

**ANÁLISIS DE LAS REFORMAS ACOMETIDAS POR LA
GENERALITAT VALENCIANA EN MATERIA TRIBUTARIA
EN LA LEGISLATURA 2015-2019**

**PROPUESTAS DE REFORMA PARA EL
FUTURO**

JUSTÍCIA FISCAL

CAMPAÑA POR UNA JUSTICIA FISCAL

**AVF- Economía del Bien Común, ATTAC PV, CCOO PV, CVONGD, EAPN CV, GESTHA,
Intersindical Valenciana, Pobreza Cero, Red Enclau, Oxfam Intermón, UGT-PV**

Abril 2019

CAMPAYA PER UNA JUSTÍCIA FISCAL	4
INTRODUCCIÓN	5
IMPUESTOS CEDIDOS POR EL ESTADO	6
IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS	6
DEDUCCIONES AUTONÓMICAS	8
IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO	10
IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES	12
Modificaciones propuestas para el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	13
IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS	15
TRIBUTOS SOBRE EL JUEGO	16
IMPUESTO ESPECIAL SOBRE DETERMINADOS MEDIOS DE TRANSPORTE	17
IMPUESTO ESPECIAL SOBRE HIDROCARBUROS	17
IMPUESTOS PROPIOS	19
SOBRE LA POSIBILIDAD DE EXIGIR RECARGOS AUTONÓMICOS SOBRE EL IRPF, EL IP Y EL ISD	20
INTRODUCCIÓN	20
ESTABLECIMIENTO DE UN RECARGO SOBRE LA CUOTA LÍQUIDA DEL IRPF	21
ESTABLECIMIENTO DE RECARGOS SOBRE EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO Y SOBRE EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES	23
REFLEXIONES FINALES Y PROPUESTAS	28
PROPUESTAS: IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS	28
PROPUESTAS: IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO	29
PROPUESTAS: IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES	29
PROPUESTAS: IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS	29
PROPUESTAS: IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS MEDIOS DE TRANSPORTE	29
PROPUESTAS: IMPUESTOS PROPIOS	29

1. CAMPANYA PER UNA JUSTÍCIA FISCAL

La “Campanya per una Justícia fiscal” es una alianza en la cual confluyen diferentes organizaciones y plataformas sociales de la sociedad civil, sindicatos, movimientos sociales, ONG y otras a título individual, para realizar incidencia política y trabajo de sensibilización en todo el ámbito de la fiscalidad.

La Campaña defiende una fiscalidad justa, progresiva, redistributiva y suficiente que, respetando el incumplido principio constitucional democrático de orientar la economía al Interés General y el Bien Común, sustente un proyecto económico capaz de redistribuir los ingresos y luchar contra la desigualdad y la pobreza, así como financiar los servicios públicos característicos y necesarios del Estado de Bienestar.

La fiscalidad tiene que ser una herramienta básica para conseguir que los que más tienen contribuyan más con sus impuestos y garantizar con esto que se puedan cubrir los servicios básicos para toda la ciudadanía.

Se elaborarán propuestas en materia de política fiscal, en su doble dimensión de ingreso y gasto público, que sirvan de instrumento de interlocución con los gobiernos autonómicos y municipales, con los diferentes partidos políticos, comisiones parlamentarias y diputados adscritos a estas. Además, se compartirán y apoyarán a acciones que se organizan desde otras plataformas por la justicia fiscal.

Definimos nuestras líneas de trabajo alrededor de los siguientes temas centrales:

- Una fiscalidad progresiva y suficiente en el ámbito autonómico y local: IRPF autonómico, impuesto sobre el patrimonio, impuesto sobre sucesiones y donaciones, impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, como también los tributos y tasas de las Administraciones Locales.
- Gestión responsable en materia de contratación pública, con apoyo a la campaña “Zona Libre de Paraísos Fiscales”, para que a los concursos públicos se favorezcan las conductas fiscales responsables en detrimento de las empresas que utilizan los paraísos fiscales para evadir o eludir impuestos.
- Fomento de la educación y de una cultura de responsabilidad fiscal, que redunde en los beneficios del cumplimiento de las obligaciones fiscales para el bien común y en un modelo social más justo, a través de actuaciones de difusión y de sensibilización, entre otras, sobre los efectos negativos del fraude fiscal en la sociedad.

2. INTRODUCCIÓN

Sea por decisiones del Estado, principalmente, o bien por las de las propias Comunidades Autónomas que han usado sus potestades normativas sobre los impuestos cedidos, en muchos casos, para menguar todavía más el nivel de contribución a través de los impuestos que recaen sobre la renta y sobre la titularidad o transmisión del capital (IRPF, IP, ISD), aquello bien cierto es que la fiscalidad española muestra una marcada tendencia a reducir la contribución de las rentas altas, donde se concentra en mayor medida el capital, y a incrementar el peso relativo de la contribución de las rentas del trabajo y de la imposición indirecta en el conjunto de los ingresos públicos. Esto implica que la contribución de los estratos de población más ricos en proporción a su riqueza no se diferencie significativamente de la correspondiente a los de menor riqueza o que sea, incluso, inferior a la media¹, el que resulta indicativo de la escasa progresividad del sistema.

