
Sistema tributari autonòmic (I)

Règims forals i tributs propis de les Comunitats Autònomes de règim comú

PID_00240857

Irene Rovira Ferrer

Temps mínim de dedicació recomanat: 4 hores



Índex

Introducció	5
Objectius	7
1. Els sistemes de tributació autonòmica	9
2. Els règims forals	11
2.1. El Concert econòmic del País Basc	11
2.1.1. Tributs estatals	12
2.1.2. Tributs concertats	12
2.1.3. Tributs propis	20
2.1.4. La quota	20
2.2. El Conveni econòmic de Navarra	21
3. Els tributs propis de les Comunitats Autònomes de règim comú	23
3.1. Els impostos autonòmics	24
3.1.1. Límits a la seva creació	25
3.1.2. Matèries sobre les quals recauen	29
3.2. Recàrrecs sobre impostos de l'Estat	33
3.3. Les taxes autonòmiques	35
3.4. Les contribucions especials autonòmiques	35
Exercicis d'autoavaluació	37
Solucionari	39

Introducció

Un dels aspectes més importants de la configuració de l'Estat autonòmic creat per la CE és l'**autonomia financera**, la qual, reconeguda tant a l'Estat com a les CA i els ens locals, pot definir-se com la capacitat per ordenar un sistema propi d'ingressos i despeses públiques amb els quals exercir les competències i la gestió dels interessos col·lectius que se'ls atribueixen (la qual cosa, a més de la competència normativa –o si més no reglamentària– per a la regulació de les diferents fonts d'ingrés i de l'autorització de la despesa, requereix la corresponent capacitat administrativa d'aplicació i gestió).

No obstant això, a causa de la seva amplitud, el present mòdul i el següent se centraran a estudiar l'autonomia financera de les CA i únicament pel que fa a la possibilitat de decidir el grau d'incidència dels ingressos tributaris en els seus territoris, és a dir, el **sistema tributari autonòmic**.

I aquest se sustenta fonamentalment en dos grans pilars:

- 1) la possibilitat de crear tributs propis (ja siguin impostos, taxes, contribucions especials i fins i tot, per la seva pròpia configuració, els recàrrecs sobre impostos estatals) i
- 2) les potestats normatives que sol comportar la cessió de tributs de l'Estat (si bé, encara que no són poques, estan limitades per les lleis estatals).

No obstant això, l'estudi del sistema tributari autonòmic exigeix distingir entre dos grans grups d'autonomies:

- les **Comunitats Forals** (compostes pels territoris històrics d'Àlaba, Guipúscoa i Biscaia, integrats en la Comunitat Foral del País Basc, i la Comunitat Foral de Navarra) i
- les denominades **CA de règim comú** (encara que, com es veurà en el següent mòdul, és cert que algunes d'aquestes també contenen algunes especialitats per raó de les singularitats del seu territori –concretament, la CA de Canàries i, en un grau menor, de les Ciutats Autònomes de Ceuta i Melilla).

Així doncs, en primer lloc, el present mòdul es dedicarà a analitzar les especialitats del **Concert econòmic**, que regeix el sistema tributari dels territoris històrics del País Basc, i del **Conveni econòmic foral**, que el regula a la Co-

munitat Foral de Navarra, l'existència de la qual deriva del reconeixement dels drets històrics d'aquests territoris continguda en la disposició addicional primera de la CE.

De totes maneres, com es veurà, els diferents tributs en tots dos casos comparteixen una estructura comuna, ja que, juntament amb els impostos limitats en els quals l'Estat té competències per a la seva regulació i aplicació, hi ha els denominats **tributs concertats de normativa autònoma** (en els quals els territoris forals, a més de les competències per a la seva gestió, inspecció, revisió i recaptació, tenen àmplies competències per a regular-los), els **tributs concertats de normativa comuna** (on s'han d'aplicar els mateixos principis bàsics i les mateixes normes substantives i formals que les establertes a cada moment per l'Estat –encara que de vegades poden regular-se determinats aspectes de gestió–) i els **tributs propis** (on regeixen les mateixes potestats que a la resta d'autonomies).

Seguidament, com s'apuntava, el present mòdul es dedicarà a iniciar l'estudi del **sistema tributari de les CA de règim comú**, i és que, malgrat que el seu poder impositiu s'exerceixi per mitjà de l'establiment dels tributs propis, la creació de recàrrecs sobre impostos estatals i l'exercici de les competències normatives en els tributs estatals cedits, aquests últims s'analitzaran en el mòdul següent.

Per tant, juntament amb l'estudi de la potestat per a establir taxes i contribucions especials autonòmiques i recàrrecs sobre impostos estatals, se centrarà especialment l'atenció en **els impostos propis**, i és que malgrat que la seva recaptació actual sigui pràcticament testimonial en els Pressupostos autonòmics, el seu establiment és la potestat tributària més genuïna i completa de la que gaudeixen les CA. D'aquesta manera, juntament amb la **fixació de la seva regulació**, s'establiran els seus **límits**, a més d'intentar delimitar els diferents àmbits materials sobre els quals actualment es projecten.

Així doncs, en el present mòdul s'iniciarà l'estudi del sistema tributari autonòmic, analitzant, en primer lloc, les característiques especials dels denominats *territoris forals* (País Basc i Navarra). Seguidament, s'entrarà en el sistema de les CA de règim comú, examinant especialment la potestat per a establir tributs propis (tant impostos, taxes i contribucions especials com, per la seva especial configuració, recàrrecs sobre tributs estatals). D'aquesta manera, es reserva per al mòdul següent el sistema d'impostos estatals cedits a aquestes CA, així com les especialitats que regeixen actualment, per raó de les singularitats del seu territori, en el règim fiscal canari i de Ceuta i Melilla.

Objectius

Els objectius principals d'aquest mòdul són els següents:

- 1.** Comprendre la distribució del poder tributari a nivell autonòmic, delimitant les principals diferències entre els sistemes tributaris dels territoris forals i els de les CA de règim comú.
- 2.** Conèixer les principals característiques, elements i especialitats del sistema tributari dels territoris forals (País Basc i Navarra).
- 3.** Delimitar les principals característiques dels tributs concertats dels territoris forals i els tributs propis de les CA basca i navarresa, així com dels tributs estatals aplicables en aquests territoris.
- 4.** Entendre el poder tributari de les CA de règim comú i conèixer-ne els diferents tributs propis.
- 5.** Conèixer els límits i les particularitats que presenten els impostos propis de les CA i determinar els àmbits principals sobre els quals recauen.
- 6.** Comprendre el règim jurídic i els límits que tenen les CA en l'establiment de recàrrecs sobre els tributs de l'Estat i les principals característiques.
- 7.** Delimitar l'exercici de la competència de les CA per crear taxes.
- 8.** Conèixer el règim jurídic i les característiques de les contribucions especials autonòmiques.

1. Els sistemes de tributació autonòmica

A l'hora d'analitzar els sistemes tributaris de les CA espanyoles convé realitzar, en primer lloc, una doble distinció:

- d'una banda, el sistema tributari de les CA de règim comú i,
- d'altra banda, el relatiu als règims forals.

I és que, com reconeix la DA primera de la CE, es reconeixen una sèrie de drets històrics als territoris històrics d'Àlaba, Guipúscoa i Biscaia (integrats en la Comunitat del País Basc) i a la Comunitat Foral de Navarra, els quals, supeditats al text constitucional, han estat actualitzats pels respectius Estatuts d'autonomia.

Així, mentre que la major part d'autonomies tenen un sistema tributari que comparteix un **règim comú** (amb algunes excepcions puntuals que, com es veurà en el següent mòdul, es reconeixen a Ceuta, Melilla i les Canàries per les seves característiques especials), els territoris del **País Basc** es regeixen pel denominat **Concert econòmic**, mentre que el de **Navarra** el regula l'anomenat **Conveni econòmic foral**.

En aquests dos últims casos, la seva **especialitat** resideix essencialment en matèria d'ingressos **públics tributaris**, ja que, a diferència de la resta de CA, les Diputacions forals del País Basc i la Comunitat Foral de Navarra **tenen atribuïda la potestat per a regular i gestionar les seves principals figures impositives** (sempre dins d'uns límits i regles pactats amb l'Estat –la Llei estatal 12/2002, de 23 de maig, per la qual s'aprova el Concert econòmic amb la Comunitat Autònoma del País Basc i la Llei 28/1990, de 26 de desembre, per la qual s'aprova el Conveni econòmic entre l'Estat i la Comunitat Foral de Navarra, respectivament-).

Així, a més de les seves pròpies competències respecte al Conveni o Concert, els territoris forals tenen majors potestats que les CA de règim comú, tot i que l'Estat hi mantingui algunes competències exclusives i que els límits relatius als tributs propis siguin els mateixos que en la resta d'autonomies. Així mateix, i tot i que **en matèria de despesa pública** no s'observin diferències rellevants, tots dos territoris forals es troben amb **l'obligació de satisfer a l'Estat la denominada quota o aportació econòmica**, és a dir, una compensació dinerària per les competències exercides per l'Estat en el seu territori.

La supremacia de la CE

En aquest punt, com va assenyalar la STC 76/1988, de 26 d'abril, «l'actualització dels drets històrics suposa la supressió, o no reconeixement, d'aquells que contradiguin els principis constitucionals», per la qual cosa queda clara en qualsevol cas la supremacia de la CE.

Per tant, l'estudi del sistema de tributació autonòmica exigeix l'anàlisi dels diferents règims, per la qual cosa en aquest mòdul s'abordaran en primer lloc les característiques especials dels règims forals i s'iniciarà l'estudi del règim comú (concretament, analitzant la potestat autonòmica per a crear tributs propis).

2. Els règims forals

Com ja s'ha apuntat, els sistemes tributaris d'Àlaba, Guipúscoa i Biscaia i de la Comunitat Foral de Navarra es regulen per uns règims especials per raó del seu territori (règims forals), on la competència per a mantenir-los, establir-los i regular-los, respectant determinades regles i criteris d'harmonització amb l'Estat, recau en les seves institucions pròpies.

En conseqüència, els correspon l'exacció, gestió, liquidació, recaptació, inspecció i revisió de la majoria dels seus impostos, de la mateixa manera que la recaptació també queda en poder seu. No obstant això, serà la corresponent CA qui, partint d'aquesta recaptació, contribueixi al finançament de les càrregues generals de l'Estat que no assumeixi mitjançant una quantitat denominada quota o aportació econòmica.

L'especialitat dels territoris forals

La seva especialitat principal s'observa en matèria d'ingressos públics tributaris, ja que, a diferència de la resta de CA, a les seves institucions pròpies se'ls reconeix la competència per regular i gestionar les principals figures impositives.

2.1. El Concert econòmic del País Basc

De conformitat amb l'article 41 de l'Estatut d'autonomia de la CA del País Basc, «les relacions d'ordre tributari entre l'Estat i el País Basc queden regulades mitjançant el sistema foral tradicional de Concert econòmic o Conveni» (el qual es troba actualment regulat per la Llei 12/2002, de 23 de maig), ja que «les institucions competents dels territoris històrics poden mantenir, establir i regular, dins del seu territori, el règim tributari».

No obstant això, malgrat aquesta autonomia, convé no oblidar que l'Estat segueix mantenint determinades competències exclusives en l'àmbit de les diferents Diputacions, les quals, conforme a l'article 5 de l'actual Concert econòmic, es prediquen tant pel que fa als tributs estatals com en relació amb la inspecció de l'aplicació del Concert econòmic (el control del qual duu a terme en col·laboració amb el Govern basc i les Diputacions forals).

En qualsevol cas, el Concert econòmic estableix, en el seu article 48, que les relacions financeres entre l'Estat i el País Basc es regiran pels següents **principis generals**:

- autonomia fiscal i financera de les institucions del País Basc;
- respecte de la solidaritat;

- coordinació i col·laboració amb l'Estat en matèria d'estabilitat pressupostària;
- contribució del País Basc a les càrregues de l'Estat que no assumeixi la CA, i
- tutela financera de les entitats locals a càrrec de les institucions del País Basc.

No obstant això, la plasmació concreta d'aquests principis exigeix analitzar el Concert tractant de manera independent els diferents tipus de tributs existents (estats, concertats i propis), així com la regulació de la denominada quota global, com a element de tancament del sistema.

2.1.1. Tributs estatals

Tal com s'apuntava, l'article 5 del Concert preveu una sèrie de **tributs estatals** respecte als quals es reconeixen competències exclusives a l'Estat en relació amb la seva regulació, gestió, recaptació, inspecció i revisió, si bé **queden reduïts als drets d'importació i als gravàmens a la importació en els IIEE i en l'IVA¹**.

⁽¹⁾Art. 5 del Concert.

