que la Constitución “configura un Estado nacional, único soberano, común a todas las regiones y pueblos de España; la nación española es la titular última y única de la soberanía, de la que todos los demás grupos e instituciones reciben su reconocimiento y su poder”. De todos modos, a pesar de esa proximidad, existen como es sabido notables diferencias entre ambos tipos de Estados. Así, mientras que en el Estado federal la soberanía originaria corresponde a cada una de las unidades territoriales, en el Estado autonómico la soberanía nacional reside en el conjunto del territorio español, esto es, en el pueblo español del que emanan conforme al art. 1.2 de la Constitución los poderes del Estado. Por otra parte la autonomía constitucional que se reconoce a los Estados miembros de un Estado federal es mucho más amplia que la atribuida a nuestras Comunidades Autónomas, pues aquellos poseen un ordenamiento constitucional propio, libremente establecido por el poder constituyente federado y revisable por él sin más límite que el respecto a las normas y a la Constitución federal. Véanse a este respecto los trabajos de PRÉLOT, M., *Institutions politiques et droit constitutionnel*, Paris, 1972 y FERRANDO BADÍA, J., *El Estado unitario, el federal y el Estado autonómico*, 2,<sup>a</sup> ed., Tecnos, Madrid, 1986, pp. 64 y 109.

#### 4. Competencia fiscal en el impuesto sobre el patrimonio

El Impuesto sobre el Patrimonio se regula por primera en España a través de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal. Su denominación inicial fue “Impuesto extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas” y como se anunciaba explícitamente en el artículo primero de dicha Ley la intención del legislador era la de crearlo con carácter excepcional y con una vigencia temporal transitoria. Sin embargo, finalmente terminaría convirtiéndose en un tributo más de nuestro sistema tributario cuando en 1991, con ocasión de la reforma tributaria operada en dicho año y que también afectó al IRPF, se aprobó una nueva ley reguladora del mismo, la Ley 19/1991, de 6 de junio, que con escasas modificaciones sigue hoy vigente pese al tiempo transcurrido. El impuesto de la Ley de 1977 tenía un mínimo exento elevado, concretamente 4 millones de pesetas en el supuesto de obligación personal y 6 millones de pesetas en caso de matrimonio, aparte de reducciones en la base imponible por cada hijo menor de 25 años y los tipos de gravamen oscilaban entre el 0,25% y el 2%. La reforma de 1991 elevó tanto el mínimo exento como el tipo marginal máximo hasta situarlos en 15 millones de pesetas y un 2,5%, respectivamente.

Uno de los momentos claves en la historia de este tributo y lo decimos porque ha marcado la situación actual del mismo, fue la cesión a las Comunidades Autónomas de competencias normativas sobre el mismo para regular el mínimo exento y la tarifa del tributo (la misma debía tener una progresividad similar a la del Estado y ser idéntica a la de éste último en cuanto a la cuantía del primer tramo de base liquidable y tipo marginal mínimo) a través de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas. Posteriormente con la aprobación de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, se incrementaron las competencias normativas permitiéndose a las Comunidades Autónomas regular la tarifa sin ningún condicionante y crear deducciones y bonificaciones.

El aspecto que nos interesa a los efectos de este trabajo es analizar el uso que han hecho las Comunidades Autónomas de las competencias normativas atribuidas en este tributo. Pues bien, se puede afirmar que como consecuencia de dicho ejercicio la carga fiscal soportada por el Impuesto sobre el Patrimonio varía radicalmente para los contribuyentes en función de la Comunidad Autónoma donde tengan su residencia.

En el ámbito del mínimo exento han regulado un mínimo específico Aragón (400.000 euros) y Cataluña, Extremadura y Comunidad Valenciana (500.000 euros). Con efectos solo para 2023 la Región de Murcia ha establecido un mínimo exento de 3.700.000 euros, como consecuencia de la introducción del Impuesto temporal de Solidaridad de las grandes fortunas a través de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre. También algunas Comunidades Autónomas han incrementado los mínimos para contribuyentes con discapacidad. Y en cuanto a las tarifas la mayoría de Comunidades Autónomas de



régimen común han aprobado su propia tarifa. Sólo Aragón, Canarias, Castilla y León, Castilla-La Mancha, Madrid y La Rioja, mantienen los mismos tipos mínimo (0,2%) y máximo (3,5%) que los previstos en la normativa estatal. Las Comunidades que aplican los tipos máximos más elevados son Extremadura y Valencia (3,75%).

Pero las verdaderas diferencias de tributación entre una Comunidad Autónoma y otra en este tributo derivan de las bonificaciones en la cuota íntegra. En concreto, hay dos Comunidades Autónomas como son Madrid y Andalucía en las que se aplica una bonificación del 100%, por lo que ningún contribuyente residente en estos dos territorios tiene que pagar el tributo. Después hay otra Comunidad Autónoma como es Galicia que tiene una bonificación del 50% (hasta 2022 era del 25%). Así pues, la atribución en este impuesto de amplias competencias normativas ha generado en la práctica una importante competencia fiscal entre Comunidades Autónomas y sobre todo y lo que es más preocupante diferencias de gravamen tan elevadas que pueden impedir la existencia de una mínima equidad horizontal.

## 5. Competencia fiscal en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

De todos los impuestos actualmente vigentes en España el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es el que está regulado por una Ley más antigua. Fue introducido en nuestro sistema tributario con efectos desde el 1 de enero de 1988 por la Ley 29/1987, de 18 de diciembre. Pues bien, pese al tiempo transcurrido la regulación de algunas cuestiones básicas se mantienen tal y como figuraban en su Ley de creación, lo que determina una falta grave de actualización y adaptación a los cambios que se han producido por ejemplo en términos de renta per cápita en los más de treinta años transcurridos desde entonces. En este sentido, no se han modificado ni las bases imponibles ni la tarifa previstas en la normativa estatal pese a que la renta per cápita se ha multiplicado prácticamente por tres en ese período de tiempo.