Tampoco admite mucha discusión que el efecto redistributivo de la actividad financiera de las Administraciones públicas al Estado español, en su conjunto, ha menguado significativamente los últimos años debido tanto a la bajada tanto del gasto público como de los ingresos públicos.²

Partiendo de esas premisas, en este documento se describen las medidas adoptadas por la Generalitat Valenciana en materia tributaria en la legislatura 2015-2019 que ahora acaba y se formulan algunas propuestas de reforma tendentes a incrementar la equidad del sistema impositivo valenciano, teniendo en cuenta tanto los impuestos propios como, principalmente, aquellos total o parcialmente cedidos por el Estado y, en particular, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En el caso de los impuestos cedidos por el Estado, el análisis y las propuestas de reforma se plantean teniendo en cuenta solo las competencias normativas de la Generalitat, es decir, las reconocidas por la Ley estatal 22/2009, de 18 de diciembre, por la cual se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias y que tiene desarrolladas la Generalitat, en virtud de la correspondiente ley de cesión de tributos estatales (Ley 23/2010, de 16 de julio), a través de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la

¹ Así se desprende de un informe de la Fundación de Estudios de Economía Aplicada (FEDEA), según el cual, en 2015, el porcentaje de contribución sobre renta bruta del *centil* de población con mayor renta bruta, incluyendo cotizaciones sociales, solo superó a la media y, lo que es todavía más revelador, en la soportada por el *quintil* de población con menor renta bruta, en tan solo un 8%, situándose esta última, además, al mismo nivel que la del *decil* 9 y muy próxima a la del *centil* 91-99; vid. *Tercer informe del Observatorio sobre el reparto de los impuestos y las prestaciones monetarias entre los hogares españoles*, Fundación de Estudios de Economía Aplicada (fedea), 2018, pág. 12 (disponible en <https://www.fedea.net/tercer-informe-del-observatorio-sobre-el-reparto-de-los-impuestos-y-prestaciones/>; consultada el 26-3-19).

² Con datos de EUROSTAT, el denominado Índice de Gini ha pasado en el Estado español desde el 32,4 en 2008, a un 34,1 en 2017, habiendo logrado el máximo, dentro de ese periodo, en 2014 con un 34,7 y, es superior en aproximadamente 4 puntos a la media de los países de la UE; <https://ec.europa.eu/eurostat/tgm/table.do?tab=table&language=en&pcode=tessi190>.

Generalitat, por la cual se regula el tramo autonómico del impuesto sobre la renta de las personas físicas y restantes tributos cedidos. No se aborda, por lo tanto, un análisis integral de los impuestos estatales cedidos ni se hacen propuestas de mayor alcance en la regulación de estos impuestos que corresponderían en el Estado. Tampoco haremos referencia comparativa a la regulación impositiva de acuerdo con los regímenes de los territorios forales del País Vasco y de Navarra, atendidas sus particularidades.

Pues bien, este documento parte de la convicción que, a pesar de las limitadas competencias normativas reconocidas a las Comunidades Autónomas de régimen financiero común en relación con los tributos cedidos por el Estado, estas cuentan con cierto margen para contribuir con su acción normativa a mejorar la progresividad del sistema o, antes incluso, a contrarrestar algunos efectos regresivos que se derivan de la regulación estatal de los impuestos cedidos y de la actual tendencia a reducir o suprimir la imposición sobre el patrimonio y sobre sus rentas.

En cualquier caso, atendidas la naturaleza y limitaciones del análisis realizado, las propuestas de reforma se formulan en este documento con la intención principal de contribuir modestamente al inminente debate electoral autonómico en una faceta de las políticas públicas tan trascendental para el sostenimiento del Estado del Bienestar y la consecución de la justicia social como es la política fiscal.

3. IMPUESTOS CEDIDOS POR EL ESTADO

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

La reforma más significativa de la última legislatura en relación con el gravamen autonómico por IRPF, equivalente, dicho de una forma aproximada, a un 50% del impuesto, se llevó a cabo por la Ley 13/2016, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, gestión administrativa y financiera y de organización de la Generalitat, siguiendo las propuestas 1 y 2 del Informe de la *Comisión Para el Estudio de la Reforma Tributaria en La Comunidad Valenciana*, constituida por Resolución de 30 de marzo de 2016, del Consejero de Hacienda y Modelo Económico.

Esta reforma supuso una modificación de la escala autonómica aplicable a la base liquidable general del IRPF, donde se integran principalmente las rentas del trabajo, en el doble sentido de disminuir los tipos aplicables a los tramos inferiores de renta y de incrementar los que gravan los tramos superiores³, partiendo de una reordenación de la base liquidable consistente en la ampliación de tramos, la simplificación de sus importes, la reducción del tramo inferior, la incorporación de un nuevo tramo para bases liquidables entre 50.000 y 70.000 euros y la aplicación del tipo marginal máximo a partir de 120.000 euros.

³El tipo correspondiente al primer tramo se redujo del 11,9% al 10%; el tipo marginal de las lavas medias del 18,45% al 17,50% y se elevaron los dos últimos tramos de tipos marginales aumentando del 22,48% y del 23,48% al 23,50% y 25,50%, respectivamente.

Con esta reforma la tarifa del IRPF al País Valenciano se ha situado, con datos de 2018, entre las más progresivas de todo el Estado⁴.

El resto de reformas acometidas por esta ley y por leyes posteriores de medidas fiscales u otros sectoriales, han consistido en todos los casos en la modificación o introducción de deducciones autonómicas, respecto de las cuales propuso dicha Comisión “un proceso más esmerado de reflexión y decisión por el conjunto del Consejo sobre sus políticas que deben de ser instrumentadas a través de los tributos y concretamente del IRPF”. Las leyes y deducciones sobre las cuales se ha regulado en esta legislatura son las siguientes:

- Ley 13/2016, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, gestión administrativa y financiera y de organización de la Generalitat. Modificación de deducciones para familias numerosas y monoparentales, por inversiones en instalaciones de autoconsumo de energía eléctrica y renovables, deducción por obras de conservación o mejora de la calidad, sostenibilidad y accesibilidad en la vivienda habitual, y deducción por cantidades destinadas a abonos culturales.
- Ley 21/2017, de 28 de diciembre, medidas fiscales, gestión administrativa y financiera y de organización de la Generalitat. Modificación de deducción por arrendamiento de vivienda habitual y de arrendamiento de vivienda como consecuencia de la realización de una actividad, por cuenta propia o ajeno, en un municipio distinto del de residencia.
- Ley 20/2018, de 25 de julio, de mecenazgo cultural, científico y deportivo no profesional en la Comunidad Valenciana. Incremento de las deducciones por donaciones y donativos a entidades beneficiarias de mecenazgo.
- Ley 27/2018, de 27 diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera y de organización de la Generalitat. Deducción por obtención de rentas derivadas de arrendamientos de vivienda, deducción por inversiones en instalaciones de autoconsumo de energía eléctrica o destinadas al aprovechamiento de determinadas fuentes de energía renovables, deducciones por nacimiento o adopción y por familia numerosa.