2.1.2. Tributs concertats

Dins dels **tributs concertats**, cal distingir dos grans tipus:

- 1) els de normativa autònoma, en els quals les Diputacions forals tenen competències per a la seva regulació, i
- 2) els de normativa comuna, que han de ser exigits d'acord amb els mateixos principis bàsics i amb les mateixes normes substantives i formals vigents al territori de l'Estat.

En qualsevol cas, d'acord amb l'article 1.3 del Concert, pel que fa a «la gestió, inspecció, revisió i recaptació dels tributs concertats, les institucions competents dels territoris històrics exerceixen les mateixes facultats i prerrogatives que té reconegudes la Hisenda pública de l'Estat».

Així doncs, dins dels tributs concertats cal distingir els següents:

1) Tributs de normativa autònoma

En els tributs de normativa autònoma, a més de les competències de gestió, inspecció, revisió i recaptació, les Diputacions forals tenen àmplies competències per a la seva regulació, les quals resultaran d'aplicació en funció de diversos punts de connexió.

En aquest punt, cal destacar que és en aquests impostos on les Diputacions forals estableixen realment el seu propi sistema tributari, i han de respectar els següents **principis en la seva regulació**:

- principi de solidaritat,
- atenció a l'estructura general impositiva de l'Estat,
- coordinació, harmonització fiscal i col·laboració amb l'Estat,
- coordinació, harmonització fiscal i col·laboració mútua entre les institucions dels territoris històrics i
- submissió als tractats o convenis internacionals signats i ratificats per l'Estat espanyol o als quals aquest s'adhereixi (especialment als convenis internacionals per a evitar la doble imposició i a les normes d'harmonització fiscal de la UE)².

Així mateix, per a **garantir l'harmonització fiscal** de la seva pròpia normativa tributària, ha d'adequar-se a la terminologia i conceptes de la LGT (sense perjudici que puguin preveure determinades peculiaritats), de la mateixa manera que ha de mantenir una **pressió fiscal efectiva global equivalent** a l'existent en la resta de l'Estat. Així mateix, juntament amb el respecte del principi de coordinació amb l'Estat, ha de garantir en tot cas la **llibertat de circulació i establiment** de les persones i la **lliure circulació de béns, capitals i serveis** en tot el territori espanyol, sense que es produeixin efectes discriminatoris, menyscapte de les possibilitats de competència empresarial ni distorsió en l'assignació de recursos³.

De totes maneres, amb la finalitat de fer viable i compatible el sistema tributari foral en el conjunt de l'Estat i garantir aquesta harmonització, el Concert econòmic preveu dos òrgans de relació bilateral entre l'Estat i el País Basc (la **Comissió mixta del Concert econòmic amb el País Basc** i la **Comissió de coordinació i avaluació normativa**), de la mateixa manera que preveu una **Junta arbitral** per a la resolució dels conflictes que puguin sorgir entre l'Administració tributària de l'Estat i les Diputacions forals, o entre aquestes i l'Administració de qualsevol CA.⁴

Així, sotmesos a aquestes previsions, els tributs de normativa autònoma són els següents:

a) IRPF: S'aplica la normativa foral quan els subjectes passius tinguin la residència habitual al País Basc, corresponent la seva exacció a la Diputació foral competent per raó del territori. No obstant això, en cas de tributació conjunta per part de contribuents integrats en una unitat familiar amb residència

Qüestió del principi de reserva de llei

L'atribució de poder tributari a les Diputacions forals per a regular aspectes essencials dels tributs concertats planteja algunes qüestions problemàtiques, ja que aquests òrgans no tenen potestats legislatives. En conseqüència, les normes forals dictades han suscitat dubtes per part de la doctrina des de la perspectiva de la reserva de llei tributària (art. 31.3 i 133 de la CE i 8 de la LGT).

⁽²⁾Art. 2 del Concert.

⁽³⁾Art. 3 i 4 del Concert.

L'especialitat de la normativa foral

Fins i tot en relació amb normativa de caràcter general, són possibles especialitats pròpies d'aquests règims forals, com va fer la Norma foral 8/2013, d'11 de març (Àlaba), que va modificar el termini de prescripció general, que allí és de cinc anys.

⁽⁴⁾Art. 61 a 64 del Concert.

Vegeu també

Vegeu-ne la regulació en l'art. 65 del Concert i el RD 1760/2007, de 28 de desembre, pel qual s'aprova el Reglament de la Junta Arbitral prevista en el Concert econòmic amb la Comunitat Autònoma del País Basc.

⁽⁵⁾Art. 6 del Concert.

habitual en territoris diferents, és competent l'Administració del territori on tingui la seva residència habitual el membre amb una major base liquidable calculada conforme a la seva respectiva normativa⁵.

b) IS: S'aplica la normativa foral quan els subjectes passius tinguin la residència habitual al País Basc, tret que el seu volum d'operacions en l'exercici anterior hagi excedit de 7 milions d'euros i que en el present exercici hagin realitzat en territori comú el 75% o més del seu volum d'operacions. No obstant això, també procedeix la normativa autònoma foral quan radiqui la residència habitual dels subjectes passius al territori comú i el seu volum d'operacions en l'exercici anterior, sempre s'hagin excedit de 7 milions d'euros i hagin realitzat la totalitat de les seves operacions al País Basc.

Tanmateix, respecte a l'exacció de l'impost, correspon de manera exclusiva a les Diputacions forals respecte als subjectes passius que tinguin el seu domicili fiscal al País Basc i el seu volum d'operacions en l'exercici anterior no hagi excedit de 7 milions d'euros, tot i que, si és superior, els correspon la seva exacció en proporció al volum d'operacions realitzat al seu territori amb independència del seu domicili⁶.

⁽⁶⁾Art. 14 i 15 del Concert.

c) IP: Quan l'IP resulti d'aplicació al territori basc, serà conforme a la seva normativa foral. Respecte a la seva exacció, en cas d'obligació personal, s'apliquen els mateixos punts de connexió que en l'IRPF i, en cas d'obligació real, són competents les Diputacions forals si radica al País Basc el major valor dels béns i drets (ja sigui per estar situats o per a poder exercitar-se o haver de complir-se en aquest territori)⁷.

⁽⁷⁾Art. 24 del Concert.

Per la seva banda, quan un no resident que hagi tingut la seva última residència al País Basc opti per tributar conforme a l'obligació personal, pot tributar en territori comú o foral d'acord amb la seva respectiva normativa.

d) ISD: Quan l'ISD resulti d'aplicació en territori basc, serà conforme a la seva normativa foral. Per la seva banda, la seva exacció correspon a la Diputació foral competent per raó del territori en els casos següents:

- En les adquisicions *mortis causa* i les quantitats percebudes pels beneficiaris d'assegurances sobre la vida pel cas de defunció i en les donacions de béns no immobles, quan el causant o donatari tinguin la seva residència habitual al País Basc a la data de la meritació (sempre que hagin adquirit aquesta residència amb, com a mínim, 5 anys d'antelació, tret que hagin conservat la condició política de bascos d'acord amb l'article 7.2 de l'Estatut d'Autonomia)⁸.
- En les donacions de béns immobles, quan aquests radiquin en territori basc. Així mateix, tenen aquesta consideració les transmissions a títol gra-

⁽⁸⁾Art. 25 del Concert.

tuït dels valors als que es refereix l'article 108 de la Llei 24/1988, de 28 de juliol, del mercat de valors.

- En el supòsit en el qual el contribuent tingui la seva residència a l'estranger, quan la totalitat dels béns o drets estiguin situats, puguin exercitar-se o hagin de complir-se en territori basc, així com per la percepció de quantitats derivades de contractes d'assegurances sobre la vida quan el contracte hagi estat realitzat amb entitats asseguradores residents al territori basc o s'hagin formalitzat al País Basc amb entitats estrangeres que hi operin.

Supòsits especials

Quan en un document es donin per un mateix donant a favor d'un mateix donatari béns o drets i, per aplicació dels criteris especificats, el rendiment hagi d'entendre's produït en territori comú i basc, correspon a cadascun d'ells la quota que resulti d'aplicar al valor del donat respecte al que se li atribueix el rendiment, el tipus mitjà que, segons les seves normes, correspondria al valor de la totalitat del transmès. I de la mateixa manera, quan escaigui acumular donacions, correspon al País Basc la quota que resulti d'aplicar, al valor dels béns i drets actualment transmesos, el tipus mitjà que, segons les seves normes, correspondria al valor de la totalitat dels acumulats.

e) **ITPAJD**: És considerat un tribut concertat de normativa autònoma, excepte en les operacions societàries, lletres de canvi i documents que les supleixin o realitzin funció de gir, que es regiran per la normativa comuna.

En qualsevol cas, correspon l'exacció **del gravamen de TPO** a les Diputacions forals⁹:

⁽⁹⁾Art. 30 i 31 del Concert.

- En les transmissions oneroses i arrendaments de béns immobles i en la constitució i cessió onerosa de drets reals, fins i tot de garantia, que recaiguin sobre aquests, quan aquests radiquin en territori basc. Així mateix, en els supòsits de l'article 108 de la Llei 24/1988, de 28 de juliol, del mercat de valors, quan radiquin al territori basc els béns immobles integrants de l'actiu de l'entitat de la que es transmeten els valors.
- En les transmissions oneroses de béns mobles, semovents i crèdits, així com en la constitució i cessió onerosa de drets sobre aquests, quan l'adquirent, sent persona física, tingui la seva residència habitual al País Basc i, sent persona jurídica, hi tingui el domicili fiscal. No obstant això, en la transmissió d'accions, drets de subscripció, obligacions i títols anàlegs i altres valors, així com participacions socials, s'atén al lloc de formalització de l'operació; mentre que la constitució d'hipoteca mobiliària o peça sense desplaçament o relativa a bucs, embarcacions o aeronaus, es pren en consideració el territori on tals actes hagin de ser inscrits.
- En la constitució de préstecs simples, fiances, arrendaments no immobiliaris i pensions, quan el prestatari, afiançat, arrendatari o pensionista sigui una persona física amb residència habitual al País Basc o, sent persona jurídica, hi tingui el domicili fiscal.

No obstant això, si es tracta de préstecs amb garantia real, els correspon l'exacció quan els béns immobles hipotecats radiquin al territori basc o hi siguin inscripibles les corresponents hipoteques mobiliàries o peces sense desplaçament.

Préstecs garantits amb hipoteca més enllà del territori basc

Si un mateix préstec estigués garantit amb una hipoteca sobre béns immobles situats en territori comú i foral o amb una hipoteca mobiliària o peça sense desplaçament inscripible en tots dos territoris, l'exacció correspon a cada Administració en proporció a la responsabilitat que s'assenyali als uns i als altres i, en absència d'aquesta especificació expressa en l'escriptura, en proporció als valors comprovats dels béns.

- En les concessions administratives de béns, quan aquests radiquin al País Basc, i en les execucions d'obra o explotacions de serveis, quan s'executin o prestin al País Basc. Aquestes mateixes regles són aplicables quan es tracti d'actes i negocis administratius que tributin per equiparació a les concessions administratives.

Concessions amb efectes més enllà del territori basc

Si es tracta de concessions d'explotació de béns o d'execució d'obres que superin l'àmbit territorial del País Basc, s'exigeix l'impost en proporció a l'extensió que ocupin els béns o a l'import estimat de les obres al territori basc respectivament. Així mateix, si es tracta de concessions d'explotació de serveis que superin l'àmbit territorial del País Basc, s'exigeix l'impost en funció de la mitjana aritmètica dels percentatges que representin la seva població i la seva superfície sobre el total de les Comunitats implicades, de la mateixa manera que, si el superen concessions mixtes, s'exigeix mitjançant l'aplicació dels criteris expressats en la part corresponent de la concessió. I en qualsevol cas, en les concessions administratives que superin l'àmbit territorial del País Basc, la inspecció de l'impost correspon a la Diputació foral competent per raó del territori quan el domicili fiscal de l'entitat concessionària hi radiqui.

En relació amb el **gravamen d'OS**, correspon la seva exacció a les Diputacions forals:

- Quan l'entitat tingui el domicili fiscal al País Basc.
- Quan l'entitat tingui el domicili social al País Basc, sempre que la direcció efectiva no es trobi situada a l'àmbit territorial d'una altra Administració tributària d'un Estat membre de la UE o, estant-hi, aquest Estat no gravi l'operació societària amb un impost similar.
- Quan l'entitat realitzi operacions de tràfic al País Basc, sempre que la seva direcció efectiva i el seu domicili social no es trobin situats a l'àmbit territorial d'una altra Administració tributària d'un Estat membre de la UE o, estant-hi, aquests Estats no gravin l'operació societària amb un impost similar.