La tarifa del impuesto hoy por hoy resulta excesivamente elevada. Y si además el sujeto pasivo es un contribuyente que pertenece a los Grupos III (colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad) y IV (colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños), a consecuencia de la aplicación de los coeficientes multiplicadores el tributo se dispara de forma exponencial, pudiendo llegar a darse situaciones donde ciertamente cabría hablar de confiscatoriedad respecto de lo heredado.

Pero no es ahora el momento de detenerse en los problemas de falta de actualización de la normativa de este tributo, sino de examinar el uso que han hecho las Comunidades Autónomas de las competencias normativas que se les han cedido en este tributo. En el momento actual y de conformidad con lo previsto en el art. 48.1 de la precitada Ley 22/2009, de 18 de diciembre, las Comunidades Autónomas gozan de amplísimas competencias normativas, tantas que casi se puede afirmar que el Impuesto sobre Sucesiones es casi un



impuesto propio a la carta de cada comunidad más que un tributo cedido. En efecto, allí se prevé que estos entes territoriales podrán asumir competencias normativas sobre reducciones de la base imponible –siempre que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la comunidad de que se trate–, tarifa del impuesto, cuantías y coeficientes del patrimonio pre-existente y deducciones y bonificaciones de la cuota (compatibles con las previstas en la normativa estatal del tributo).

El legislador no pudo imaginar cuando decidió incrementar la nómina de elementos esenciales del tributo sobre los que podían actuar las Comunidades Autónomas en ejercicio de sus competencias normativas los problemas que ello iba a generar. Y menos aún pudo pensar que algunas Comunidades Autónomas harían uso de esas competencias normativas para suprimir en la práctica este impuesto, que no olvidemos es de titularidad estatal, en sus respectivos territorios. En los últimos años se han producido diversos conflictos entre Comunidades Autónomas sobre el lugar de residencia de concretos contribuyentes en el momento de su fallecimiento. El art. 32.2, a) de la Ley 22/2009, dispone en relación con los puntos de conexión que se aplicará la normativa de la Comunidad Autónoma en la que el causante tenga su residencia habitual a la fecha del devengo del impuesto y el art. 28.1.1.º, b) de dicha Ley, desarrollando el concepto de residencia habitual, precisa que se considerará que las personas físicas son residentes en la comunidad en cuyo territorio hayan permanecido “un mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo”. En ocasiones puede resultar difícil determinar la comunidad de residencia habitual de los contribuyentes en el momento de su fallecimiento porque hay que ver dónde están sus intereses, sus cuentas corrientes, o incluso dónde están por ejemplo sus consumos eléctricos o hasta sus consumos farmacéuticos. Para la resolución de los posibles conflictos que se puedan suscitar entre Comunidades Autónomas en la aplicación de los puntos de conexión existe una Junta Arbitral de Régimen Común, cuya regulación se encuentra en los arts. 23 y 24 de la LOFCA y en el Real Decreto 2451/1998, de 13 de noviembre, por el que se aprueba su Reglamento. En su página web pueden consultarse hasta un total de 11 Resoluciones dictadas entre 1999 y 2014 que determinan la comunidad de residencia habitual del causante a efectos de este tributo<sup>18</sup>.

Las disparidades territoriales en la imposición sobre sucesiones y donaciones como bien ha puesto de relieve la doctrina han podido derivar en una situación de competencia fiscal improcedente<sup>19</sup>. En la práctica como conse-

18. Vid. [https://www.agenciatributaria.es/AEAT.fisterritorial/Inicio/\\_menu\\_/Fiscalidad\\_Autonomica/Regimen\\_Comun/Organos\\_de\\_Resolucion\\_de\\_Conflictos/Resoluciones\\_de\\_la\\_Junta\\_Arbitral/Impuesto\\_sobre\\_Sucesiones\\_y\\_Donaciones/Impuesto\\_sobre\\_Sucesiones\\_y\\_Donaciones.html](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.fisterritorial/Inicio/_menu_/Fiscalidad_Autonomica/Regimen_Comun/Organos_de_Resolucion_de_Conflictos/Resoluciones_de_la_Junta_Arbitral/Impuesto_sobre_Sucesiones_y_Donaciones/Impuesto_sobre_Sucesiones_y_Donaciones.html). Consulta realizada el 2 de mayo de 2023.

19. ARRIBAS LEÓN, M., y HERMOSÍN ÁLVAREZ, M., “Competencia fiscal desde la perspectiva interna en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, en VARIOS AUTORES (Dir. J. RAMOS PRIETO y Eds. MARTÍN RODRÍGUEZ, J.M.; MACARRO OSUNA, J.M., y TRI-

cuencia del ejercicio de sus competencias normativas hay un grupo importante de Comunidades Autónomas en las que prácticamente no se paga nada o se pagan importes simbólicos por los sucesores de los Grupos I (descendientes y adoptados menores de 21 años) como son Andalucía, Asturias, Baleares, Canarias, Cantabria, Castilla y León, Extremadura, Galicia, Madrid y Murcia, así como los territorios forales y II (cónyuge, descendientes, ascendientes y adoptados de 21 o más años), como son Andalucía, Cantabria, Castilla y León, Extremadura, Madrid y Región de Murcia. Incluso para los sucesores de los Grupos III (colaterales de 2º y 3º grado, ascendientes descendientes por afinidad) y IV (colaterales de 4º grado, grados más distantes y extraños) hay alguna Comunidad Autónoma como Canarias que establece una bonificación del 99,9% cuando la cuota es menor de 55.000 euros, y el exceso se bonifica de forma decreciente a medida que aumenta la cuota y otra como Madrid donde se aplica una bonificación del 25% para hermanos, tíos y sobrinos del causante por consanguinidad.