⁴ Solo Andalucía y La Rioja cuentan con un tipo máximo de un 25,50% y, además, aplicable a partir de 120.000 € de base liquidable general, a diferencia de Cataluña, donde está previsto a partir de 175.000,20 €; Información extraída del documento del AEAT “Tributación autonómica. Medidas 2018” (actualizado a 16 de noviembre de 2018), disponible a la dirección:

http://www.hacienda.gob.es/documentacion/publico/portales/financiacionterritorial/autonomica/capitulo%20III%20Tributacion%20*Autonomica%202018.pdf

Después de esas modificaciones, el panorama de las deducciones autonómicas, es, en síntesis, el siguiente:

DEDUCCIONES AUTONÓMICAS

DEDUCCIONES FAMILIARS POR CONCILIACIÓN DE LA VIDA FAMILIAR I LABORAL

- Se mantienen las deducciones por nacimiento, adopción o acogida (arte. 4.1.a), por nacimiento o adopción múltiples (arte. 4.1.b), por nacimiento o adopción de hijo con discapacidad física o sensorial (arte. 4.1.c), para contribuyentes con dos o más descendientes (arte. 4.1.t), por ayudas públicas concedidas por la Generalitat para protección a la maternidad (arte. 4.1.uno) y por cantidades destinadas a la adquisición de material escolar (arte. 4.1.v).
- Se ha hecho extensible la deducción prevista al artículo 4.1.d) para familias numerosas a familias monoparentales.

VIVIENDA

- Se ha suprimido la deducción general por inversión en vivienda habitual (arte. 4.1.j), manteniéndose la prevista para contribuyentes menores de 35 años (arte. 4.1.k), para contribuyentes con discapacidad física o sensorial (arte. 4.1.l) y, modificada, por cantidades invertidas en vivienda habitual procedentes de ayudas públicas (arte. 4.1.m).
- Se ha introducido una nueva deducción por obras de conservación o mejora de la calidad, sostenibilidad y accesibilidad en la vivienda habitual (arte. 4.1.w).
- Se ha introducido una deducción a favor de los arrendadores de vivienda cuando la renta cobrada no supere el precio de referencia de los alquileres privados de la Comunidad Valenciana (nuevo artículo 4.1.j), manteniéndose la prevista para el arrendatario de vivienda habitual (arte. 4.1.n) y por arrendamiento de una vivienda, como consecuencia de la realización de una actividad, por cuenta propia o ajena, en municipio distinto de aquel en que el contribuyente residía con anterioridad (arte. 4.1.ñ).

MEDIO AMBIENTE

- Se ha ampliado la deducción por inversiones destinadas al aprovechamiento de determinadas fuentes de energía renovables en viviendas a inversión en instalaciones de autoconsumo de energía eléctrica (arte. 4.1.o).
- Se mantiene la deducción por donaciones con finalidad ecológica (arte. 4.1.p).

CULTURA Y MECENAZGO

- Se han incrementado las deducciones por donaciones relativas al Patrimonio Cultural Valenciano (arte. 4.1.q) y por donaciones destinadas al fomento de la lengua valenciana (arte. 4.1.r).
- Se ha incrementado y mejorado la deducción por mecenazgo cultural, científico o deportivo no profesional, ampliándose a cualquier tipo de donación y al comodato (arte. 4.1.s).
- Se ha introducido una nueva deducción por cantidades destinadas a abonos culturales (arte. 4.1.x).

No parece, en conclusión, que pueda hablarse de una revisión en profundidad de las deducciones, que siguen teniendo un carácter predominantemente extra-fiscal y siguen respondiendo a las mismas políticas sectoriales.

En cualquier caso, como ya señalaba el informe de la Comisión de Expertos, el poco peso sobre la recaudación de estas deducciones deja patente que los objetivos relacionados con el aumento de la progresividad del IRPF y su adaptación a la capacidad económica y la igualdad pueden conseguirse de manera más inmediata y conveniente a través otras medidas normativas que también puede adoptar la Generalitat, como una nueva modificación de la escala autonómica, u otros como la cuantificación del mínimo personal y familiar, que se puede incrementar o disminuir con una variación máxima respecto del estatal de un 10% (arte. 46.1.b) Ley 22/2009) o, incluso, con el posible establecimiento de un recargo autonómico sobre la cuota líquida del impuesto (arte. 12 LOFCA⁵), si bien estas dos últimas medidas, con alguna excepción en cuanto a los mínimos exentos⁶, no se han usado por las CCAA.

Sin embargo, hay que tener en cuenta que la progresividad del Impuesto se ve bastante condicionada, además de por la más limitada de la tarifa correspondiente al gravamen estatal sobre la base imponible general (22,50% frente al 25,50% de la tarifa autonómica), por el comparativamente muy ventajoso gravamen de las rentas del capital integradas en la base imponible del ahorro (es decir, la mayor parte de las rentas del capital sometidas a gravamen), sobre la tributación de la cual no tienen reconocida competencia normativa las CCAA y sobre la que solo podría incidir indirectamente la Generalitat intermediando el establecimiento de un recargo sobre la cuota líquida del impuesto, es decir, la resultante de agregar los gravámenes estatal y autonómico sobre todo tipo de rentas sujetas al impuesto, cuestión a la cual nos referiremos con más detalle en un apartado posterior relativo a la posibilidad de establecer recargos sobre los impuestos estatales susceptibles de cesión a las Comunidades Autónomas.