I respecte al **gravamen d'AJD**, són competents les Diputacions forals per a la seva exacció:

- En les escriptures, actes i testimoniats notariais, quan uns i altres s'autoritzin o atorguin al territori basc i, en els supòsits subjectes a la quota

gradual, quan radiqui al País Basc el registre en el qual hagi de procedir-se a la inscripció o anotació dels béns o actes.

- En les lletres de canvi i documents que les supleixin o realitzin funcions de gir, així com en els pagarés, bons, obligacions i títols anàlegs, quan el seu lliurament o emissió tingui lloc al País Basc, o, si el lliurament s'ha produït a l'estranger, quan el seu primer tenidor tingui la seva residència habitual o domicili fiscal en aquest territori.
- En les anotacions preventives, quan es practiquin en els registres públics situats al País Basc.

f) **Taxes sobre el joc:** Amb l'excepció de l'Impost sobre activitats de joc, la resta tributs que recauen sobre el joc tenen el caràcter de tributs concertats de normativa autònoma sempre que la seva autorització hagi de realitzar-se al País Basc. No obstant això, s'aplica la mateixa normativa que l'establerta en cada moment per l'Estat respecte al fet imposable i al subjecte passiu.

Per la seva banda, la Taxa sobre els jocs de sort, envit o atzar és exaccionada per la Diputació foral competent per raó del territori quan el fet imposable es realitza al País Basc, de la mateixa manera que la Taxa fiscal sobre rifes, tómboles, apostes i combinacions aleatòries ho és per la Diputació foral competent per raó de territori quan la seva autorització hagi de realitzar-se al País Basc.

2) Tributs de normativa comuna

En els tributs de normativa comuna, les Diputacions forals a les quals correspongui la seva exacció en virtut dels diferents punts de connexió establerts han d'aplicar la normativa estatal que regula cada impost, si bé, excepte en el cas de l'IRNR, poden aprovar els models de declaració i ingrés (que contindran, almenys, les mateixes dades que els del territori comú) i assenyalar els terminis d'ingrés per a cada període de liquidació (tot i que no poden diferir substancialment dels establerts per l'AEAT)¹⁰.

⁽¹⁰⁾Art. 37 del Concert.

En qualsevol cas, cal recordar que, conforme a l'article 1.3 del Concert, en «la gestió, inspecció, revisió i recaptació dels tributs concertats, les institucions competents dels territoris històrics exerceixen les mateixes facultats i prerrogatives que té reconegudes la Hisenda pública de l'Estat».

Concretament, es troben dins d'aquest grup els impostos següents:

a) **IRNR:** En aquest cas, sempre que es gravin rendes obtingudes sense mediació d'establiment permanent, ha d'aplicar-se la normativa de l'Estat, corresponent a l'exacció a la Diputació foral competent per raó del territori quan les rendes s'entenguin obtingudes o produïdes al País Basc per aplicació d'uns determinats criteris especificats a l'article 22.2 del Concert.

Supòsit especial

(11) Art. 21 i 22 del Concert.

Quan el contribuïent exerciti l'opció de tributació per l'IRPF, per complir els requisits previstos en la normativa reguladora de l'IRNR, a l'efecte de l'aplicació del règim opcional, es té en compte la normativa de la Diputació foral competent per raó del territori, sempre que els rendiments del treball i d'activitats econòmiques obtinguts al territori basc representin la major part de la totalitat de renda obtinguda a Espanya. En el cas que el contribuïent tingui dret a la devolució, aquesta es veu satisfeta per aquesta Diputació foral, amb independència del lloc d'obtenció de les rendes dins del territori espanyol¹¹.

No obstant això, als establiments permanents domiciliats al País Basc de persones o entitats residents a l'estranger, se'ls aplica la normativa autònoma d'aquest Impost, d'acord amb el que estableix l'article 14 de la Llei del Concert per a l'IS. Quan es gravin rendes obtingudes mitjançant establiment permanent, l'exacció de l'impost correspondrà a una Administració o l'altra o a ambdues conjuntament conforme als criteris assenyalats en l'IS.

b) Impost sobre els dipòsits en les entitats de crèdit: Seguint l'articulat del Concert, aquest és el següent tribut concertat de normativa pròpia, respecte al qual, si bé es regeix per la normativa de l'Estat, les institucions competents dels territoris històrics poden establir els tipus de gravamen dins d'uns límits i en les condicions vigents en cada moment al territori comú¹².

(12) Art. 23.3 del Concert.

Per la seva banda, l'exacció correspon a l'Administració competent per raó del territori en funció de si la seu central o les sucursals on es mantenen els fons de tercers estan situats en territori basc o comú.

c) Impost sobre el valor de la producció de l'energia elèctrica: En aquest cas, únicament és aplicable la normativa estatal, corresponent l'exacció a l'Administració competent per raó del territori segons si les instal·lacions de producció d'energia elèctrica radiquen al territori basc o comú¹³.

(13) Art. 23.4 del Concert.

d) Impost sobre la producció de combustible nuclear gastat i residus radioactius resultants de la generació d'energia nucleoeelèctrica i Impost sobre l'emmagatzematge de combustible nuclear gastat i residus radioactius en instal·lacions centralitzades: Respecte a aquests, també és aplicable la normativa estatal en qualsevol cas, corresponent a l'exacció a l'Administració competent per raó del territori en funció de si les instal·lacions on es produeixi el combustible nuclear gastat i els residus radioactius resultants de la generació d'energia nucleoeelèctrica o les instal·lacions on s'emmagatzema el combustible i els residus radiquen al territori basc o comú¹⁴.

(14) Art. 23.5 del Concert.

e) IVA: Aquí és aplicable la normativa estatal en qualsevol cas i la seva exacció correspon a les Diputacions forals conforme als següents criteris:

- Quan els subjectes passius operen exclusivament al territori basc, tributen íntegrament a les corresponents Diputacions forals, mentre que els que operen exclusivament al territori comú ho fan a l'Administració de l'Estat.

- Quan un subjecte passiu opera en territori comú i basc, tributa a ambdues Administracions en proporció al volum de les seves operacions efectuat a cada territori (calculat conforme a l'article 28 del Concert¹⁵).
- Els subjectes passius que durant l'any anterior hagin tingut un volum total d'operacions que no hagi excedit els 7 milions d'euros tributen en qualsevol cas, sigui quin sigui el lloc on efectuïn les seves operacions, a l'AEAT quan el seu domicili fiscal estigui situat al territori comú, i a la Diputació foral corresponent quan el seu domicili fiscal estigui situat al País Basc.

⁽¹⁵⁾Art. 26 i 27 del Concert.

f) ITPAJD: Tal com s'ha apuntat, s'aplica en aquest impost la normativa comuna en relació amb la tributació de les operacions societàries, les lletres de canvi i els documents que les supleixin o realitzin funció de gir. La seva exacció correspon a les Diputacions forals conforme als criteris assenyalats en tractar-lo com a impost de normativa autònoma¹⁶.

⁽¹⁶⁾Art. 30 i 31 del Concert.

g) Impost sobre les primes d'assegurances: S'aplica la normativa estatal en tot cas i la seva exacció correspon a les Diputacions forals respectives quan la localització del risc o del compromís, en les operacions d'assegurança i capitalització, es produeixi al territori basc¹⁷.

⁽¹⁷⁾Art. 32 del Concert.

h) IIEE: En aquest cas, cal diferenciar els tributs següents:

- **Impostos especials de fabricació:** S'aplica la normativa de l'Estat en tot cas i són exigits per les respectives Diputacions forals quan la seva meritació es produeixi al País Basc.
- **Impost especial sobre determinats mitjans de transport:** Si bé en aquest cas també s'aplica la normativa de l'Estat, les institucions competents dels territoris històrics poden incrementar els tipus de gravamen previstos per l'Estat fins a un màxim del 15%. La seva exacció la realitzen les Diputacions forals respectives quan els mitjans de transport siguin objecte de matriculació definitiva al territori basc¹⁸.
- **Impost sobre el carbó:** S'aplica la normativa de l'Estat en tot cas i les Diputacions forals l'exigeixen quan la seva meritació (el moment de posar-lo a disposició de consum o autoconsum) es produeixi al País Basc.

⁽¹⁸⁾Art. 33 del Concert.

i) Impost sobre els gasos fluorats d'efecte hivernacle: S'aplica la normativa estatal en tot cas i la seva exacció correspon a l'AEAT o a la Diputació competent per raó del territori quan els consumidors finals utilitzin els productes objecte de l'impost en instal·lacions, equips o aparells radicats en territori comú o basc. Així mateix, quan els gasos fluorats d'efecte hivernacle siguin objecte d'autoconsum, l'exacció correspon a l'AEAT o a la Diputació competent per

⁽¹⁹⁾Art. 34 del Concert.

raó del territori on aquest es produeixi. En la resta de supòsits, l'exacció correspon a l'Administració on radiqui l'establiment del contribuent en el qual es produeixi el fet imposable¹⁹.

j) Impost sobre activitats de joc: Si bé en aquest cas també s'aplica la normativa estatal, hi ha una excepció important, i és que, respecte a les activitats que siguin exercides per operadors, organitzadors o pels qui desenvolupin l'activitat gravada per aquest impost amb residència fiscal al País Basc, les institucions competents dels territoris històrics poden **eleva els tipus previstos per l'Estat fins a un màxim del 20%** (increment que s'aplica, exclusivament, sobre la part proporcional de la base imposable corresponent a la participació en el joc dels residents fiscals al territori basc)²⁰.

⁽²⁰⁾Art. 36 del Concert.

Pel que fa a la seva exacció, són competents les Diputacions forals o l'AEAT en proporció al volum d'operacions realitzat a cada territori durant l'exercici pel subjecte passiu, amb independència del seu domicili fiscal. No obstant això, l'exacció relativa a la realització d'apostes mútues esportives i benèfiques i apostes mútues hípiques estatals en les quals no s'identifiqui la residència del jugador, es determina segons si el punt de venda on es realitza l'aposta és en territori basc o comú.

Clàusula de tancament

A mode de clàusula de tancament, l'article 35 del Concert assenyala que els altres impostos indirectes no esmentats es regeixen pels mateixos principis bàsics, normes substantives, fets imposables, exempcions, meritacions, bases, tipus, tarifes i deduccions que els establerts en cada moment per l'Estat.

2.1.3. Tributs propis

A més dels tributs esmentats, cal afegir els **tributs propis** (principalment, impostos, taxes, contribucions especials i recàrrecs sobre tributs de l'Estat), tot i que aquests no solen ser **de titularitat** de les Diputacions forals sinó de la **CA del País Basc**.

Per això, atès que el Concert es refereix a les Diputacions forals i no a l'ens autonòmic, aquesta potestat està sotmesa a la mateixa regulació que les CA de règim comú, la qual, com ja s'ha indicat, s'analitzarà al següent apartat del present mòdul.

2.1.4. La quota

Finalment, amb la finalitat de contribuir al finançament de les competències que l'Estat continua exercint al País Basc, el Concert es complementa amb l'obligació de la CA de pagar la denominada **quota global** a l'Estat, la qual, en el mateix sentit que l'Estatut d'Autonomia, defineix l'article 49 del Concert com la suma dels imports parcials que corresponen a cadascun dels territoris històrics.

La metodologia per a la seva determinació està fixada per la denominada Llei de quota (que en principi es negocia cada cinc anys), on s'estableix la quota corresponent a l'any en què s'aprova i un índex d'actualització per als quatre anys següents (índex que consisteix en l'increment dels ingressos pels tributs concertats que figuren al Pressupost d'ingressos de l'Estat entre l'exercici al qual es refereix la quota i l'any base).

No obstant això, en l'última llei aprovada, la Llei 29/2007, de 25 d'octubre, per la qual s'aprova la metodologia de d'assenyalament de la quota del País Basc per al quinquenni 2007-2011, es va preveure la possibilitat excepcional de pròrroga de la metodologia que cal aplicar a partir del 2012, per a l'assenyalament provisional de les quotes líquides i les compensacions financeres.

2.2. El Conveni econòmic de Navarra

En el cas de Navarra, la regulació de la seva Hisenda foral es troba regulada al **Conveni econòmic entre l'Estat i la Comunitat Foral de Navarra**, el qual, tot i que ha estat objecte de diverses modificacions, **es va aprovar per la Llei 28/1990, de 26 de desembre**. I és que, com reconeix l'article 45 de la Llei Orgànica 13/1982, de 19 d'agost, de reintegració i millora del règim foral de Navarra (llei que va significar l'actualització i l'adequació a la CE dels drets històrics d'aquest territori), Navarra també té «potestat per a mantenir, establir i regular el seu propi règim tributari sense perjudici del que es disposa en el corresponent conveni econòmic».