Son tan importantes las diferencias en los beneficios fiscales aprobados por las Comunidades Autónomas en este tributo que los contribuyentes pueden sentirse tentados a trasladarse a territorios en los que tras su fallecimiento sus herederos gozarán prácticamente de una exención total del pago y legítimamente podrán hacerlo en ejercicio de su derecho constitucional a elegir libremente su residencia y a circular por el territorio nacional consagrado en el art. 19 de la Constitución española. Este artículo ampara esos posibles traslados por la razón que sea (laboral, familiar, o incluso prioritaria o exclusivamente de ahorro fiscal de sus herederos). Otra cosa distinta será que este posible traslado de contribuyentes incidirá en la financiación a percibir por la Comunidad Autónoma no sólo en razón de este tributo sino también en la procedente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuyo 50% de recaudación se asigna a las Comunidades Autónomas en función de los contribuyentes residentes en su territorio.

Algo parecido ha ocurrido con las donaciones. Hay Comunidades Autónomas que hace varios años se lanzaron a aprobar reducciones que prácticamente han conducido a la eliminación del gravamen por donaciones. La más activa en este sentido ha sido sin duda la Comunidad de Madrid que a través de su Ley 7/2005, de 23 de diciembre, aprobó para las donaciones percibidas por los residentes en su territorio incluidos en los Grupos I y II una bonificación del 99% en el Impuesto sobre Donaciones (el 1% restante se mantiene digamos a efectos de control fiscal). Esta medida que inicialmente sólo se aplicaba en Madrid también beneficiaba a los residentes en otras Comunidades Autónomas que comprasen un inmueble en Madrid y posteriormente lo donasen a sus hijos, porque como es sabido el punto de conexión en el caso de donación de inmuebles es el lugar donde radique dicho inmueble. En la

actualidad se aplican bonificaciones para las donaciones a parientes de Grupos I y II en otras Comunidades Autónomas. Así, en Cantabria la bonificación es del 100% para Grupos I y II, mientras que en Andalucía, Castilla y León y Murcia es también como en Madrid del 99%. En Aragón existe una bonificación del 65%, para bases iguales o menores de 500.000 euros. En Canarias para el Grupo I la bonificación es también del 99,9%. En Castilla-La Mancha se aplica una bonificación desde el 95 al 85% (a partir esta última de 240.000 euros). Cataluña y Galicia han establecido una tarifa para estas donaciones entre parientes cercanos con tipos del 5% al 9%. Por su parte, Extremadura tiene una bonificación del 99% si la base liquidable es inferior o igual a 300.000 euros y del 50% para la parte de la base liquidable que supere los 300.000 euros, con el límite de 600.000 euros, cuantías que son superiores cuando el donatario tenga la consideración de discapacitado. Y en La Rioja la deducción es del 99% en general, o del 50% cuando la base liquidable supere los 400.000 euros.

Son tan importantes las diferencias de tributación que puede hablarse de la existencia de 20 impuestos distintos sobre sucesiones en España (los 15 que se aplican en las Comunidades de régimen común, los 3 que se aplican en las Diputaciones forales de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, el tributo que se aplica en Navarra y el estatal que resulta de aplicación a los no residentes).

## **6. Diferencias en el ejercicio de actuaciones inspectoras desarrolladas por las Comunidades Autónomas**

Además de las diferencias a las que me acabo de referir como consecuencia del ejercicio por las Comunidades Autónomas de sus competencias normativas existen otro tipo de diferencias que a menudo suelen pasar desapercibidas como son las que se derivan del número de actuaciones inspectoras desarrolladas por estos entes territoriales en los impuestos cedidos.

Para detectar estas diferencias deben consultarse los informes que anualmente elabora la Inspección General del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas sobre el modo y eficacia en el desarrollo de las diversas competencias asumidas por cada Comunidad Autónoma respecto a los tributos cedidos, en cumplimiento de lo dispuesto en el art. 45.2 de la citada Ley 22/2009, de 18 de diciembre. Estos informes figuran en la documentación que cada año acompaña al Proyecto de Presupuestos Generales del Estado que el Gobierno presenta en las Cortes Generales para su aprobación durante el último trimestre del año. El retraso normal en la información es de dos años y en el momento de redactar estas líneas los últimos informes de la Inspección General del Ministerio de Hacienda publicados datan de julio de 2022. A continuación se incluye un Cuadro de elaboración propia en la que se incluyen los datos del número de actas incoadas por Comunidades Autónomas en el ejercicio 2021, así como la deuda tributaria liquidada.

## Actuaciones inspectoras y deuda tributaria liquidada en los tributos cedidos. Ejercicio 2021

Comunidad Autónoma	N.º de actas incoadas		Miles de euros					Deuda tributaria		
	ISD	ITPAJD	IP	Tasa sobre el juego	Total	ISD	ITPAJD	IP	Tasa sobre el juego	Total
Andalucía	694	73	50	0	817	74.997	2.361	705	0	77.963
Aragón	148	80	0	2	230	15.828	5.477	0	13	21.318
Asturias	246	2	49	3	300	10.329	56	282	10	10.329
Islas Baleares	114	255	273	0	642	3.241	22.269	6.664	0	32.174
Canarias	11	56	4	0	71	566	5.839	247	0	6.652
Cantabria	8	15	18	0	41	75	28	216	0	319
Cataluña	152	17	340	0	509	69.407	9.411	17.897	0	96.715
Castilla y León	235	131	355	0	468	3.998	929	2.831	0	7.758
Castilla-La Mancha	139	28	296	0	463	4.313	348	1.117	0	5.778
Extremadura	23	172	3	0	198	276	1.280	57	0	1.613
Galicia	181	461	88	0	730	12.220	4.268	4.304	0	20.792
La Rioja	8	54	0	0	62	141	112	0	0	253
Madrid	618	140	0	0	758	67.468	6.881	0	0	74.349
Murcia	190	4	16	0	210	993	146	2	0	1.141
Valencia	73	27	79	0	179	34.397	5.580	3.365	0	43.342

Fuente: Elaboración propia a partir de los informes sobre la cesión de tributos a las Comunidades Autónomas elaborados por la Inspección General del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas<sup>20</sup>.