⁵Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

⁶ Así, La Rioja aplica un incremento del 10% al mínimo por discapacidad de descendentes e Islas Baleares del 10% también para el mínimo personal por contribuyente mayor de 65 años, el mínimo por descendentes, cuando se trate del tercero y siguientes y el mínimo por discapacidades. También Madrid tiene establecidos mínimos propios para descendentes. En cualquier caso, se trata de incrementos que suponen, comparativamente, un menor gravamen.

IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

Tal y como señala la exposición de motivos de la ley reguladora de este impuesto, la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (LIP), entre los objetivos de este impuesto se encuentran el de equidad, grabando la capacidad de pago adicional que supone la posesión de un patrimonio, la utilización más productiva de los recursos, una mejor distribución de la renta y la riqueza y la actuación complementaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Si tenemos en cuenta, el tratamiento comparativamente ventajoso de las rentas del capital en el IRPF, así como el hecho que este impuesto solo somete a gravamen este tipo de renta en el momento de su realización, parece bastante evidente que este es un impuesto imprescindible para lograr un mínimo de equidad del sistema, cuestión sobre la que insistiremos más adelante. Por otro lado, la IP es un impuesto totalmente cedido a las CCAA, que disponen de ciertas competencias normativas de las cuales también ha hecho uso la Generalitat durante esta legislatura.

Así, la Ley 15/2015, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, gestión administrativa y financiera y de organización de la Generalitat, redujo el importe del mínimo exento aplicable de 700.000 € a 600.000 €, sacado de aquellos sujetos pasivos con discapacidad psíquica, física o sensorial, para los cuales se fijó un mínimo de 1.000.000 €. Esta medida implicaba sujetar también a gravamen efectivo a los contribuyentes con un patrimonio neto (diferencia entre activo y pasivo) de entre 600.000 y 700.000 € que anteriormente quedaban excluidos. Al mismo tiempo se aprobó una tarifa propia autonómica, que desplaza la aplicación de aquella prevista en la ley estatal del impuesto (Ley 19/1991), lo cual supuso un aumento lineal de un 25% de los tipos de gravamen aplicables, incrementándose así la recaudación, la progresividad y el potencial redistributivo de este impuesto complementario del IRPF en cuanto al gravamen de las rentas del capital. En este sentido, la exposición de motivos de la mencionada ley señala que estas modificaciones pretendían garantizar un sistema tributario justo y equitativo, exigiendo mayor esfuerzo a aquellos que, atendida su capacidad económica, pueden contribuir en mayor medida al sostenimiento del gasto público a través de este impuesto.

Posteriormente, el susodicho Informe de la Comisión Para el Estudio de la Reforma Tributaria en La Comunidad Valenciana consideró que estas modificaciones eran suficientes teniendo en cuenta las limitadas competencias normativas reconocidas a la Generalitat en relación con este impuesto y, en particular, que no le resulta posible limitar los beneficios fiscales que más socavan su equidad, es decir, las generosas exenciones relativas a patrimonios empresariales y a participaciones en el capital de entidades.

A la Generalitat solo le cabría, por lo tanto, incidir en la misma línea de reducir el mínimo exento o de incrementar los tipos de gravamen, bien linealmente, bien de forma que se incrementara el gravamen solo sobre los patrimonios más elevados.

Hay que tener en cuenta, en ese sentido, que la regulación valenciana de la IP no es la que cuenta con un mínimo exento más reducido, ni tampoco con la tarifa más progresiva.

Es cierto, sin embargo, que las Comunidades Autónomas donde se aplica un mínimo exento más reducido disponen de una tarifa menos progresiva que la valenciana. Así, Cataluña aplica un mínimo exento de 500.000 €, pero también un tipo de gravamen más reducido que

el valenciano para el primer tramo de base liquidable (0,21% frente al 0,25%), mientras que su tarifa solo logra en el tramo más alto un tipo de gravamen del 2,75%. Una cosa parecida ocurre en el caso de Aragón, donde el mínimo exento está fijado en 400.000 €, pero se aplica la escala de gravamen estatal, que cuenta con un tipo marginal máximo de solo un 2,5%⁷.

En cambio, la tarifa aplicable en el País Valenciano graba el tramo más alto de base liquidable con un tipo marginal de un 3,12%, solo superado por el 3,45% de las Islas Baleares y el 3,75% de Extremadura.

Hay que tener en cuenta, por otro lado, que la tarifa autonómica de la IP se ajusta absolutamente la estructura por tramos de la tarifa aplicable por defecto según la ley estatal del impuesto. Y, de hecho, solo la CA de las Islas Baleares la ha modificado ligeramente y respetando su número de tramos⁸.

En cualquier caso, si tenemos en cuenta el último análisis estadístico de los datos del impuesto publicada por el Ministerio de Hacienda, correspondiendo al periodo impositivo 2015⁹, el tipo efectivo¹⁰ de la IP al País Valenciano, con un 0,588%, se encuentra por debajo de la mediana (0,604%)¹¹, y es notablemente inferior al más alto, el de las Islas Baleares (0,802%), donde, como hemos señalado, se aplica el tipo marginal máximo más elevado.

Por último, y como es sabido, el Impuesto sobre el Patrimonio es un impuesto que se encuentra bajo amenaza de supresión definitiva, puesto que actualmente solo se aplica de forma temporal por suspensión, anualmente prorrogada, de la bonificación general del 100% de la cuota íntegra que prevé el artículo 33 de la ley estatal reguladora de este impuesto (Ley 19/1991) introducida en 2008.

Esta forma de eliminar y de recuperar temporalmente el gravamen por parte del Estado es indicativa de dos cosas.

Por un lado, a pesar de que mantener la vigencia de la ley del impuesto también pueda obedecer a la finalidad de conservar la de sus criterios de valoración a efectos otros impuestos, con la bonificación general, -que no supresión del impuesto con la derogación de su ley reguladora-, se trataba principalmente de impedir que las Comunidades Autónomas ocuparan el espacio dejado por el Estado implantando sus propios impuestos sobre el patrimonio sin incurrir en la doble imposición con el sistema impositivo estatal que prohíbe el artículo 6 LOFCA.¹²

Por otro lado, la suspensión temporal de la bonificación implica que sigue latente la voluntad del Estado de dejar de aplicar el impuesto caso que mejoró sustancialmente la situación financiera de las CCAA. Es decir, la IP se aplica actualmente por simples razones de suficiencia

⁷"Tributación autonómica. Medidas 2018".