No obstant això, com al País Basc, el règim tributari que desenvolupi també ha de respectar una sèrie de **principis, bases i normes similars** (com els de la solidaritat i igualtat interterritorials, la lliure circulació de béns i serveis en tot el territori espanyol, etc.), de la mateixa manera que ha de tenir en compte els **criteris d'harmonització** amb la normativa de l'Estat per aconseguir, en definitiva, una **pressió fiscal efectiva a nivell global similar**.

De la mateixa manera, aquesta potestat normativa (en aquest cas, exercida per les institucions autonòmiques i no les Diputacions) es desplega essencialment per mitjà dels **tributs concertats** (que també són **de normativa pròpia** o de **normativa comuna** i es troben establerts en termes pràcticament idèntics als assenyalats en relació amb el País Basc), així com mitjançant els **tributs propis** que, també en aquest cas, es troben vinculats a la normativa que regula els tributs propis de les CA de règim comú.

I també aquí l'Estat manté **competències tributàries exclusives**, concretament sobre la regulació, gestió, liquidació, recaptació, inspecció i revisió dels drets d'importació i els gravàmens a la importació en els IIEE i en l'IVA i, per descomptat, sobre l'alta inspecció en garantia de les facultats que se li reserven al Conveni econòmic²¹.

Nota

Encara que el Conveni econòmic actual entre l'Estat i la Comunitat Foral de Navarra es va aprovar per la Llei 28/1990, de 26 de desembre, va ser la Llei Orgànica 13/1982, de 19 d'agost, de reintegració i millora del règim foral de Navarra la que va actualitzar i va adequar a la CE els drets històrics d'aquest territori.

Vegeu també

Respecte a tals principis, normes i criteris previstos pel Conveni, vegeu els art. 2, 5, 6 i 7.

Vegeu també

Vegeu la regulació dels tributs concertats en idèntics termes que al territori basc en els art. 9 a 40 del Conveni.

⁽²¹⁾ Art. 3 del Conveni.

Precisió rellevant sobre l'aplicació foral dels nous tributs de l'Estat

En aquest punt, és rellevant destacar la STC 110/2014, de 26 de juny, que va anul·lar l'Impost foral sobre el valor de la producció d'energia elèctrica creat per la Llei foral de Navarra 24/2012, de 26 de novembre, amb idèntic fet imposable que l'impost homònim estatal creat per la Llei estatal 15/2012, de 27 de desembre, de mesures fiscals per a la sostenibilitat energètica (amb l'excepció de determinades exempcions). I és que, com va deixar clar el TC, al territori navarrès resulten d'aplicació els tributs de l'Estat mentre no es procedeixi a convenir-los, ja que el Conveni no prohibeix a l'Estat aplicar a Navarra tributs diferents dels que s'hi preveuen ni atorga a Navarra una competència exclusiva i il·limitada per a crear els seus propis tributs (en el sentit que li resulten aplicables els mateixos límits que a la resta de CA de règim comú –que, prevists essencialment en la CE i la LOFCA, prohibeixen entre altres coses, com es veurà, el gravamen d'un fet imposable ja gravat per l'Estat–).

De totes maneres, també amb la finalitat de garantir l'adequació de la normativa tributària al Conveni econòmic i de resoldre consultes sota uns criteris uniformes, el Conveni també preveu la **Comissió Coordinadora amb Navarra** (un òrgan de relació bilateral entre l'Estat i la CA de Navarra), així com una **Junta Arbitral** per a la resolució de possibles conflictes que se suscitin entre l'Administració tributària de l'Estat o de qualsevol altra autonomia i la Comunitat Foral²².

Finalment, també Navarra té l'obligació de compensar l'Estat per les competències que continua exercint al seu territori, la qual cosa en aquest cas es denomina **aportació econòmica** i es realitza anualment. El seu càlcul, conforme als articles 52 a 67 del Conveni, és duu a terme per la Comissió Coordinadora amb Navarra i, a causa de la seva complexitat, es fixa amb caràcter quinquenal (tot i que, igual que en el cas basc, també s'actualitza anualment en funció del quocient entre la recaptació líquida obtinguda per l'Estat en l'exercici en qüestió pels tributs convinguts –excepte els cedits íntegrament a les CA– i la rebuda l'any base del quinquenni)²³.

Exemple pràctic de l'aplicació de la normativa d'un tribut i de la competència per a la seva exacció al territori basc i navarrès

Imaginem que el William, resident a Londres, lliura al seu país una lletra de canvi que és acceptada per l'Iñaki com a primer tenidor, resident fiscal a Biscaia. En aquest cas, cal tenir en compte que al País Basc l'ITPAJD és un tribut concertat de normativa autònoma, si bé, en el cas de les lletres de canvi, s'aplica al gravamen d'AJD la normativa estatal (art. 30 del Concert). Seguidament, respecte a la seva exacció, assenyala l'article 31.7 del Concert que, quan les lletres de canvi s'hagin lliurat a l'estranger, és competent la Diputació Foral de Biscaia quan el seu primer tenidor tingui la seva residència habitual o domicili fiscal al territori basc. Per tant, en aquest cas, resulta d'aplicació la normativa de l'Estat, encara que és competent per a la seva exacció la Diputació Foral.

Imaginem ara el mateix cas però que l'Iñaki, que accepta la lletra, és resident fiscal a Pamplona, supòsit en el qual únicament resultaria d'aplicació l'article 38.1.C) del Conveni. Segons aquest article, en les lletres de canvi i els documents que realitzin la funció de gir o supleixin les lletres de canvi, quan hagin estat expedits a l'estranger i el seu primer tenidor tingui la seva residència habitual o domicili fiscal a Navarra, és competent la CA foral, la qual ha de sotmetre els fets imposables aquí assenyalats a la mateixa tributació que la del territori comú.

Així doncs, pot observar-se que en tots dos casos s'apliquen els mateixos criteris i, en conseqüència, s'arriba a la mateixa solució.

⁽²²⁾Art. 51 i 67 del Conveni.

Vegeu també

Vegeu la regulació de la Junta Arbitral al Reglament aprovat pel RD 353/2006, de 24 de març.

⁽²³⁾Art. 52 a 67 del Conveni.

3. Els tributs propis de les Comunitats Autònomes de règim comú

De conformitat amb l'article 156.1 de la CE, «les Comunitats Autònomes gaudiran d'autonomia financera per al desenvolupament i execució de les seves competències conforme als principis de coordinació amb la Hisenda estatal i de solidaritat entre tots els espanyols», autonomia que en l'àmbit financer, com puntualitza la STC 179/1987, de 12 de novembre, suposa que són competents per a «la pròpia determinació i ordenació dels ingressos i despeses necessaris per a l'exercici de les seves funcions».

De fet, respecte a les despeses, així es concreta als articles 133.4 i 137 de la CE, on, després d'assenyalar el primer que totes les Administracions Públiques poden contreure obligacions financeres i realitzar despeses d'acord amb les lleis, deixa clar el segon que els municipis, províncies i CA «gaudeixen d'autonomia per a la gestió dels seus interessos respectius».

Així mateix, en relació amb els ingressos, el mateix article 133 de la CE reconeix expressament que, malgrat que «la potestat originària per a establir els tributs correspon exclusivament a l'Estat, mitjançant la llei», «les Comunitats Autònomes i les Corporacions locals poden establir i exigir tributs d'acord amb la Constitució i les lleis», reconeixent-se els impostos, taxes i contribucions especials propis de les CA com a part dels recursos propis de les autonomies a l'article 157.1 de la CE.

Nota

Amb caràcter general, l'autonomia financera de les CA es troba regulada en l'article 156.1 de la CE, mentre que la seva potestat per a establir i exigir tributs apareix a l'art. 133 i els seus recursos propis en l'art. 157.1.

Els recursos propis de les CA

De conformitat amb l'art. 157.1 de la CE, els recursos de les CA estan constituïts per:

- a) Impostos cedits totalment o parcialment per l'Estat;
- b) Recàrrecs sobre impostos estatals i altres participacions en els ingressos de l'Estat;
- c) Els seus propis impostos, taxes i contribucions especials;
- d) Transferències d'un Fons de compensació interterritorial i altres assignacions amb càrrec als Pressupostos Generals de l'Estat;
- e) Rendiments procedents del seu patrimoni i ingressos de dret privat i
- f) El producte de les operacions de crèdit.

No obstant això, dels diferents recursos propis reconeguts a les autonomies pot observar-se que el poder impositiu de les CA es duu a terme de tres maneres diferents: mitjançant la creació d'impostos, taxes i contribucions especials autonòmics, per mitjà de l'establiment de recàrrecs sobre impostos estatals, i per mitjà de l'exercici de competències normatives respecte als tributs cedits per l'Estat.

De totes maneres, la possibilitat de crear impostos propis és, sense cap dubte, la potestat tributària més genuïna i completa que exerceixen les autonomies, la qual, i més en els últims temps de crisi, ha estat exercida per totes les CA i requereix una atenció més detallada.

3.1. Els impostos autonòmics

Tal com s'estava assenyalant, l'article 133.2 de la CE reconeix que «les Comunitats Autònomes i les Corporacions locals poden establir i exigir tributs d'acord amb la Constitució i les lleis», si bé la concreció de l'exercici d'aquesta potestat no és determinada pel text constitucional sinó que, conforme a l'article 157.3 de la CE, ha d'abordar-se mitjançant llei orgànica.

Així, basant-se en tal precepte, l'Estat va desenvolupar la Llei Orgànica 8/1980, de 22 de setembre, de Finançament de les Comunitats Autònomes (LOFCA), la qual, integrada al bloc de la constitucionalitat, recull i desenvolupa la regulació dels esmentats preceptes constitucionals.

La regulació de les competències financeres de les CA

D'acord amb l'article 157.3 de la CE, l'exercici de les competències financeres, de les normes per a resoldre els conflictes que puguin sorgir i les possibles formes de col·laboració financera entre l'Estat i les CA ha d'abordar-se mitjançant llei orgànica, la qual cosa ha tingut lloc mitjançant la LOFCA.

La regulació de les competències financeres de les CA mitjançant la llei orgànica

Sobre aquest tema, diverses raons van portar el legislador constituent a delegar el desenvolupament d'aquestes competències mitjançant la llei orgànica, habilitant així l'Estat a intervenir aquí unilateralment, en tant que titular de la potestat originària per a establir els tributs i de la competència exclusiva sobre la Hisenda general (art. 133.2 i 149.1.14 de la CE), amb la finalitat de vetllar per un mínim grau d'homogeneïtat i coordinació en el sistema de finançament autonòmic (vegeu sobre aquest tema la STC 68/1996, de 4 d'abril). Així mateix, és evident que no se li va escapar que, gràcies a la major flexibilitat de les lleis orgàniques respecte a la CE, resultava adequat articular un sistema flexible, susceptible d'anar canviant i adaptant-se a la realitat de manera periòdica. No obstant això, respecte als pactes de finançament en aquest punt, no sobra assenyalar que, si bé tradicionalment se'n realitzaven revisions quinquennals, l'actual sistema de finançament, contingut essencialment a la Llei 22/2009, de 18 de desembre, per la qual es regula el sistema de finançament de les Comunitats Autònomes de règim comú i ciutats amb Estatut d'Autonomia i es modifiquen determinades normes tributàries, no té la seva vigència limitada als 5 anys, sinó que és de caràcter indefinit.

Així doncs, després de reiterar que les CA tenen competència per establir i modificar els seus propis tributs (article 17.b)), la LOFCA s'encarrega de concretar-la, tant a l'hora de regular la creació i regulació de tals tributs (art. 6 a 9) com respecte als seus aspectes de gestió, liquidació, recaptació, inspecció i revisió (art. 19 i 20).

La gestió, liquidació, recaptació, inspecció i revisió dels tributs propis de les CA

Conforme als articles 19 i 20 de la LOFCA, l'aplicació de tals tributs i la potestat sancionadora respecte a aquests correspon a cada CA, la qual disposa de plenes atribucions per a l'execució i organització d'aquestes tasques, sense perjudici de la col·laboració que pugui establir-se amb l'AEAT. Així mateix, el coneixement de les reclamacions interposades contra els actes dictats per les autonomies en aplicació d'aquests correspon als seus propis òrgans econòmic-administratius.