20. Web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado 2016 <http://www.sepg.pod.minhofp.gob.es/Presup/PGE2016Proyecto/MaestroDocumentos/PGE-R0M/MnSerieGris.htm>

Como puede verse el impuesto sobre el que se giran más actas de inspección es sin duda el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. De hecho, hay Comunidades Autónomas como es el caso de Andalucía donde se incoaron un total de 694 actas, mientras que en el extremo opuesto nos encontramos con otras como por ejemplo Cantabria, La Rioja o Canarias donde el total de actas fue tan sólo de 8, 8 y 11, respectivamente. Otro dato que llama la atención es que mientras que en Madrid con un total de 618 actas incoadas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones la deuda tributaria liquidada ascendió a 67.468.000 euros, en Cataluña la deuda liquidada fue una cantidad parecida, concretamente 69.407.000 euros, aunque el número de actuaciones inspectoras fue la cuarta parte. La situación de Andalucía es similar a la de Madrid pues con un total de 694 actas, la deuda liquidada fue de 74.997.000 euros. En el caso del Impuesto sobre el Patrimonio también son muy llamativas las diferencias entre Comunidades Autónomas. Así, hay Comunidades Autónomas como Aragón, La Rioja y Madrid que no instruyeron en 2021 ningún acta o Extremadura o Canarias que sólo incoaron cuatro y tres actas respectivamente por este tributo. En cambio, en el extremo opuesto se situaron Castilla y León donde se incoaron 355 actas y Cataluña y Castilla-La Mancha con un total de 340 y 296 actas, respectivamente.

En segundo lugar, por número de actuaciones inspectoras se sitúa precisamente el Impuesto sobre el Patrimonio con un total de 1.571 actas incoadas. Aquí se ha producido un cambio importante respecto a las actas tramitadas en ejercicios anteriores dado que era frecuente que en muchas Comunidades Autónomas no se incoara ningún acta, lo cual según la doctrina era un síntoma de la decadencia de este tributo<sup>21</sup>. Hasta 2020 la mayoría de las actuaciones inspectoras se centraban además de en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. En el caso de este segundo tributo va a disminuir el número de actuaciones inspectoras dada la entrada en vigor del valor de referencia como base imponible del tributo.

Por otra parte, resulta llamativo que la tasa sobre el juego es un tributo que prácticamente no es objeto de actuaciones inspectoras. De hecho, hasta en 13 Comunidades Autónomas no se tramitó ningún acta de inspección en 2021. Y en las dos Comunidades en las que sí se hizo, concretamente Aragón y Asturias tan sólo se incoaron 2 y 3 actas respectivamente.

Otro dato que llama poderosamente la atención, pero que no aparece en este cuadro, es las diferencias que existen en el número de actas con acuerdo incoadas por las Comunidades Autónomas. Si en el ámbito de la Agencia

---

21. Cfr. RAMOS PRIETO, J., “Las diferencias en el desarrollo de las funciones de comprobación e investigación de los tributos cedidos por las Comunidades Autónomas: análisis desde la perspectiva de la competencia fiscal”, en VARIOS AUTORES (Dir. J. LÓPEZ MARTÍNEZ y J.M. PÉREZ LARA), *La reforma de la financiación territorial*, Tirant, 2017, p. 360.

Estatal de Administración Tributaria las actas con acuerdo han experimentado un crecimiento exponencial en los últimos años, en el ámbito de las Comunidades Autónomas es un mecanismo hasta ahora no utilizado. Tan sólo la Comunidad Autónoma de Andalucía ha hecho tímidamente uso de este tipo de actas incoando un total de 87 actas con acuerdo en el ejercicio analizado. Le siguen Aragón con 10 actas con acuerdo y Cantabria con una. El resto de Comunidades Autónomas según la información que consta en los informes de la Inspección General del Ministerio de Hacienda no ha incoado ningún acta con acuerdo en 2021.

Si calculamos el importe medio de la deuda tributaria resultante de las actas de inspección por Comunidades Autónomas se aprecian también importantes diferencias entre ellas. Hay que tener en cuenta que se trata de una comparación aproximativa porque no se puede olvidar que existen diferencias entre ellas no sólo en términos de población sino también en nivel de riqueza y capacidad fiscal de los contribuyentes. A continuación se incluye una tabla que ordena las Comunidades Autónomas por importe medio de la deuda tributaria por acta.

### Clasificación de las Comunidades Autónomas en función de la deuda tributaria por acta. Ejercicio 2021

	Importe medio por acta Miles de euros
Valencia	242
Cataluña	190
Madrid	98
Andalucía	95
Canarias	94
Aragón	93
Islas Baleares	50
Asturias	34
Galicia	28
Castilla y León	16
Castilla-La Mancha	12
Cantabria	8
Extremadura	8
Murcia	5
La Rioja	4

En primer lugar por deuda tributaria consignada en las actas se sitúa la Comunidad Valenciana con una deuda media por acta de 242.000 euros. Le siguen Cataluña (190.000 euros), Madrid (98.000 euros) y Andalucía (95.000 euros). Cierra la clasificación La Rioja con un importe medio por acta de 4.000 euros, seguida de Murcia con una media por acta de 5.000 euros. Después llaman la actuación Castilla y León y Castilla-la Mancha donde el elevado número de actas levantadas en comparación con otras Comunidades (468 y 463 respectivamente) no se traduce en una deuda media por acta de importe elevado. Frente a ellas, Cataluña con un total de 509 actas levantadas tiene una deuda media por acta de 190.000 euros.