⁸Tributación autonómica. Medidas 2018".

⁹ *El Impuesto sobre el Patrimonio en 2015. Análisis de los datos estadísticos del ejercicio*, Ministerio de Hacienda, pág. 57. Disponible en la dirección: http://www.hacienda.gob.es/es-es/areas%20Tematicas/*ImpuestosDireccion%20General%20de%20Tributos/Paginas/Estadisticas_IP.aspx; consultado 24-3-19).

¹⁰Es decir, el resultado de dividir la cuota a ingresar entre la base liquidable.

¹¹Sin tener en cuenta a Madrid, donde el impuesto está bonificado al 100% y, por lo tanto, no se paga.

¹² Estas son, efectivamente, las dos razones que explican la forma de actuar del Estado según el *Informe de la Comisión de expertos para la revisión del modelo de financiación autonómica* creada por acuerdo del Consejo de Ministros de 10 de febrero de 2017 (pág. 55); disponible en http://www.hacienda.gob.es/cdi/sist%20financiacion%20*y%20*deuda/*informaciónccaa/informe_final_*comisión_reforma_*sfa.pdf (consultado 24-3-19).

financiera, y no por convicción sobre su necesidad desde el punto de vista de la justicia fiscal. Más bien al contrario, se trata de un impuesto que es víctima de una casi inveterada y agobiante ofensiva de acoso y derribo con argumentos que, en muchos casos, y siempre a nuestro parecer, o bien están ideológicamente sesgados o bien solo sirven para poner de manifiesto, precisamente, algunos defectos de equidad en su regulación que podrían ser fácilmente resueltos por el legislador, por ejemplo, limitando el alcance de las generosas exenciones aplicables a los patrimonios empresariales.

En cualquier caso, la pregunta que cabe hacerse al respecto es si la Generalitat podría hacer algo, caso que el Estado decidiera reactivar la bonificación general de la cuota íntegra, para mantener algún tipo de gravamen sobre el patrimonio de las personas físicas residentes en su territorio. Pues bien, la única medida que cabría con esa finalidad es, a nuestro entender, el establecimiento de un recargo autonómico determinado a partir de los elementos de cuantificación (base o cuota) de la ley estatal, tal y como se plantea en un apartado posterior de este documento.

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

Tal como recoge la Ley 29/1987, la ISD cierra el marco de la imposición directa sobre las personas físicas, también con el carácter de tributo complementario del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, configurándose como un impuesto de naturaleza directa y subjetiva que graba los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por las personas físicas. De esta forma el impuesto contribuye a la redistribución de la riqueza, al detraerse en cada adquisición gratuita un porcentaje de la misma en favor del Tesoro Público con cuyo objeto, y siguiendo la pauta que marca el artículo 31 de la Constitución.

Esta contribución de la ISD a la redistribución de la riqueza ha sido reconocida recientemente en el Informe de la Comisión de expertos para la revisión del modelo de financiación autonómica creada por el acuerdo del Consejo de Ministros de 10 de febrero de 2017¹³, al considerar que cumple una misión redistributiva necesaria y que, por lo tanto, no existen razones para derrogarlo ni porque ciertas Comunidades Autónomas lo supriman de hecho. Así, la Comisión propone el establecimiento de niveles mínimos de tributación, así como un mínimo exento que evite situaciones injustas muy singulares.

Lo que es bien cierto es, sin embargo, que el ISD, a pesar de no ser un impuesto tan cuestionado como la IP, sigue perdiendo recaudación año tras año, y en 2018 no ha llegado a recaudar 2.000 millones de euros al ámbito estatal, situándose alrededor de 200 en la Comunidad Valenciana. Se ha convertido en objeto de competencia fiscal entre Comunidades Autónomas, de tal forma que, a los grupos hasta ahora beneficiados en las herencias por las reducciones en la base y las bonificaciones en la cuota, descendentes, ascendentes y cónyuges que constituyen los grupos I y II, se han empezado a añadir bonificaciones en la cuota para hermanos, tíos y sobrinos, componentes del llamado grupo III.

¹³Op. Cit, pág. 57.

En cuanto al País Valenciano, esta tendencia se ha invertido en los últimos años. Así, siguiendo una de las propuestas del *Informe de la Comisión Para el Estudio de la Reforma Tributaria en La Comunidad Valenciana*, la Ley 13/2016, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, gestión administrativa y financiera y de organización de la Generalitat, realizó varias modificaciones en la regulación autonómica de este impuesto.

- Modificación de las reducciones autonómicas por circunstancias propias de la Comunidad Valenciana por transmisión *mortis causa* o por donación de empresa individual agrícola, empresa individual o negocio profesional y de participaciones limitándolas a las empresas de reducida dimensión y eliminando la prelación personal en la aplicación de estos beneficios en el primer caso.
- Reajuste de las bonificaciones tributarias vigentes (arte. 12 bis de la Ley 13/1997), reduciéndola del 75% al 50% de la cuota tributaria para el Grupo II (descendientes y adoptados de veintiuno o más años, cónyuges, ascendientes y adoptadores) y suprimiéndola en la modalidad de Donaciones.
- Asimilación legal a los cónyuges de los miembros de parejas de hecho debidamente inscritos en el Registro autonómico de parejas de hecho.

Hay que tener en cuenta, aun así, que la primera medida es menos efectiva de lo que pueda parecer para limitar los importantes beneficios de los cuales disfruta la transmisión de patrimonio o participaciones empresariales de elevado valor, dado que la normativa estatal, como la de la IP en el caso del gravamen de la titularidad del patrimonio neto, ya prevé unas reducciones en la base imponible para estos supuestos muy generosas, sin limitarlos a las transmisiones de empresas de reducida dimensión.