3.1.1. Límits a la seva creació

Considerant principalment la LOFCA i la CE, juntament amb les principals puntualitzacions realitzades per la jurisprudència, pot afirmar-se que els principis que actualment regulen i limiten la potestat de les CA de crear tributs propis són fonamentalment els següents:

- **El principi de reserva de llei:** Com assenyala l'article 31.3 de la CE, «només poden establir-se prestacions personals o patrimonials de caràcter públic d'acord amb la llei», la qual cosa, pel que fa pròpiament als tributs, complementa l'art. 133 de la CE²⁴. Així, després d'assenyalar que la potestat tributària per establir els tributs correspon a l'Estat mitjançant la llei i sotmetre la possibilitat d'establir-los i exigir-los per part de les CA i les Corporacions locals a la Constitució i les lleis, afegeix expressament que «tot benefici fiscal que afecti els tributs de l'Estat ha d'establir-se en virtut de llei», previsió que, juntament amb la regulació d'altres elements dels tributs, també es preveu a l'article 8 de la LGT.

Així doncs, **cap norma de rang inferior a la llei pot establir o regular un tribut, tot i que, com ha deixat clar el TC en diverses sentències, la reserva de llei que impera en aquest àmbit és relativa.** En aquest sentit, com consta, entre d'altres, a les STC 6/1983, de 4 de febrer, 179/1985, de 19 de desembre, o 233/1999, de 16 de desembre, únicament són necessàries les normes de rang legal per establir i regular els elements essencials dels tributs, els quals són els que determinen el naixement de l'obligació tributària (fet imposable), els que exoneren del deure de contribuir (exempcions), els que en fixen la quantia (base imposable i tipus de gravamen) o la imputació a un subjecte concret (subjectes passius).

- **El principi d'igualtat en els drets i obligacions dels ciutadans:** Com assenyala l'article 139.1 de la CE, «tots els espanyols tenen els mateixos drets i obligacions en qualsevol part del territori de l'Estat», tot i que ha de vincular-se aquest principi amb el d'autonomia financera de les CA, en la mesura que implica pluralitat. I és que, com va afirmar la STC 37/1987, de 26 de març, de l'exercici d'aquesta autonomia en «deriven desigualtats en la posició jurídica dels ciutadans residents en cadascuna de les diferents Comunitats Autònomes» però «no per això resulten necessàriament infringits els articles 1, 9.2, 14, 139.1 i 149.1.1 de la Constitució», ja que «aquests preceptes no exigeixen un tractament jurídic uniforme dels drets i deures dels ciutadans en tot tipus de matèries i en tot el territori de l'Estat»²⁵.

Així doncs, els tributs propis que pugui establir una CA, inexistents en les altres, o la manera diferent de fer-ho no vulneren per si mateixos la igualtat requerida per l'article 139.1 de la CE, sinó que, com assenyala, entre d'altres, la STC 150/1990, de 4 d'octubre, allò que **garanteix aquest principi és l'equivalència de les posicions jurídiques fonamentals de tots els**

Nota

Convé recordar que, pel que fa als tributs propis, els límits aquí descrits s'apliquen tant a les CA de règim comú com a les forals.

⁽²⁴⁾ Art. 31.3 i 133 de la CE i article 8 de la LGT.

⁽²⁵⁾ Art. 139.1 de la CE.

ciutadans de l'Estat (o, en termes negatius, prohibeix la seva disparitat arbitrària).

- **El principi de coordinació amb la Hisenda estatal:** Reconegut a l'article 156.1 de la CE, aquest principi intenta garantir un sistema tributari ordenat, coordinat i coherent en el seu conjunt (sempre amb l'Estat al capdavant, com a titular de la potestat tributària originària).

Per això, la seva principal concreció es manifesta a l'**article 6 de la LOFCA**²⁶, el qual, amb la finalitat d'evitar la doble imposició interna, **prohibeix que les CA estableixin tributs sobre fets imposables ja gravats per l'Estat o les Corporacions locals** (tot i que sí que poden establir i gestionar tributs sobre les matèries que la legislació de règim local reserva a aquestes últimes sense necessitat d'autorització normativa expressa –sempre que adoptin les mesures de compensació o coordinació adequades a favor de les Corporacions afectades, de manera que els seus ingressos no es vegin minvats ni reduïts en les seves possibilitats de creixement futur–). No obstant això, l'Estat sí que pot establir tributs sobre fets imposables ja gravats per tributs autonòmics, tot i que ha d'instrumentar les mesures de compensació o coordinació adequades a favor de les CA afectades per la disminució d'ingressos que això els pugui suposar.

(26) Art. 156.1 de la CE i art. 6 de la LOFCA.

Prohibició de duplicitat de fets imposables

En aquest punt, és important destacar que el que es prohibeix és la duplicitat de «fets imposables» però no de «matèries imposables», és a dir, del conjunt de circumstàncies que la llei fixa en cada cas per configurar cada tribut i la realització del qual origina el naixement de l'obligació tributària (no del conjunt de riqueses, rendes o qualsevol altre element de l'activitat econòmica que el legislador decideixi sotmetre a imposició). Tanmateix, tot i que el TC va optar al principi per un concepte excessivament literal a l'hora de valorar la duplicitat de fets imposables, a partir de la STC 122/2012, de 5 de juny, va entendre que la seva apreciació no ha de limitar-se a literalitat la seva configuració, sinó que, com consta en la STC 210/2012, de 14 de novembre, exigeix «atendre als elements essencials dels tributs que es comparen, a fi de determinar (...) la manera en què aquesta riquesa o font de capacitat econòmica és sotmesa a gravamen en l'estructura del tribut».

No obstant això, la simplicitat d'aquesta limitació i la notable discrecionalitat que comporta la valoració de duplicitat de fets imposables més enllà de la literalitat de la seva configuració (és a dir, considerant també els restants elements del tribut –la qual pot preveure's en la mateixa jurisprudència no sempre clara i coherent del TC–) ha comportat que, amb la finalitat d'evitar problemes de compatibilitat i ampliar la competència autonòmica, les CA hagin optat cada vegada més per establir tributs de **caràcter extrafiscal**, tot i que, com va recalcar la STC 289/2000, de 30 de novembre, perquè un tribut autonòmic resulti procedent, no n'hi ha prou amb què el corresponent preàmbul de la norma en declari la finalitat, sinó que cal que aquesta també es reflecteixi en els elements centrals de l'estructura del tribut.

Nota

Tot i que l'article 6 de la LOFCA limiti moltíssim els fets imposables dels tributs propis de la CA (en impedir que coincideixin amb els dels tributs estatals i locals), aquestes han intentat ampliar la seva competència mitjançant la creació de tributs extrafisicals per salvar la prohibició de doble imposició.

L'extrafiscalitat dels tributs

Tot i que dels preceptes constitucionals no se'n derivi explícitament la funció extrafiscal del sistema tributari, pot deduir-se dels preceptes que estableixen els principis rectors de la política social i econòmica (art. 40.1 i 130.1 de la CE), i, de fet, en relació amb els mateixos tributs, així ho estableix l'art. 2.1 de la LGT. A més, així ho ha reconegut també el mateix

TC en reiterada jurisprudència (vegeu-ne, entre d'altres, les STC 37/1987, de 26 de març; 276/2000, de 16 de novembre; o 122/2012, de 5 de juny), tot i que recalca que, perquè siguin viables, a més d'anar dirigits a la protecció o consecució d'objectius i interessos de rang constitucional i no a finalitats estrictament redistributives, han de ser compatibles (en més o menys mesura) amb la finalitat contributiva (és a dir, que el pressupòsit gravat sempre ha de contenir una demostració de riquesa o capacitat econòmica).

- **El principi de solidaritat:** Tot i que aquest principi no afecta directament la potestat autonòmica per crear impostos propis, sí que resulta fonamental en l'autonomia financera de les CA, ja que, previst principalment als articles 2, 138.1 i 156.1 de la CE, pretén evitar que s'engrandeixin les diferències econòmiques entre les diferents autonomies (és a dir, **exigeix la contribució dels territoris més rics en els menys afavorits amb la finalitat d'aconseguir un desenvolupament global**). Per a això, l'article 158.2 de la CE, la LOFCA i la Llei 22/2009, de 18 de desembre, per la qual es regula el sistema de finançament de les Comunitats Autònomes de règim comú i Ciutats amb Estatut d'Autonomia i es modifiquen determinades normes tributàries, perfilen els instruments bàsics per fer aquest principi efectiu, els quals, essencialment, es concreten en una sèrie de fons.
- **El principi de territorialitat:** Fixat a l'article 157.2 de la CE i desenvolupat pels apartats a) i b) de l'article 9 de la LOFCA²⁷, aquest principi, que requereix que els tributs autonòmics tinguin un àmbit d'eficàcia condicionat territorialment, **prohibeix que els impostos de les CA se subjectin a elements patrimonials situats fora del territori de la pertinent autonomia i que gravin rendiments originats o despeses realitzades fora d'aquest**. De la mateixa manera, implica que **tampoc poden sotmetre a imposició, com a tals, negocis, actes o fets celebrats o realitzats fora dels seus límits territorials, ni la transmissió o exercici de béns, drets i obligacions que no hagin nascut ni hagin de complir-se dins d'aquests o que el seu adquirent no hi resideixi** (la qual cosa, com és lògic, resulta ineludible per a la compatibilitat de l'exercici simultani de les competències autonòmiques).
- **El principi de no discriminació:** Previst essencialment als articles 138.2, 139.2 i 157.2 de la CE²⁸, aquest principi **prohibeix els privilegis econòmics o socials i exigeix que les mesures tributàries autonòmiques no constitueixin un obstacle per a la lliure circulació i establiment de les persones, mercaderies, serveis i capitals**. El seu desenvolupament s'estableix a l'apartat c) de l'article 9 de la LOFCA, on s'afegeix que aquestes mesures tributàries **tampoc poden comportar càrregues traslladables a altres CA**. No obstant això, com ha assenyalat expressament la STC 37/1981, de 16 de novembre, cal tenir present que «no tota incidència és necessàriament un obstacle», sinó que «ho és sens dubte quan intencionadament persegueixi la finalitat d'obstaculitzar la situació», és a dir, quan «les conseqüències de les mesures adoptades impliquin el sorgiment d'obstacles que no tenen relació amb el fi constitucionalment lícit que aquelles persegueixen».

⁽²⁷⁾ Art. 157.2 de la CE i apartats a) i b) de l'art. 9 de la LOFCA.

⁽²⁸⁾ Art. 138.2, 139.2 i 157.2 de la CE i apartat c) de l'art. 9 de la LOFCA.

- **Els principis de justícia tributària:** Finalment, en la mesura que són tributs, tots els impostos propis que creï cada CA han de respectar els principis de justícia tributària que deriven del deure general de contribuir al sosteniment de les despeses públiques (art. 31.1 de la CE), els quals es concreten en el **principi de generalitat, el d'igualtat, el de progressivitat, el de no confiscatorietat i, sobretot, el de capacitat econòmica**²⁹.

⁽²⁹⁾Art. 31 de la CE.

Així doncs, sobre la base de la nostra normativa interna, aquests són els diferents principis que conformen essencialment el cànon de constitucionalitat dels diferents tributs autonòmics, si bé no es poden oblidar, finalment, els límits i directrius provinents del Dret de la UE (ja que, conforme als articles 93 i 96 de la CE, aquest forma part del nostre ordenament jurídic intern).

- **Els límits europeus:** En aquest cas, els impostos autonòmics no poden vulnerar les llibertats europees fonamentals (**la lliure circulació de mercaderies i la lliure circulació de persones, serveis i cabdals** –Títols II i IV del TFUE–), i es prohibeix qualsevol tipus de restricció al lliure intercanvi de productes, al lliure establiment de persones, a la lliure prestació de serveis i al lliure moviment de capitals.

Així mateix, **a més de no poder afectar les directrius i regles d'harmonització previstes sobre determinades matèries, tampoc poden suposar una vulneració de la lliure competència ni constituir una denominada «ajuda d'Estat»**, figura que defineix l'article 107 del TFUE com «les ajudes concedides per l'Estat, o mitjançant fons estatals, sota qualsevol forma que, afavorint algunes empreses o produccions, falsegin o amenacin de falsejar la competència» (i és que aquestes poden provenir del mateix Estat o de qualsevol poder territorial d'aquest –com les CA–). I és important remarcar-ne la rellevància en aquest cas perquè no importarà gens que tals ajudes siguin actives (com pot ser una subvenció) o consistixin en l'eliminació d'una càrrega que en cas contrari s'hauria de suportar (per la qual cosa pot provenir clarament d'una mesura de caràcter fiscal com pot ser una exempció o deducció).

A més, cal no oblidar les oneroses conseqüències que se'n derivarien per a Espanya en cas que el TJUE apreciés la seva constatació, ja que no només s'hauria de recuperar l'ajuda (en aquest cas, exigint l'abonament de la tributació pertinent) i els corresponents interessos de demora pel període d'il·legalitat, sinó que l'Estat podria veure's obligat a pagar l'eventual responsabilitat per danys i perjudicis exigida pels competidors o altres tercers afectats.