La población no siempre es un elemento que explica ni el número de actuaciones inspectoras ni el importe de deuda media por acta. Así, Aragón con una población según el INE de 1,326 millones tiene una deuda media por acta de 93.000 euros, mientras que Murcia, con una población de 1,518 millones según el INE tiene una deuda media por acta de poco más de 5.000 euros. O Canarias con una población de 2,17 millones tiene una deuda media por acta de 94.000 euros, mientras que Castilla y León con una población de 2,38 millones tiene una deuda media de tan sólo 16.000 euros, prácticamente la sexta parte. Algo parecido le sucede a Castilla-La Mancha con una población de 2,049 millones y una deuda media por acta de 12.000 euros. Cantabria con una población de algo más de medio millón de habitantes tiene una deuda media por acta de 8.000 euros, la misma que Extremadura que prácticamente la duplica en población.

El análisis de las actuaciones inspectoras desarrolladas por las diferentes Comunidades Autónomas revela que existen importantes disparidades tanto por territorios como por tributos y que no todas ellas acreditan el mismo nivel de eficacia en el ejercicio de sus funciones inspectoras. ¿Significan estas diferencias que algunas Comunidades Autónomas han optado por una estrategia de competencia fiscal lesiva reduciendo el rigor en el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias vinculadas a los impuestos cedidos? No parece que pueda contestarse sin más afirmativamente a esta pregunta. De hecho, el menor número de actas de inspección puede ciertamente deberse a que algunas Comunidades han decidido decantarse por actuaciones de comprobación limitada que pueden ser más ágiles que los procedimientos de investigación propios de la inspección, que por regla general se alargan más en el tiempo. También pueden explicarse estas diferencias por el hecho de que algunas Comunidades Autónomas han optado por una selección mucho más estricta de los sujetos que van a ser objeto de inspección, de manera que llevan a cabo menos actuaciones inspectoras y con mejores resultados. Al margen de la valoración que pueda hacerse desde la perspectiva del grado de eficacia de las actuaciones desarrolladas por los órganos de inspección de las diferentes Comunidades Autónomas, no pensamos que exista una estrategia premeditada de algunas de ellas por desarrollar menos actuaciones inspectoras que sus Comunidades vecinas con el fin de atraer contribuyentes, pero desde luego lo cierto es que las diferencias existen y así lo hemos puesto de relieve.



## 7. Propuestas para la superación de los problemas de competencia fiscal generados por el ejercicio de competencias normativas en los impuestos cedidos

### 7.1. Breve reflexión sobre el mantenimiento o supresión de los impuestos sobre el patrimonio y sobre sucesiones y donaciones

Prescindiendo ahora de los defectos técnicos que presenta la regulación actual de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre el Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones, siendo en el caso de estos dos últimos especialmente graves y así lo hemos señalado los problemas de falta de actualización y adaptación que sin duda aconsejarían una reforma fiscal de estas figuras, me interesa en este apartado ofrecer una breve panorámica de las propuestas realizadas en el informe de la Comisión para la reforma del sistema de financiación autonómica de 2017 y en el Libro blanco sobre la Reforma Tributaria de 2022, en cuya redacción he tenido la inmensa fortuna de poder participar para solucionar los problemas generados por el ejercicio de competencias normativas por las Comunidades Autónomas sobre todo en el ámbito de los impuestos sobre el patrimonio y sobre sucesiones y donaciones.

Era previsible que pudieran producirse problemas de diferencias de carga fiscal entre territorios. Como se explica en el Libro Blanco conforme a la teoría del federalismo fiscal los tributos sobre el patrimonio personal y la riqueza en sus distintas manifestaciones no son las figuras impositivas más adecuadas para su descentralización porque recaen sobre bases móviles y por los efectos redistributivos y de control que se esperan de ellas, de acuerdo con su posición en el sistema tributario, aparte de la posible vulneración en nuestro caso de los principios de solidaridad y de presión fiscal efectiva global equivalente a la del resto del territorio nacional. En esta idea ya insistió el informe Lagares, publicado en 2014. Por ello, se concluía en el Libro Blanco que la descentralización completa de la fiscalidad patrimonial personal podía provocar su reducción a la mínima expresión y, en el caso más extremo, su total desaparición, como consecuencia de la competencia fiscal entre territorios. Pudo, en consecuencia, ser un error ceder competencias normativas en estos impuestos.

Como ha quedado explicado en las páginas precedentes el problema no es que haya diferencias de tributación, que las tiene que haber y es una lógica consecuencia de la autonomía tributaria y del ejercicio por las Comunidades Autónomas de su responsabilidad fiscal, sino que estas sean tan elevadas y que además se haya consolidado el fraude o abuso de utilizar las facultades normativas de cuantificación para suprimir en algunos casos *de facto* el impuesto, supuesto que no parece que estuviera contemplado por el legislador cuando decidió incrementarles las competencias normativas en estos tributos. Este comportamiento de algunas Comunidades Autónomas nos ha llevado a un escenario de competencia fiscal que para determinar si se ajusta al

orden constitucional requiere, como bien ha puesto de relieve la doctrina, examinar las medidas aprobadas con el fin de trazar una línea divisoria lo más nítida posible entre aquellas diferencias fiscales que pueden resultar admisibles, como reflejo del principio de autonomía territorial y aquellas otras que constituyen desigualdades de dudosa legitimidad constitucional y, por tanto, síntomas de una competencia fiscal perjudicial o perniciosa<sup>22</sup>.

Aunque no voy a entrar a fondo en ello por ser una cuestión colateral, sí me gustaría brevemente decir algo sobre el interesantísimo debate acerca del mantenimiento o supresión de los Impuestos sobre el Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones, porque es un debate que se ha planteado con ocasión de la situación a que nos ha llevado el ejercicio por las Comunidades Autónomas de sus competencias normativas en estos tributos.