En cuanto a la segunda medida de las indicadas, en la Comunidad Valenciana la modalidad de Sucesiones llegó a tener para los grupos I y II de parentesco una bonificación en la cuota del 99%, posteriormente rebajada al 75% hasta 2016, y establecida en la Ley de Acompañamiento para 2017, en el 50% en la modalidad de Sucesiones para el grupo II, suprimiéndola en la modalidad de Donaciones.

Valorando positivamente el cambio introducido en 2017 por el efecto recaudatorio conseguido, nos parece insuficiente en relación con la finalidad redistributiva de la ISD. Por este motivo, y partiendo que del alrededor de los 200 millones de euros recaudados por Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en 2018, 186 millones corresponden a sucesiones y 13,5 millones corresponden a donaciones, centraremos principalmente nuestras propuestas en el gravamen sobre sucesiones.

Se describen a continuación las modificaciones propuestas sin perjuicio que se modularon con una estimación del impacto en la recaudación partiendo de la base de los datos reales de gestión tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de los últimos ejercicios.

● **Modificaciones propuestas para el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones**

Con el objeto que aumenten las bases liquidables cero en las herencias de menor cuantía y que en estas herencias se extienda el beneficio fiscal al grupo III, se propongan modificaciones en las reducciones por parentesco y discapacidad en los siguientes términos:

Artículo Diez. Reducciones en transmisiones mortis causa.

Uno.

a) La que corresponda de las incluidas en los grupos siguientes:

- Grupo I: Adquisiciones por descendentes y adoptados menores de 21 años, **150.000 euros**, (en la actualidad 100.000) más 8.000 euros por cada año menos de 21 que tenga el causahabiente, sin que la reducción pueda exceder de **206.000 euros** (en la actualidad 156.000).

- Grupo II: Adquisiciones por descendentes y adoptados de 21 o más años, cónyuges, ascendientes y adoptadores, **150.000 euros** (en la actualidad 100.000).

- **Grupo III: Adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendentes por afinidad, 75.000 euros** (en la actualidad no existe).

b) En las adquisiciones por personas con discapacidad física o sensorial, con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por ciento, se aplicará una reducción de **170.000 euros** (en la actualidad 120.000), además de la cual pudiera corresponder en función del grado de parentesco con el causante. En las adquisiciones por personas con discapacidad psíquica, con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por ciento, y por personas con discapacidad física o sensorial, con un grado de minusvalía igual o superior al 65 por ciento, la reducción antes citada será de **340.000 euros** (en la actualidad 240.000).

Por otro lado, con el objeto que las bonificaciones no desvirtúen la progresividad establecida mediante la tarifa y con los coeficientes multiplicadores correspondientes en función del patrimonio preexistente del contribuyente y del grupo, según el grado de parentesco, se propone una nueva reducción de las bonificaciones en la cuota en los siguientes términos:

Artículo Doce Bis. Bonificaciones en la cuota.

1. Disfrutarán de las siguientes bonificaciones sobre la parte de la cuota tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que proporcionalmente corresponda a los bienes y derechos declarados por el sujeto pasivo:

a) Una bonificación del 25 por 100 (en la actualidad 75 por 100) las adquisiciones mortis causa por parientes del causante pertenecientes al grupo Y del artículo 20.2.a de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

b) Una bonificación del 10 por 100 (en la actualidad 50 por 100) las adquisiciones mortis causa por parientes del causante pertenecientes al grupo II del artículo 20.2.a de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

c) Una bonificación del 75 por 100 las adquisiciones mortis causa por discapacitados físicos o sensoriales con un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100 o por discapacitados psíquicos con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100.

La aplicación de esta bonificación excluirá la de los apartados a) o b).

Una vez conocida la estimación del impacto en la recaudación de las anteriores medidas, habría que ajustarlas por tal que el objetivo de restaurar el carácter redistributivo del ISD pueda ir acompañado del mantenimiento o incluso la mejora de la recaudación.

En ese sentido, se podría realizar un estudio comparativo con la legislación de otras Comunidades Autónomas en busca de otras medidas que incrementan tanto el potencial recaudatorio del impuesto como su progresividad, como por ejemplo el establecimiento de una tarifa diferenciada, y más progresiva, para las donaciones.

Por otro lado, a pesar de que este impuesto no está tan cuestionado como el Impuesto sobre el Patrimonio, la tendencia de Derecho comparado, así como algunas iniciativas políticas recientes al Estado español, hacen temer también que acabe desapareciendo de nuestro sistema tributario¹⁴, por lo cual cabe plantear también, para el caso hipotético que se suprimiera por el Estado intermediando una bonificación general o una medida equivalente, si la Generalitat podría establecer un gravamen en forma de recargo, tal como ya hemos apuntado en relación con la IP, cuestión que demoramos de nuevo a un apartado específico posterior de este documento.

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

De las tres modalidades de este impuesto, la más significativa en términos cuantitativos es la que recae sobre las Transmisiones Patrimoniales Onerosas, que, dicho de forma sintética, sujeta a gravamen el tráfico jurídico no mercantil, es decir, el no sometido al Impuesto sobre el Valor Añadido y, significativamente, las transmisiones de bienes inmuebles.

La primera de las reformas acometidas por la Generalitat en la última legislatura afectó, sin embargo, a otra de las modalidades de este impuesto. Así, la Ley 13/2016, de 29 de diciembre, medidas fiscales, gestión administrativa y financiera y de organización de la Generalitat, siguiendo de nuevo las propuestas de la Comisión de Expertos, introdujo una bonificación relativa en el gravamen gradual por Actos Jurídicos Documentales (documentos notariales) en materia de novación de préstamos y créditos hipotecarios con el objetivo de que los deudores hipotecarios mejoraron las condiciones financieras de los dichos préstamos y créditos siempre que el objeto hipotecado sea la vivienda habitual.

Posteriormente ha habido, sin embargo, otras modificaciones.