La rellevància dels límits de la UE

Prova de la seva incidència en la tributació autonòmica pot observar-se la carta que la Comissió Europea va enviar a la Representació Permanent d'Espanya a Brussel·les el 7 d'agost de 2014, on va demanar que se suprimís o modifiqués l'impost aplicat per algunes CA als grans establiments comercials. I és que, malgrat que havia estat avalat internament pel TC (SSTC 122/2012, de 5 de juny; 96/2013, de 23 d'abril; 208/2012, 14 de novembre; o 53/2014, de 10 d'abril), la Comissió entenia que podia contenir determinades ajudes

d'Estat. I, de fet, amb la finalitat de sortir de dubtes, el TS ha presentat una qüestió prejudicial al TJUE perquè s'hi pronunciï (actes de 10 de març de 2016).

3.1.2. Matèries sobre les quals recauen

Tot i que entrar a valorar la regulació de tots els impostos que ha creat cada CA resultaria una tasca massa extensa, sí que poden agrupar-se segons el seu àmbit objectiu, ja que, malgrat que la major part presenten diferències més que substancials entre si (ja sigui per la concreta determinació del seu fet imposable, per la forma de gravar-lo o per la fixació de la resta dels seus elements), és possible detectar una sèrie de grups de matèries sobre les quals actualment versen (cosa que també permetrà oferir-ne la radiografia actual).

La complexitat de la normativa dels impostos autonòmics

A més de les importants diferències que s'observen entre les diferents CA pel que fa al nombre d'impostos propis establerts, les rellevants divergències de la regulació dels seus elements essencials constitueixen un panorama confús i, evidentment, complex (ja que, malgrat que alguns comparteixin fins i tot el mateix nom, poden arribar a gravar fets imposables diferents), sense oblidar que, si bé en algunes autonomies s'han començat a elaborar textos consolidats o refosos propis (com el Decret legislatiu 1/2013, de 12 de setembre, pel qual s'aprova el Text Refós de les disposicions legals de la comunitat de Castella i Lleó en matèria de tributs propis i cedits), la majoria de les pertinents regulacions es troben molt disperses. I tot aquest panorama es complica encara més tenint en compte la constant proliferació i modificació dels impostos propis i estatals i, en conseqüència, l'augment de conflictes que solen comportar, discrepàncies que acostumen a derivar en suspensions temporals i, en molts casos, per no suprimir-los, indefinides.

Així, els diferents àmbits sobre els quals actualment es projecten els impostos propis de les CA de règim comú són els següents:

1) El major nombre d'impostos autonòmics versa sobre el **medi ambient**, tant amb la finalitat de desincentivar activitats perjudicials com per repercutir part del finançament dels costos que generen afectant-ne la recaptació (sota el principi de «qui contamina paga»). No obstant això, dins d'aquest grup, poden detectar-se a la vegada diferents àmbits que s'han anat convertint en objecte d'imposició, els quals es concreten bàsicament en els següents:

- **La producció d'aigües residuals** manifestada a través del seu consum, ja sigui real o potencial, industrial o domèstic i associat o no a l'abocament d'aigües residuals. Tals tributs solen rebre el nom de *cànon*s i, tot i que el contribuent sigui el consumidor, se sol nomenar com a substitut d'aquest a l'empresa subministradora d'aigua (la qual queda obligada a ingressar la quota a Hisenda i a repercutir l'import ingressat a l'usuari per mitjà de la factura de consum).

En concret, els impostos que les diferents CA han creat sobre aquest tema, tot i que amb diferent denominació, són els següents: Impost sobre la contaminació de les aigües (Aragó), Cànon de millora d'infraestructures hidràuliques de depuració d'interès de la Comunitat Autònoma (Andalusia), Cànon d'aigua residual (Cantàbria), Cànon de l'aigua (Catalunya), Tarifa de depuració d'aigües residuals (Madrid), Cànon de sanejament (Comunitat Valenciana, Extremadura, Galícia, Illes Balears, La Rioja i Regió de

Múrcia) i l'Impost sobre les afeccions ambientals de l'ús de l'aigua (Principat d'Astúries).

La gestió dels impostos sobre la producció d'aigües residuals

Sol ser habitual que la gestió de tals tributs no la dugui a terme la mateixa Administració tributària autonòmica sinó un òrgan diferent, com passa a Catalunya amb l'Agència Catalana de l'Aigua. No obstant això, tenint en compte la proliferació de les TIC, seria més que desitjable unificar la gestió electrònica dels impostos propis (i més encara en els casos on és necessària la utilització d'aquesta via) en un mateix portal (o, fins i tot millor, seu electrònica), de la mateixa manera que seria realment convenient que, a més de centralitzar totes la prestacions dels deures d'informació i assistència a aquest efecte, procuressin fomentar-se al màxim respecte de cadascuna de les diferents figures (fet que, a part de potenciar el compliment voluntari, simplificaria l'actuació dels obligats tributaris i en garantiria més encara la correcció).

- **L'afectació mediambiental que provoquen determinades estructures, construccions o instal·lacions**, ja sigui per l'edificació dels parcs eòlics, per determinats aprofitaments de l'aigua embassada, per les instal·lacions de transport d'energia elèctrica o de xarxes de comunicacions telefòniques o telemàtiques, o per l'edificació de grans establiments comercials.

Així, dins d'aquest grup, es troben els Cànon eòlics (Castella-la Manxa i Galícia), l'Impost sobre el dany mediambiental causat per determinats usos i aprofitaments de l'aigua embassada (Galícia i Aragó), l'Impost sobre l'afectació mediambiental causada per determinats aprofitaments de l'aigua embassada, pels parcs eòlics i per les instal·lacions de transport d'energia elèctrica d'alta tensió (Castella i Lleó), l'Impost sobre l'impacte visual produït pels elements de subministrament d'energia elèctrica i elements fixos de xarxes de comunicacions telefòniques o telemàtiques (La Rioja), l'Impost sobre instal·lacions que incideixin en el medi ambient (Extremadura), l'Impost sobre el desenvolupament de determinades activitats que incideixen en el medi ambient (Principat d'Astúries), l'Impost mediambiental sobre les instal·lacions de transport d'energia elèctrica d'alta tensió (Aragó), i, tot i que actualment es trobin suspesos, l'Impost sobre l'impacte mediambiental causat per determinades activitats (Canàries) i l'Impost mediambiental sobre les instal·lacions de transport per cable (Aragó).

Finalment, i tot i que la seva procedència, com s'ha assenyalat, ha estat posada en dubte per part de la Comissió Europea, també ha de situar-se en aquest grup l'Impost sobre el dany mediambiental causat per les grans àrees de venda (Aragó) i l'Impost sobre grans establiments comercials (Catalunya i Principat d'Astúries), ja que, almenys de moment, en aquestes CA segueixen vigents.

- **L'afectació mediambiental produïda pel desenvolupament d'una determinada activitat**, ja sigui per l'emissió de gasos, per l'abocament en aigües litorals o pels riscos i impactes de l'explotació minera.

Així, s'hi troben l'Impost sobre l'emissió de gasos a l'atmosfera (Andalusia), l'Impost sobre el dany mediambiental causat per l'emissió de gasos contaminants a l'atmosfera (Aragó), l'Impost sobre l'emissió d'òxids de nitrogen a l'atmosfera produïda per l'aviació comercial (Catalunya), l'Impost sobre

l'emissió de gasos i partícules a l'atmosfera produïda per la indústria (Catalunya), l'Impost sobre contaminació atmosfèrica (Galícia), l'Impost per emissions de gasos contaminants a l'atmosfera (Regió de Múrcia), l'Impost sobre abocaments a les aigües litorals (Andalusia i Regió de Múrcia) i el Cànon d'abocament (Canàries). Així mateix, hi ha l'Impost compensatori ambiental miner (Galícia), l'Impost sobre les bosses de plàstic d'un sol ús (Andalusia), i l'Impost sobre determinades activitats que incideixen en el medi ambient (Castella-la Manxa i Comunitat Valenciana –el qual, malgrat tenir pràcticament el mateix nom que l'impost establert pel Principat d'Astúries enumerat en el grup anterior, no grava els danys produïts per les instal·lacions en si sinó els causats per determinades activitats que s'hi produeixen).

- **El dipòsit o l'eliminació de residus**, els quals pretenen incentivar un comportament més respectuós amb el medi ambient i impulsar mesures de minimització i valorització material dels residus.
Així, en primer lloc, es troba el Cànon sobre la incineració de residus municipals, el Cànon sobre la deposició controlada de residus municipals i el Cànon sobre la deposició controlada de residus industrials, així com el Cànon sobre la deposició controlada de residus de la construcció (Catalunya). Així mateix, apareix l'Impost sobre l'eliminació de residus en abocadors (Castella i Lleó, Comunitat Valenciana, Extremadura i La Rioja), l'Impost sobre el dipòsit de residus en abocadors (Cantàbria), l'Impost sobre dipòsit de residus (Madrid), l'Impost sobre l'emmagatzematge o dipòsit de residus (Regió de Múrcia) i l'Impost sobre dipòsit de residus perillosos (Andalusia).
- I finalment, tot i que no es troba tan directament destinat a la protecció del medi natural sinó a la **generalització**, basant-se en el principi de solidaritat, dels **beneficis que genera l'explotació privativa de terrenys de caça a la regió**, també convé destacar com a tribut mediambiental l'Impost sobre aprofitaments cinegètics (Extremadura).

2) La següent matèria sobre la qual recau gran part de la imposició autonòmica és el **joc**, malgrat que les CA tenen cedit el rendiment i determinades competències normatives respecte de l'Impost estatal sobre activitats de joc i la Taxa fiscal sobre els jocs de sort, envit o atzar (arts. 25, 34, 50 i 54 de la Llei 22/2009, de 18 de desembre, per la qual es regula el sistema de finançament de les Comunitats Autònomes de règim comú i Ciutats amb Estatut d'Autonomia i es modifiquen determinades normes tributàries i art. 48.7 de la Llei 13/2011, de 27 de maig, de regulació del joc).

Així, i tot i que la majoria de CA han derogat els impostos propis que al principi havien creat sobre aquest tema (apostant per fer ús de les esmentades competències cedides que es van reconèixer amb posterioritat), segueix mantenint-se l'Impost sobre la instal·lació de màquines recreatives en establiments d'hostaleria autoritzats (Madrid), l'Impost sobre els premis del joc del bingo

(Regió de Múrcia), l'Impost sobre el joc del bingo (Principat d'Astúries), i, encara que gravat actualment amb un tipus del 0%, l'Impost sobre els premis del joc del bingo (Illes Balears).

3) Una altra de les matèries que s'ha convertit en objecte d'imposició autonòmica és **la propietat d'elements qualificats com a explotacions agràries deficients**, generant tributs amb una clara finalitat extrafiscal destinada a fomentar l'ocupació dins del sector. En concret, els impostos actualment vigents a aquest efecte són l'Impost sobre terres infrautilitzades (Andalusia) i l'Impost sobre finques o explotacions agràries infrautilitzades (Principat d'Astúries).

4) I finalment, cal destacar un últim **grup heterogeni** integrat pels diferents tributs propis que recauen sobre un àmbit singular, tots ells, amb l'excepció d'un, creats per Catalunya: el Gravamen de protecció civil (que sotmet a imposició els elements patrimonials afectes a activitats de les quals en pugui derivar l'activació de plans de protecció civil), l'Impost sobre els habitatges buits (que, tot i que també recaigui sobre la propietat d'un bé infrautilitzat, grava l'incompliment per part de les persones jurídiques de la funció social de la propietat dels habitatges per mantenir-los desocupats durant més de dos anys sense causa justificada) i l'Impost sobre les estades en establiments turístics (que grava les estades no finançades amb fons públics dels Estats membres de la UE que realitzin les persones físiques majors de 16 anys en establiments i equipaments turístics situats a Catalunya). No obstant això, com s'apuntava, les Illes Balears també han creat l'Impost sobre estades turístiques a les Illes Balears, concretament per la Llei 2/2016, de 30 de març, de l'Impost sobre estades turístiques a les Illes Balears i de mesures d'impuls del turisme sostenible, tot i que, a diferència del tribut català, té un caràcter més mediambiental.

De totes maneres, també hauria d'incloure's en aquest grup l'Impost català sobre la provisió de continguts per part de prestadors de serveis de comunicacions electròniques i de foment del sector audiovisual i la difusió cultural digital (el qual, mitjançant la creació d'un fons *ad hoc* amb la seva recaptació, està destinat a potenciar la difusió cultural digital i a dinamitzar, consolidar i fer possible la producció cinematogràfica i audiovisual), si bé actualment és objecte d'un recurs d'inconstitucionalitat interposat per l'Estat pel fet d'entendre que genera una doble imposició amb l'IVA (tot i que l'ATC de 24 de novembre del 2015 va aixecar la suspensió temporal de la seva vigència i aplicació que havia admès mentre no es resolgui).