No cabe duda que tanto el mantenimiento de los Impuestos sobre el Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones como su supresión son opciones de política fiscal posibles, siempre que se articulen de acuerdo con los principios constitucionales que hagan posible el gravamen de la riqueza en la línea antes expuesta. Desde esta perspectiva, la primera alternativa que se analiza en el Libro Blanco es la supresión del Impuesto sobre el Patrimonio. Si la misma se llevase a cabo, creemos que debería acometerse un nuevo diseño de la imposición sobre las rentas y ganancias del capital y estudiar en su caso el mantenimiento o establecimiento de impuestos sobre determinados elementos patrimoniales. Por lo que respecta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones hay que tener en cuenta que su eventual supresión determinaría la desactivación de la cláusula de no sujeción prevista en el art. 6.4 de la Ley del IRPF. No obstante, los autores del libro blanco no somos partidarios de su supresión teniendo en cuenta la tradición histórica del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en nuestro sistema tributario y sobre todo razones técnicas relacionadas con la especial naturaleza de este tipo de ganancias, especialmente en el caso de la sucesión mortis causa. Además, desde instituciones como la OCDE se ha recomendado en su informe de 2021 *Inheritance Taxation in OECD Countries*<sup>23</sup>, el mantenimiento de un impuesto separado sobre herederos o donatarios en lugar de gravarlos a través del IRPF, porque ello podría dar lugar a tipos impositivos efectivos

---

22. Vid. RAMOS PRIETO, J., “La competencia fiscal en el ámbito interno...”, op. cit., p. 635. Por su parte, LAGO MONTERO, J.M., –“¿Es posible armonizar los subsistemas tributarios autonómico y local?”, en VARIOS AUTORES (Dir. J. RAMOS PRIETO y Eds. MARTÍN RODRÍGUEZ, J.M.; MACARRO OSUNA, J.M., y TRIGUEROS MARTÍN, M.J.), *Competencia Fiscal y sistema tributario: dimensión europea e interna*, Aranzadi, 2014, p. 946–, es muy claro al respecto cuando afirmar que la competencia fiscal que observamos instalada entre nuestras Comunidades Autónomas “dista mucho a menudo de ser legítima, tiene tufillos fraudulentos con frecuencia, y no se aprecia como contribuye, ni mucho ni poco, a la eficiencia de las decisiones”.

23. *Inheritance Taxation in OECD Countries*, OECD Tax Policy Studies 28, 2021 [<https://www.oecd-ilibrary.org/sites/e2879a7d-en/index.html?itemId=/content/publication/e2879a7d-en>]

marginales muy elevados para los receptores que tienen otras fuentes de ingresos (por ejemplo rentas del trabajo), aparte de que incrementaría la complejidad del impuesto y plantearía problemas de asignación entre países en el caso de las sucesiones transfronterizas.

Sobre la alternativa de supresión del Impuesto sobre el Patrimonio, la OCDE en su informe de 2018 *The Role and Design of Net Wealth Taxes*<sup>24</sup>, ya afirmaba que es posible prescindir de un impuesto sobre el patrimonio neto, pero sólo a condición de reforzar el gravamen sobre las rentas y ganancias de capital en el IRPF y mantener la imposición sobre las herencias. En Estados Unidos por ejemplo, en el marco de la reforma propuesta por la Administración Biden<sup>25</sup> se han formulado propuestas en el sentido de gravar la riqueza a través del Impuesto sobre la renta a través por ejemplo del gravamen de las plusvalías latentes.

Como segunda alternativa se podría tener en cuenta el patrimonio de los contribuyentes en la configuración de la imposición personal sobre la renta, bien a través del gravamen de las rentas del ahorro o a través de una modificación de la tributación de las ganancias de capital. E incluso habría una tercera alternativa que pasaría por mantener el Impuesto sobre el Patrimonio únicamente a efectos de la obligación de declarar (en su caso, a partir de un determinado umbral cuantitativo), de modo que la información contenida en dicha declaración, incluyendo las valoraciones de los bienes y derechos, permitiera graduar la cuota íntegra del IRPF aplicando coeficientes (distintos y graduados por tramos) en función del patrimonio del declarante. Una cuarta alternativa pasaría por la integración de los dos impuestos (IRPF e IP) siguiendo el modelo de boxes vigente en los Países Bajos. Cabría también, desde luego, la posibilidad de sustituir el Impuesto sobre el Patrimonio por impuestos reales sobre determinados elementos patrimoniales, por ejemplo sobre bienes inmuebles (así ocurre en Francia y Portugal o en Italia sólo para inmuebles localizados en el extranjero), sobre activos financieros (Italia) o sobre cuentas de valores (Bélgica).

En cualquier caso, en el Libro Blanco concluimos que si finalmente se decidiera optar por el mantenimiento de los Impuestos sobre el Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones, que se trata de una decisión política que corresponde tomar a las Cortes Generales y desde luego no a una Comisión de expertos, resultaría necesario acometer una reforma que permita superar las actuales deficiencias que presentan estos tributos cuyo diseño, como ya hemos detallado a lo largo de este trabajo, está obsoleto.

---

24. *The Role and Design of Net Wealth Taxes in the OECD*, OECD Tax Policy Studies 26, 2018 (<https://doi.org/10.1787/9789264290303-en>)

25. *Made in America Tax Reform General Explanations 2021* ([https://home.treasury.gov/system/files/136/MadeInAmericaTaxPlan\\_Report.pdf](https://home.treasury.gov/system/files/136/MadeInAmericaTaxPlan_Report.pdf))

## 7.2. *Propuestas contenidas en el informe para la revisión del sistema de financiación autonómica y en el libro blanco sobre la reforma tributaria*