14 Así, en los últimos años ha cundido la ofensiva contra la ISD en el ámbito autonómico, donde no solo se va menguando su capacidad recaudatoria con medidas de desfiscalización, sobre todo en las transmisiones a los descendientes, sino que está prevista su bonificación total en el caso de Andalucía por iniciativa del gobierno recientemente constituido a esta Comunidad Autónoma. En cualquier caso, hay que recordar que el Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español, Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, 2014 (disponible en la dirección: http://www.minhfp.gob.es/es-es/prensa/en%20Portada/2014/Paginas/20140313_CE.aspx; consultado 24-3-19, que propone la supresión definitiva del Impuesto sobre el Patrimonio, postula, en cambio, el mantenimiento con alguna reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Así, la Ley 21/2017, de 28 de diciembre, medidas fiscales, gestión administrativa y financiera y de organización de la Generalitat, introdujo una bonificación de la cuota del impuesto en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas en caso de transmisión de la totalidad o parte de una o más viviendas y sus anexos a una persona física o a una persona jurídica a la cual le sean aplicables las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad del sector inmobiliario, con sujeción a una serie de requisitos indicativos de su finalidad extra-fiscal relacionada con la renovación y ampliación del parque de viviendas (art. 14.bis.Tres Ley 13/1997).

Por otro lado, la Ley 14/2018, de 5 de junio, de gestión, modernización y promoción de las áreas industriales de València, introduce un nuevo supuesto de aplicación del tipo reducido del 4% en el gravamen por TPO (art. 13.4 Ley 13/1997) para las adquisiciones en zonas declaradas como área industrial avanzada, con una serie de requisitos indicativos de su carácter de incentivo a la inversión empresarial, así como una bonificación del 30% en el gravamen por AJD respecto de las escrituras en las que se formalizan.

Por último, la Ley 27/2018, de 27 de diciembre, extiende el sistema de tributación en TPO mediante cuotas fijas a la adquisición de todos los automóviles de turismo, vehículos todoterreno, motocicletas y ciclomotores, excluidos los de carácter histórico, con un valor inferior a 20.000 euros y una antigüedad superiores a 5 años, con los objetivos de mejorar la eficiencia en la gestión del impuesto en las compraventas de determinados medios de transporte usados entre particulares y agilizar los trámites en beneficios de los contribuyentes.

Puede decirse, en definitiva, que se trata, en general, de medidas incentivo, de carácter extra-fiscal o técnicas, como en este último caso.

Es muy cierto, por otro lado, que, más allá de la discriminación de tipos aplicables en la modalidad de TPO o, en su caso, en AJD, por las transmisiones de inmuebles y, básicamente, de los que van a constituir la vivienda del adquirente, teniendo en cuenta circunstancias como el hecho que se trate vivienda bajo algún régimen de protección pública o de adquirentes menores de 35 años o pertenecientes a familias numerosas, poco de margen de maniobra queda en relación con un impuesto indirecto como este.

Una posibilidad sería introducir un gravamen técnicamente progresivo en la transmisión onerosa de bienes inmuebles, como en el caso de Cataluña (10% hasta 1.000.000 y 11% al resto de la base) o de Andalucía (escala con tres tramos grabados al 8%, 9 y 10% con diferente estructura de tramos, más reducidos, para plazas de garaje) o incrementar el gravamen gradual por Actos Jurídicos Documentados en el caso de las escrituras notariales que formalizan transmisiones de inmuebles en las que se renuncia a la exención en el IVA, fijado actualmente en un 2%.

TRIBUTOS SOBRE EL JUEGO

Este apartado de la tributación cedida por el Estado solo ha sido objeto de una modificación por la Ley 21/2017, de 28 de diciembre, medidas fiscales, gestión administrativa y financiera y de organización de la Generalitat, con los siguientes objetivos:

- Clarificar el régimen de las exenciones en el caso de las rifas y tómbolas

- Se introduce una nueva exención que afecta a aquellas que se realizan con ocasión de acontecimientos de arraigo popular o que correspondan con usos sociales de carácter tradicional, tales como las rifas de cestas de navidad organizadas por comercios o establecimientos de hostelería.
- En el caso de las apuestas, se generaliza la definición de la base imponible en atención a los ingresos netos procedentes del juego.
- En los supuestos de juegos realizados mediante máquinas recreativas y de azar, se establece que el devengo del impuesto es por trimestres naturales.
- Adecuación de los tipos de gravamen a la realidad socioeconómica actual en el caso de las rifas, tómbolas, combinaciones aleatorias, apuestas, casinos de juego y en el caso de explotación de máquinas recreativas y de azar.
- Se amplía el plazo de declaración de tributos, siendo a todos los efectos el de un mes desde el devengo.

En cualquier caso, habría que hacer un estudio más esmerado para determinar cuál es, comparativamente, el nivel de gravamen sobre el juego en el País Valenciano y aproximarlos, en su caso, al de aquellas Comunidades Autónomas que más lo gravan, teniendo en cuenta sus externalidades negativas.

IMPUESTO ESPECIAL SOBRE DETERMINADOS MEDIOS DE TRANSPORTE

Siguiendo en parte la propuesta que hizo el *Informe de la Comisión Para el Estudio de la Reforma Tributaria en la Comunidad Valenciana*, la Ley 13/2016, de 29 de diciembre, medidas fiscales, gestión administrativa y financiera y de organización de la Generalitat, introdujo un nuevo capítulo VI en la Ley 13/1997 destinado a este impuesto, en el cual se recoge el incremento de algunos de los tipos normativos sobre el mínimo estatal, en ejercicio de las competencias normativas reconocidas en el artículo 51 de la Ley 22/2009.