Així doncs, tancant amb aquest últim tribut, els impostos propis que actualment tenen creats les diferents CA de règim comú, és evident que, tot i que amb diferències pel que fa al seu nombre més que substancials, **totes han fet exercici de l'esmentada potestat tributària**, si bé en la major part dels casos amb una **clara justificació extrafiscal** (ja sigui per salvar les limitacions sobre

el seu àmbit impositiu i la seva compatibilitat amb la resta de tributs estatals o locals, o per pal·liar l'evident cost polític d'incrementar la tributació ciutadana aconseguint més acceptació social).

No obstant això, el seu caràcter extrafiscal no ha impedit la forta litigiositat que sol portar aparellada la seva creació en relació amb l'Estat, resultant palès en aquest punt la **ineficàcia dels acords de la Subcomissió de Seguiment Normatiu, Prevenció i Solució de Conflictes de la Comissió Mixta, que pot ser convocada tant per l'Estat com per les autonomies i s'encarrega de resoldre les diferents discrepàncies competencials que puguin sorgir** (els quals es publiquen en les Resolucions de la Secretaria General de Coordinació Autonòmica i Local).

I és que l'article 33 de la Llei Orgànica 2/1979, de 3 d'octubre, del Tribunal Constitucional, en la seva redacció donada per la Llei Orgànica 1/2000, de 7 de gener, permet que el recurs d'inconstitucionalitat pugui presentar-se en el termini de nou mesos a partir de la publicació de l'objecte d'aquest (i no de tres, que és el que opera amb caràcter general), sempre que, amb la finalitat d'evitar la seva interposició i dins dels 3 mesos posteriors a la publicació de l'objecte del recurs, es reuneixi la Comissió Bilateral de Cooperació entre l'Administració General de l'Estat i la respectiva CA i aquesta adopti un acord sobre la iniciació de negociacions per a resoldre les discrepàncies (podent instar, si s'escau, la modificació del text normatiu).

En qualsevol cas, també és procedent lamentar per últim l'escassa **entitat com a font de finançament** dels tributs propis, i és que, com consta en l'Informe *Panorama de la fiscalitat autonòmica i foral 2015* partint de les dades definitives de recaptació de l'any 2013 (text elaborat pel REAF-REGAF –els experts del Consell General d'Economistes–), la recaptació total dels tributs propis de les diferents CA de règim comú va ser de tan sols un 2,4% dels seus ingressos tributaris (tot i que és cert que en algunes autonomies determinats fets imposables es graven amb impostos propis, mentre que en d'altres es graven a través de taxes).

3.2. Recàrrecs sobre impostos de l'Estat

Juntament amb els impostos propis de les CA, convé fer referència als recàrrecs autonòmics sobre tributs de l'Estat, ja que, si bé se superposen a un tribut estatal que manté intacta la seva configuració, poden considerar-se tributs propis de les CA en la mesura que no deixen de ser prestacions tributàries creades i exigides per aquestes.

El règim general per al seu establiment es troba previst als articles 12 i 17.d) de la LOFCA, on, després de reconèixer-se la competència autonòmica sobre aquest tema, **es limita**, en primer lloc, als **tributs estatals susceptibles de ces-**

⁽³⁰⁾Art. 12 i 17.d) de la LOFCA.

sió. No obstant això, se n'exclou l'Impost sobre hidrocarburs, de la mateixa manera que, en relació amb l'IVA i els IIEE, es restringeixen les competències normatives de les CA queden limitades als seus tipus de gravamen³⁰.

En qualsevol cas, l'article 12.2 de la LOFCA assenyala taxativament que els esmentats recàrrecs mai poden suposar una minoració als ingressos de l'Estat pels corresponents impostos (és a dir, que no poden ser deduïbles o compensats amb les bases o quotes del tribut estatal), de la mateixa manera que no poden desvirtuar-ne la naturalesa ni l'estructura.

Tanmateix, igual que ocorre amb els tributs propis, **han estat escassos i actualment nuls els supòsits** en els quals les CA han utilitzat aquesta possibilitat per a incrementar els seus ingressos, ja que majoritàriament s'havien centrat en la Taxa sobre els jocs de sort, envit o atzar i en l'actualitat, conforme a la Llei 22/2009, de 18 de desembre, per la qual es regula el sistema de finançament de les Comunitats Autònomes de règim comú i ciutats amb Estatut d'Autonomia i es modifiquen determinades normes tributàries, ja tenen cedides competències normatives respecte als tributs sobre el joc.

La irrellevància del *nomen iuris*

En aquest punt, és important destacar la STC 296/1994, de 10 de novembre, la qual va declarar la constitucionalitat del recàrrec català sobre la Taxa de joc que gravava certes màquines recreatives o escurabutxaques (establerta per la Llei 2/1987, de 5 de gener, del Parlament de Catalunya). Així, i malgrat el seu erroni *nomen iuris*, el TC va entendre que l'estructura i naturalesa del tribut que acompanyava el recàrrec era, en realitat, la d'un impost cedit, susceptible, per tant, de portar un recàrrec autonòmic aparellat.

No obstant això, és cert que la seva poca rellevància no es deu tant a les limitacions que existeixen sobre aquest tema, sinó al fort cost polític i la severa pressió social que poden generar.

Finalment, i encara que no es tracti d'un impost estatal sinó local, també cal destacar que el Principat d'Astúries, la Regió de Múrcia, La Rioja, Cantàbria i Madrid han creat un recàrrec autonòmic sobre l'Impost d'activitats econòmiques (tot i que la seva quantia actual en aquestes dues últimes CA és del 0%), ja que, malgrat que la competència per al seu establiment estigui reconeguda a les diputacions provincials (art. 134 del TRLRHL), les esmentades Comunitats uniprovincials l'han assumit en els seus respectius Estatuts d'Autonomia.

El cost polític i social dels recàrrecs autonòmics

A tall d'exemple, una prova de la polèmica que pot generar la creació de tals recàrrecs pot veure's en l'intent de la Comunitat de Madrid de crear-ne un sobre la quota líquida de l'IRPF, ja que la pressió ciutadana en contra d'aquest va ser tal que va acabar comportant la suspensió i posterior derogació de la Llei 15/1984 que l'havia establert, fins i tot havent estat declarada constitucional (STC 150/1990, de 4 d'octubre).

⁽³¹⁾Art. 7 de la LOFCA.

3.3. Les taxes autonòmiques

Conforme a l'article 7.1 de la LOFCA, les CA poden establir taxes per la utilització del seu domini públic, així com per la prestació de serveis públics o la realització d'activitats en règim de dret públic de la seva competència, sempre que aquestes activitats es refereixin, afectin o beneficiïn de manera particular als subjectes passius i no siguin de sol·licitud voluntària per als administrats (ja sigui perquè estigui imposada per la normativa o perquè resulti imprescindible per a la vida privada o social del sol·licitant) o no es prestin o realitzin pel sector privat (estigui o no establerta la seva reserva a favor del sector públic conforme a la normativa vigent)³¹.

Així mateix, l'article 7.2 de la LOFCA puntualitza que, quan l'Estat o les Corporacions locals transfereixin a les CA béns de domini públic per a la utilització dels quals estiguin establertes taxes o competències en l'execució o desenvolupament de les quals prestin servei o realitzin activitats igualment gravades amb taxes, unes i altres taxes es consideraran com a tributs propis de les respectives autonomies.

Pel que fa a la seva quantificació, assenyala l'article 7.3 de la LOFCA que el rendiment de les taxes no pot ser superior al cost dels serveis o activitats als quals vagin associades, si bé, com preveu l'apartat 4, en la fixació de les tarifes d'aquelles que la seva naturalesa ho permeti, poden tenir-se en compte criteris genèrics de capacitat econòmica.

L'ús autonòmic de les taxes

Actualment, totes les CA han dictat normes pròpies en matèria de taxes, en les quals, a més d'establir el règim general d'aquests tributs, han pretès codificar la totalitat de taxes vigents (agrupades per matèries, departaments o conselleries).

3.4. Les contribucions especials autonòmiques

Igual que en el cas de les taxes, el règim jurídic de les contribucions especials és molt clar i el seu fet imposable tampoc planteja problemes, ja que, com assenyala l'article 8.1 de la LOFCA, es poden establir per a l'obtenció per part del subjecte passiu d'un benefici o d'un augment de valor dels seus béns com a conseqüència de la realització per part de les CA d'obres públiques o de l'establiment o ampliació a càrrec seu de serveis públics. La seva recaptació, com afegeix l'apartat 2, no pot ser superior al cost assumit per les autonomies a causa de tals fets³².

⁽³²⁾Art. 8 de la LOFCA.

No obstant això, el seu establiment per part de les CA ha estat realment molt escàs, i es limita bàsicament pel que fa a carreteres i a alguns altres serveis específics com els de prevenció, extinció d'incendis i salvament.

La dependència financera de les CA

Concretament, els recursos financers de les CA deriven principalment de les transferències amb càrrec a la participació en els ingressos de l'Estat, d'allò recaptat pels tributs cedits i de les subvencions procedents del Fons de compensació interterritorial o de Fons

europèus, de manera que els ingressos derivats dels tributs propis queden en últim lloc. En conseqüència, sembla clar que no hi ha una corresponsabilitat fiscal efectiva amb l'Estat, per la qual cosa les CA en tenen una dependència absoluta en el sector financer.

Exercicis d'autoavaluació

Exercicis de selecció

1. Als territoris forals:

- a) A més de tributs de l'Estat, hi ha tributs concertats de normativa autònoma o comuna i tributs propis.
- b) L'Estat no té reconegudes competències exclusives.
- c) Les principals diferències s'observen en matèria d'ingressos públics tributaris i despesa pública.

2. Respecte a l'IS d'una empresa amb la residència habitual a Àlaba, on el volum d'operacions, en l'exercici anterior, va ser de 9 milions d'euros i que en el present exercici ha realitzat en territori comú el 85% del seu volum d'operacions:

- a) S'aplica la normativa de la Diputació foral competent per raó del territori.
- b) S'aplica la normativa comuna però l'exacció correspon en exclusiva a la Diputació foral competent per raó del territori.
- c) S'aplica la normativa comuna però l'exacció respecte al 15% del volum de les seves operacions correspon a la Diputació foral competent per raó del territori.

3. Després de la defunció de la Senyora María, resident habitual a Biscaia des de feia 3 anys, la seva única filla, resident a Barcelona de tota la vida, resulta hereva d'un pis situat a Biscaia, un altre a la costa alacantina i del saldo dels seus comptes bancaris. A l'efecte de l'ISD:

- a) És aplicable la normativa foral i és competent per a la seva exacció la Diputació foral de Biscaia.
- b) No és aplicable la normativa foral ni és competent per a la seva exacció la Diputació foral de Biscaia.
- c) És aplicable la normativa estatal i és competent per a la seva exacció la Diputació foral de Biscaia.

4. Respecte a una empresa on el volum total d'operacions l'any anterior va ser de 8.500.000 d'euros, que té el domicili fiscal a Pamplona, i que l'any en curs ha realitzat el 30% de les seves operacions en territori navarrès i el 70% en territori comú, quina és l'Administració competent en relació amb l'exacció del seu IVA i quina normativa li resulta d'aplicació?

- a) Com que es tracta d'un tribut concertat de normativa autònoma, s'aplica la normativa foral i és competent per a la seva exacció la CA Foral de Navarra.
- b) Com que es tracta d'un tribut concertat de normativa comuna, s'aplica la normativa estatal però és competent per a la seva exacció la CA Foral de Navarra.
- c) Com que es tracta d'un tribut concertat de normativa comuna, s'aplica la normativa estatal, i és competent per a la seva exacció tant la CA Foral de Navarra com l'AEAT en proporció al volum d'operacions realitzat a cada territori durant l'any natural.

5. L'aportació econòmica que ha de realitzar anualment Navarra a l'Estat:

- a) Té com a objectiu compensar l'Estat pels seus impostos propis.
- b) Actualment es calcula amb caràcter quinquennal per part de la Comissió Coordinadora.
- c) Es denomina «quota» i es calcula amb caràcter anual.

6. Les CA:

- a) Poden gravar fets imposables gravats per l'Estat, sempre que li compensin la pèrdua d'ingressos que li suposarà.
- b) No poden gravar fets imposables gravats per les Corporacions locals, encara que els compensin la pèrdua d'ingressos que els suposarà.
- c) No poden gravar matèries que la legislació de règim local reserva a les Corporacions locals.