Volviendo de nuevo a la cuestión que aquí nos interesa, es decir, la de formular propuestas para tratar de solucionar los problemas de competencia fiscal generados por el ejercicio de competencias normativas por las Comunidades Autónomas en relación con los impuestos cedidos, voy a referirme primero a lo que se dijo en el informe sobre la reforma para la financiación autonómica de 2017. Una vez que los miembros de esta Comisión se pronunciaron de forma mayoritaria a favor del mantenimiento transitorio o definitivo del Impuesto sobre el Patrimonio, se debatió sobre la conveniencia de la regulación por parte del Estado, titular del tributo, de una base imponible homogénea y un mínimo exento amplio igual en todo el territorio nacional. En este modelo la capacidad normativa de las Comunidades Autónomas afectaría exclusivamente al establecimiento de la tarifa del impuesto, así como a la aprobación de posibles deducciones o bonificaciones de la cuota vinculadas a circunstancias personales y familiares del sujeto pasivo, sin que ello pudiera suponer una desfiscalización de hechos imposables. La Comisión no se puso de acuerdo sobre la conveniencia de establecer o no un nivel mínimo de tributación, que también debería afectar, en su caso, a las Comunidades forales. Parte de sus miembros se mostraron a favor de la existencia de este mínimo de tributación y ello en base a las distorsiones económicas que se podrían derivar de la movilidad principalmente de los contribuyentes de rentas elevadas hacia las Comunidades que decidieran bonificar de forma importante o incluso suprimir este tributo. Por otro lado, otra parte de los miembros de la Comisión eran partidarios de no establecer este mínimo y favorables a que la aplicación del Impuesto sobre el Patrimonio por las Comunidades Autónomas tuviera, como había sido hasta ese momento, carácter opcional, permitiendo en aras de la autonomía que aquellas Comunidades que desearan mantenerlo lo hagan, pero sin obligar a las demás a seguir aplicando un impuesto muy cuestionado. El tributo mantendría su titularidad estatal, lo que aseguraría la capacidad del Estado para revisar el estatus del impuesto si se considerase necesario en el futuro. No se contemplaría, por supuesto, ningún tipo de compensación por parte del Estado para las Comunidades que decidiesen no exigirlo. La forma de regular este carácter opcional del tributo podría estar en línea con la aplicada para los impuestos municipales que no son de exacción obligatoria.

En el ámbito del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones sí existió acuerdo en el seno de esta Comisión para proponer la conveniencia de introducir unos niveles mínimos de tributación que impidan que una posible espiral de competencia a la baja termine con la práctica desaparición del tributo, al menos en las transmisiones de riqueza entre familiares directos, mínimos que como ha quedado indicado deberían aplicarse también a las Comunidades forales, algo que hasta la fecha nadie había propuesto. Hago un inciso para dejar indicado que tampoco nadie había dicho hasta la fecha que las Comunidades forales no participan en la solidaridad interterritorial e igual-

dad de acceso a los servicios públicos del conjunto de las Comunidades. Por cierto que la Comisión también puso de relieve que no abordar los problemas de equidad que de esta situación se derivan afecta a la estabilidad del sistema de financiación de las Comunidades de régimen común y, más en general, a la estabilidad institucional del Estado de las Autonomías.

Como era de esperar porque así se le encargó expresamente al Comité de personas que lo redactó, el Libro Blanco para la reforma tributaria, entregado en marzo de 2022, analizó con más detalle los problemas de competencia fiscal derivados del ejercicio de competencias normativas por las Comunidades Autónomas. Las alternativas que propone el Libro blanco para tratar de conseguir un equilibrio entre competencias normativas de las Comunidades Autónomas y autonomía financiera y corresponsabilidad fiscal, a fin de evitar el vaciamiento o la desaparición de estos impuestos que no olvidemos son de titularidad estatal (si desaparecen estos impuestos no habría posibilidad de ejercer la autonomía financiera), son bastante claras y se exponen a continuación de forma muy resumida: impuesto dual (con un impuesto del Estado y otro autonómico que se deduciría de aquél, alternativa que pese a ser atractiva podría ser problemática desde la perspectiva de la prohibición de gravar bienes situados fuera del territorio de la Comunidad Autónoma); impuesto compartido (extendiendo a Patrimonio y Sucesiones y Donaciones la fórmula actual del IRPF) o mantenimiento de la fórmula actual de manera que la norma estatal regulase todos los elementos del impuesto hasta la base imponible, que sería común en todo el territorio y a partir de ahí se establecerían horquillas sobre mínimo exento, escala, deducciones y bonificaciones de la cuota íntegra, con límites al alza o a la baja.

En opinión del Comité las competencias normativas de las Comunidades Autónomas podrían seguir siendo las vigentes, con los siguientes límites: a) respecto del mínimo exento, un porcentaje de aumento máximo; b) respecto de las escalas de gravamen, una reducción en un porcentaje máximo y c) respecto a las deducciones y bonificaciones sobre la cuota la mejor opción podría pasar también por establecer un límite conjunto máximo cuantificado en términos porcentuales de manera que la cuota líquida no pueda ser inferior a un determinado porcentaje de la cuota íntegra.

## 8. Consideraciones finales

Como consecuencia del ejercicio por parte de las Comunidades Autónomas de las competencias normativas que se les han ido atribuyendo en sucesivas reformas en los impuestos cedidos a partir de 1996, hemos llegado a un escenario en el que puede hablarse de la existencia de competencia fiscal interterritorial y de importantes diferencias de carga fiscal efectiva para los españoles en función del territorio en el que residen, diferencias que se han revelado especialmente llamativas en los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y sobre el Patrimonio.

En el primero de ellos varias Comunidades Autónomas han hecho uso de sus competencias normativas para eliminar de facto el gravamen que recae sobre las transmisiones mortis causa a favor de cónyuges y descendientes, así como el de las donaciones inter vivos a favor de los descendientes en línea recta, a través de diversas técnicas como el establecimiento de reducciones en la base imponible, coeficientes multiplicadores inferiores a la unidad o directamente bonificaciones en la cuota del impuesto que en algunos casos llegan hasta el 99%. Y otro tanto ocurre con el segundo pues hay Comunidades Autónomas en las que existe una bonificación prácticamente total de la cuota del impuesto. Esta situación no deja de ser paradójica y contrasta llamativamente con la naturaleza de este tributo que es, no olvidemos, de titularidad estatal, por lo que por muchas competencias normativas que se hayan cedido a las Comunidades Autónomas técnicamente sólo lo podría suprimir el Estado.

Como consecuencia de estas diferencias parte de la doctrina mantiene que puede hablarse aquí de la existencia de un uso agresivo de sus competencias normativas que está provocando desigualdades que han acrecentado los problemas de deslocalización interna y de igualdad básica de trato fiscal en las distintas partes del territorio nacional, en lo que sería un ejemplo de *race to the bottom* (carrera hacia los mínimos) por la reducción de los ingresos tributarios como consecuencia de la competencia fiscal.

Una vez analizado este escenario desde la perspectiva de los principios de autonomía financiera, igualdad en su dimensión territorial y a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional se puede concluir que estos dos principios no parece que se vean vulnerados a priori por las diferencias de tributación existentes entre territorios. Según el Tribunal, puede ser distinta la posición jurídica de los ciudadanos en las distintas partes del territorio nacional porque la igualdad en su dimensión territorial no puede entenderse como “una rigurosa y monolítica uniformidad del ordenamiento de la que resulte que, en igualdad de circunstancias, en cualquier parte del territorio nacional, se tienen los mismos derechos y obligaciones”. La existencia de diferencias es inevitable en un Estado tan descentralizado como España. En este sentido, la doctrina ha insistido en que un cierto grado de disparidad interterritorial, de heterogeneidad en la carga impositiva, siempre dentro de la razonabilidad y proporcionalidad que exige el cumplimiento del principio de igualdad, es el precio que debe pagarse por la asignación de competencias normativas tributarias a estos entes subcentrales.

Más complicado resulta el análisis de las diferencias de tributación desde la perspectiva de los principios de solidaridad y lealtad institucional. El principio de solidaridad interterritorial no exige que el nivel de prestación de los servicios sea idéntico en todo el territorio nacional, porque ello sería contrario a la diversidad jurídica que deriva de la autonomía. Ahora bien, sería difícilmente compatible con este principio la existencia de intolerables diferencias económicas y fiscales interregionales. Además, hay otra vertiente importante



de este principio de máxima relevancia para nuestro Tribunal Constitucional como es su naturaleza de mandato de comportamiento leal y honesto entre los poderes territoriales del Estado, de manera que estos se abstengan de adoptar decisiones o realizar actos que perjudiquen o perturben el interés general y tengan, por el contrario, en cuenta la comunidad de intereses que las vincula entre sí. A la luz de esta doctrina jurisprudencial un alto grado de competencia fiscal interterritorial que dé lugar a la atracción hacia el territorio de una Comunidad Autónoma de determinados hechos imponibles, podría no respetar esa comunidad de intereses y esa obligación de no hacer y vulnerar, pues, el principio de solidaridad.

También surgen dudas sobre la compatibilidad del ejercicio por una Comunidad Autónoma de sus competencias normativas que dé lugar a una competencia fiscal calificable como agresiva con el principio de lealtad institucional que, si bien no está enunciado de forma explícita en nuestra Constitución, sí está incluido en el art. 2 de la LOFCA entre los principios inspiradores de la actividad financiera de las Comunidades Autónomas. Esto podría suceder cuando se haga uso de esas competencias para la supresión de una figura tributaria, para introducir rebajas excesivas de tipos de gravamen o para aprobar beneficios fiscales que prácticamente anulen el tributo.

En el ámbito del IRPF el ejercicio de las competencias normativas por las Comunidades Autónomas nos ha llevado a un escenario en el que existen importantes diferencias en los tipos máximos de la escala autonómica, lo que da lugar a tipos marginales máximos que oscilan entre el 45% que se aplica en Madrid y el 54% que es el vigente en la Comunidad Valenciana.

En el ámbito del impuesto sobre el Patrimonio las Comunidades Autónomas gozan de competencias normativas para regular el mínimo exento, los tipos de gravamen y las deducciones y bonificaciones de la cuota. Aquí la situación es más compleja que en el IRPF porque como consecuencia del ejercicio de esas competencias normativas la carga fiscal soportada por este tributo varía radicalmente en función de la Comunidad Autónoma de residencia habitual del contribuyente. Y ello se debe no ya a los mínimos exentos aprobados sino a la introducción de una bonificación del 100% en la cuota íntegra del tributo por parte de Madrid y Andalucía. En relación con este tributo hemos explicado que desde hace varios años se viene debatiendo intensamente sobre si debe o no mantenerse en nuestro sistema tributario. Aunque se trata de una cuestión ajena al objeto de este trabajo he querido dedicar un breve apartado a reflexionar sobre esta materia exponiendo de forma muy resumida el análisis realizado en el Libro Blanco para la reforma tributaria. Allí se contemplan tanto la opción de su supresión como la de su mantenimiento.

Otro tanto ocurre con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, donde las diferencias de carga fiscal que han de soportar los contribuyentes en función de la Comunidad Autónoma en la que han de tributar son demasiado elevadas, hasta el punto de que se han detectado traslados de residencia de



algunos contribuyentes titulares de patrimonios importantes hacia las Comunidades Autónomas con menor tributación. Parece que aquí el consenso sí es mayor entre la doctrina a favor del mantenimiento de este tributo.

El trabajo se cierra con un apartado en el que se exponen las propuestas que se han formulado para tratar de solucionar los problemas de competencia fiscal en el informe de la Comisión de expertos para la revisión del modelo de financiación autonómica de julio de 2017 y en el Libro blanco para la reforma tributaria, que entregamos en marzo de 2022, justo una semana después del estallido de la guerra de Ucrania. Ahí están las propuestas, ahora corresponde tomar las decisiones a los responsables políticos.