7. Respecte als límits de la potestat autonòmica per a crear impostos propis:

- a) El principi de reserva de llei impera només de manera relativa.

- b) El principi d'igualtat en els drets i obligacions dels ciutadans prohibeix les diferències en la configuració d'un mateix tribut per part de diferents CA.
- c) Permeten que es creïn amb efectes fora del seu territori, sempre que no constitueixin un obstacle per a la lliure circulació de mercaderies i serveis.

8. Els recàrrecs autonòmics:

- a) Poden vincular-se a tributs locals en determinats casos.
- b) Poden ser deduïbles a les bases o quotes del tribut estatal.
- c) No poden tenir lloc en la imposició indirecta.

9. En les taxes autonòmiques:

- a) Poden tenir-se en compte criteris de genèrics de capacitat econòmica en la seva quantificació.
- b) La seva recaptació, com a mínim, ha de cobrir el cost dels serveis o activitats als quals vagin associades.
- c) No poden establir-se sobre serveis o activitats que no estiguin reservats a favor del sector públic.

10. Quan l'Estat o les Corporacions locals transfereixin a les CA béns de domini públic per a la utilització dels quals hi hagi taxes establertes o competències en l'execució o desenvolupament de les quals prestin servei o realitzin activitats igualment gravades amb taxes:

- a) Continuen sent de l'Estat o Corporació local, ja que cap tribut es pot transferir.
- b) Les taxes relatives a la utilització del bé transmès continuen sent de l'Estat o Corporació local, però les segones passen a ser de la corresponent CA.
- c) Ambdues taxes es consideren tributs propis de les autonomies respectives.

Casos pràctics

Resoleu els següents supòsits:

11. Una empresa amb residència habitual i domicili fiscal a Guipúscoa, dedicada a la venda de fruita, va tenir un volum total d'operacions de 5 milions d'euros l'any anterior. Realitza operacions al territori estatal, i el seu percentatge actual és del 25% de les operacions fetes en territori basc i 75% en la resta de l'Estat. Quina Administració serà competent per a l'exacció de l'IVA que hagi d'abonar i quina normativa resultarà d'aplicació? I en relació amb l'IS?

12. El Juan, resident de tota la vida a Àlaba, decideix donar a la seva filla Amaya un pis de la seva propietat situat a Madrid, ciutat on la filla es va traslladar fa tres anys i on es realitza la pertinent escriptura pública. Respecte a l'ISD, l'IRPF i l'ITPAJD derivats d'aquesta operació, assenyalau la normativa que els resultarà aplicable i l'Administració competent per a la seva exacció.

13. Malgrat que algunes CA havien creat l'Impost sobre dipòsits en les entitats de crèdit com a tribut propi (Extremadura, Andalusia, el Principat d'Astúries, Canàries, la Comunitat Valenciana i Catalunya), l'Estat va decidir establir-lo amb caràcter estatal amb la finalitat de donar un tracte homogeni a la regulació dels dipòsits bancaris en tot el territori. No obstant això, en un primer moment, el va gravar amb un tipus del 0%. Té l'Estat potestat per actuar d'aquesta forma? Quins problemes relacionats amb la potestat autonòmica per a crear impostos propis van quedar posats de manifest a conseqüència de la seva actuació?

Solucionari

Exercicis d'autoavaluació

1. a

2. c

3. b

4. c

5. b

6. b

7. a

8. a

9. a

10. c

11. De conformitat amb l'article 26 del Concert, l'IVA és un tribut concertat de normativa comuna, per la qual cosa resulta d'aplicació la normativa estatal en qualsevol cas.

Respecte a la seva exacció, serà competent la Diputació foral de Guipúscoa, ja que, en tenir un volum total d'operacions relatiu a l'any anterior inferior a 7 milions d'euros, ha de tributar a la Diputació foral corresponent atès que té seu domicili fiscal al País Basc (art. 27 del Concert).

Per la seva banda, en relació amb l'IS, cal tenir present que es tracta d'un tribut concertat de normativa autònoma, per la qual cosa en aquest cas sí que ha de valorar-se si resulta d'aplicació la regulació estatal o foral. I en aquest punt, conforme a l'article 14 del Concert, sembla que la normativa que resultarà d'aplicació serà la foral, ja que l'empresa (el subjecte passiu de l'impost) té la residència habitual al País Basc i un volum d'operacions en l'exercici anterior inferior de 7 milions d'euros (per la qual cosa resulta indiferent que en el present exercici hagi realitzat en territori comú el 75% del seu volum d'operacions).

Així mateix, respecte a la seva exacció, correspondrà de forma exclusiva a la Diputació foral de Guipúscoa pel fet de tenir el subjecte passiu el seu domicili fiscal al País Basc i un volum d'operacions en l'exercici anterior inferior de 7 milions d'euros (art. 15 del Concert).

12. En primer lloc, l'Amaya, com a donatària, haurà de tributar per la donació en l'ISD, l'exacció del qual, en tenir per objecte un bé immoble no situat al territori basc, no correspondrà a la Diputació corresponent (art. 25.1.b) del Concert). Per tant, la normativa que resultarà d'aplicació en aquest cas serà la Llei 29/1987, de 18 de desembre, de l'impost sobre successions i donacions i, com a impost cedit, la normativa autonòmica restant que correspongui (en aquest cas de la CA de Madrid).

En segon lloc, mentre que la donació d'un bé immoble requereix escriptura pública, el seu atorgament comportarà la tributació del gravamen d'AJD de l'ITPAJD, per la modalitat de documents notariais, tot i que, com que la transmissió està subjecta a l'ISD, únicament es meritara la quota fixa i no la gradual (art. 31.2 del Text Refós de la Llei de l'Impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats (TRLITPAJD) aprovat pel Reial decret legislatiu 1/1993, de 24 de setembre).

Així, ja que l'escriptura no s'atorga al País Basc i que el bé immoble donat es troba situat dins de la circumscripció del Registre de la Propietat de Madrid, l'exacció de la quota fixa no correspondrà a la Diputació pertinent i es regularà pel TRLITPAJD i la normativa autonòmica restant, ja que, com assenyala l'article 31 del Concert, només serà competent la corresponent Diputació foral quan les escriptures s'autoritzin al territori basc.

Finalment, el pare, el Senyor Juan, haurà de tributar en el seu IRPF el conseqüent guany patrimonial posat de manifest amb motiu de la donació. I en aquest cas, en ser resident habitual a Àlaba, resultarà competent per a la seva exacció la corresponent Diputació foral (art. 6 del Concert) i, en ser l'IRPF un tribut concertat de normativa autònoma, resultarà procedent la Norma foral 33/2013, de 27 de novembre, de l'Impost sobre la renda de les persones físiques.

En concret, de conformitat amb l'article 44.1, haurà de tributar per «la diferència entre els valors d'adquisició, actualitzats quan s'escaigui de conformitat amb el que es disposa en l'article següent, i transmissió dels elements patrimonials».

13. L'Impost sobre dipòsits en les entitats de crèdit existia com a tribut propi d'Extremadura, Andalusia, el Principat d'Astúries, Canàries, la Comunitat Valenciana i Catalunya. No obstant això, després de l'expressa declaració de constitucionalitat de l'impost extremeny (STC 210/2012, de 14 de novembre), l'Estat va decidir crear-lo amb àmbit general mitjançant l'article 19 de la Llei 16/2012, de 27 de desembre, per la qual es van adoptar diverses mesures tributàries dirigides a la consolidació de les finances públiques i a l'impuls de l'activitat econòmica (en vigor des de l'1 de gener del 2013). I és que, conforme l'article 6 de la LOFCA, l'Estat pot establir tributs sobre fets imposables gravats per les CA en virtut de la seva potestat originària, sempre que instrumenti les mesures de compensació o coordinació adequades en favor d'aquestes quan això els suposi una disminució dels seus ingressos.

Tanmateix, apareix en primer lloc la qüestió de si l'Estat pot establir un tribut sobre un fet imposable ja gravat per les CA sense establir cap mena de gravamen, qüestió que va derivar en una intensa polèmica fins i tot en el mateix TC. I és que, malgrat que la STC 26/2015, de 19 de febrer, va confirmar la viabilitat del tribut estatal, va venir acompanyada d'un vot particular en sentit contrari, on es qüestionava que un impost a tipus zero i, per tant, mancat de gravamen, pogués desplegar els efectes previstos per l'article 6.2 de la LOFCA i que no fos una forma de boicot a les competències autonòmiques.

De totes maneres, per la lògica inherent en aquesta última apreciació i per a fer viables les compensacions autonòmiques que exigeix l'article 6.2 de la LOFCA, l'article 124 del Reial decret llei 8/2014, de 4 de juliol, va incrementar el tipus de gravamen de l'impost al 0,3% (tot i que seguia sent inferior a l'establert per les CA), i, malgrat que la STC 211/2015, de 8 d'octubre, va declarar aquest Reial decret llei inconstitucional (per manca de l'extraordinària i urgent necessitat que configura el pressupost habilitant d'aquesta figura normativa), va mancar d'efectes pràctics, donat que tal increment ja havia estat reconegut per la Llei 18/2014, de 15 d'octubre.

Per la seva banda, també pot destacar-se en aquest supòsit la decisió d'algunes CA de crear aquest tribut després que es conegués la constitucionalitat de l'impost extremeny i la voluntat de la seva creació per part de l'Estat, fet que també va ser objecte de discussió davant el TC. Així, i tot i que l'impost estatal va entrar en vigor l'1 de gener del 2013, la STC 26/2015, de 19 de febrer, va excloure de forma qüestionable la compensació prevista per l'article 6.2 de la LOFCA a les CA que havien creat el seu impost propi després de l'1 de desembre del 2012, a la vista precisament de la creació de l'impost estatal.

Així mateix, al costat dels conflictes derivats d'interessos polítics inherents a la potestat per crear impostos autonòmics, també convé destacar la problemàtica derivada de l'elevada litigiositat que sol portar aparellada, i és que, a més dels conflictes apuntats, la simplicitat de la regulació de l'esmentada potestat i la notable discrecionalitat que comporta determinar la identitat de fets imposables ha derivat en la interposició de recursos d'inconstitucionalitat per part de l'Estat davant la gran majoria dels nous impostos autonòmics.

De fet, a més de les STC apuntades, també s'han dictat a causa de l'esmentat impost les STC 30/2015, de 19 de febrer; 59/2015, de 18 de març; 73/2015, de 14 d'abril; 102/2015, de 26 de maig; 111/2015, de 28 de maig, la qual cosa, inevitablement, genera un escenari de manifesta incertesa i ineficiència de tals tributs, ja que, en lloc de comportar un increment en la recaptació dels recursos públics, comporten el seu malbaratament en aquest tipus de procediments (sense oblidar la ineficàcia de les llargues suspensions en l'aplicació de les diferents figures que, mentre no es resolguin els recursos, s'acostumen a admetre).

Així mateix, la conversió d'aquest tribut com a estatal amb les pertinents compensacions autonòmiques no deixa de fomentar que la suficiència econòmica de les CA estigui essencialment coberta per la seva participació en els ingressos de l'Estat (especialment pels percentatges negociats de la recaptació de tributs cedits i pels diferents Fons), la qual cosa impedeix l'autèntica corresponsabilitat fiscal de les autonomies que no volen assumir els costos polítics d'incrementar la tributació a la ciutadania (ja que les competències normatives sobre tributs estatals s'han exercit en molts casos per reduir justament la pressió als respectius territoris autonòmics).

I és que, si bé les CA s'han vist en la necessitat d'incrementar els seus ingressos a conseqüència de la crisi dels últims temps, han optat per incrementar els tributs propis escudades sota finalitats extrafiscales, tant per evitar les limitacions del seu fet imposable com, especialment, per aconseguir una major acceptació ciutadana (la qual cosa no només ha fomentat la complexitat derivada de la dispersió i diversificació de la normativa sobre aquest tema, sinó també la seva ineficiència com a mecanismes de recaptació).

Finalment, fruit d'aquest supòsit, també pot observar-se la complexitat afegida en l'esmentada potestat autonòmica derivada no només de la dispersió de textos normatius en els quals es regulen els impostos propis (ja que només algunes CA han començat a crear textos refosos o consolidats sobre aquest tema), sinó també a causa de la no expulsió de l'ordenament jurídic dels tributs declarats mancats de constitucionalitat (i és que, en aquest cas, només Catalunya va operar d'aquesta manera, mentre que Andalusia, per exemple, va optar per la suspensió mentre existeixi el tribut estatal, i Extremadura va decidir seguir mantenint l'impost, però amb una bonificació del 100% i eximint de l'obligació de presentar autoliquidació).