El artículo 51 de la Ley 22/2009 permite a las Comunidades Autónomas incrementar el tipo de gravamen aplicable a los epígrafes del apartado 1 del artículo 70, sin ninguna exclusión, en un máximo de un 15%. La ley valenciana, no obstante, solo incrementa el tipo en el caso de los vehículos comprendidos en los epígrafes 4º y 9º, es decir, vehículos con niveles de emisión de CO2 más elevadas y que cuentan con el tipo estatal más elevado (14,75%), que se incrementó por la ley valenciana, en un 8,5% aproximadamente, hasta el 16%, sin agotar tampoco, por lo tanto, el susodicho máximo.

Puede decirse, por lo tanto, que, además de una medida con finalidad recaudatoria, también tiene un cierto carácter extra-fiscal, quedando todavía cierto margen para incrementar los tipos de acuerdo con el artículo 51 de la Ley 22/2009.

IMPUESTO ESPECIAL SOBRE HIDROCARBUROS

A lo largo de la legislatura que ahora acaba la Generalitat se ha limitado a prorrogar la vigencia del tipo de devolución del gasóleo profesional para los transportistas (48 euros por 1.000 litros), aplicable en relación con el tipo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos, establecido para el gasóleo de uso general, al persistir, según las sucesivas leyes de medidas fiscales, las circunstancias socioeconómicas que justificaron el establecimiento.

Siguiendo la propuesta del Informe de la *Comisión Para el Estudio de la Reforma Tributaria en la Comunidad Valenciana* también se ha mantenido la tributación autonómica de 0 euros para productos comprendidos en los epígrafes 1.4 y 1.15 del artículo 50 de la Ley 38/1992, es decir, gasóleo y biodiesel utilizados como carburantes en el uso agrícola.

Ahora bien, hay que tener en cuenta que la Ley 6/2018, de 3 de julio, de presupuestos generales del Estado para el 2018, ha integrado en el tipo estatal el tipo autonómico a partir del 1 de enero de 2019, por lo cual la Ley 27/2018, de 27 diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera y de organización de la Generalitat, ha suprimido todas las referencias en la Ley autonómica.

4. IMPUESTOS PROPIOS

A lo largo de la presente legislatura se han mantenido los impuestos preexistentes, es decir, los siguientes:

- Canon de Saneamiento (Ley 2/1992, de 26 de marzo, de Saneamiento de las aguas residuales de la Comunitat Valenciana), que grava la producción de aguas residuales manifestada a través del consumo de agua.
- Impuesto sobre Actividades que Inciden en el Medio ambiente (Ley 10/2012, de 21 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera y de Organización de la Generalitat): grava la producción de energía eléctrica, la producción, tenencia, depósito y almacenamiento de sustancias consideradas peligrosas y la emisión a la atmósfera de óxidos de nitrógeno (NO) o dióxido de azufre, e
- Impuesto sobre Eliminación de Residuos en Vertederos e Incineración, Co-incineración y Valorización Energética (Ley 21/2017, de 28 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat).

Ni siquiera se ha aprobado un impuesto sobre estancias turísticas, sobre el cual el Informe de la Comisión Para el Estudio de la Reforma Tributaria en la Comunidad Valenciana propuso que se abriera un debate sobre su implantación, dejando para eventuales informes posteriores la propuesta otras figuras impositivas.

Si se compara la imposición propia valenciana con la de otras Comunidades Autónomas de régimen financiero común, puede decirse que la nuestra es poco activa en materia de imposición propia, al menos si se la compara con otras como Cataluña (15 impuestos propios) y Andalucía (8 impuestos propios).¹⁵

Obviamente, al mismo tiempo que proponer nuevos impuestos habría que hacer un estudio más esmerado en el cual se tuviera en cuenta no solo el número y la naturaleza de los impuestos creados por el resto de las CCAA, sino también su finalidad, posible producto recaudatorio y efectos.

En cualquier caso, ninguno suponer que, todo y el limitado ámbito de actuación dejado por la legislación estatal a las Comunidades Autónomas y por los criterios del TC en su interpretación, queda margen para el establecimiento de nuevos impuestos con una finalidad esencialmente extra-fiscal, más allá de la eventual implantación de un impuesto sobre estancias turísticas, que, atendido el notable incremento del impacto social y ambiental de este sector económico en los últimos años, parece bastante recomendable, sin perjuicio que su regulación incorpore medidas que permitan discriminar adecuadamente entre los distintos tipos de alojamiento turístico atendiendo a su importancia económica relativa y las consiguientes diferencias de impacto sobre el territorio.

Por otro lado, en línea con otras propuestas que incluye este documento, cabría centrar la atención en la posibilidad de someter a gravamen determinadas manifestaciones de riqueza

15 O, incluso, con Aragón, Asturias o Murcia (6) o Galicia y Extremadura (5). Información extraída del documento del AEAT "Tributación autonómica. Medidas 2018" (actualizado a marzo de 2019), disponible en <http://www.hacienda.gob.es/documentacion/publico/portalvarios/financiacionterritorial/autonomica/2%20-%20Capítulo%20III%20Tributación%20Autonómica%202019.pdf>

patrimonial inactiva como las viviendas vacías o los activos improductivos de personas jurídicas, donde ya se cuenta con jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre su compatibilidad con el bloque de constitucionalidad,¹⁶ o un impuesto sobre bolsas de plástico desechable como el andaluz.

5. SOBRE LA POSIBILIDAD DE EXIGIR RECARGOS AUTONÓMICOS SOBRE EL IRPF, EL IP Y EL ISD

INTRODUCCIÓN

De acuerdo con lo previsto en el artículo 157.1.a) de la Constitución, el artículo 12 LOFCA establece que las CCAA de régimen financiero común pueden establecer recargos sobre los tributos del Estado susceptibles de cesión con excepciones entre las cuales no se encuentran ni el IP ni el ISD, ni el IRPF, los tres susceptibles de cesión según el artículo 11 LOFCA, si bien el último solo de forma parcial (50%).

A partir de aquí, los únicos límites que se establecen, según el apartado 2 del artículo 12 LOFCA, son que estos recargos no pueden configurarse de forma que supongan una minoración en los ingresos del Estado por estos impuestos ni desvirtuar su naturaleza o estructura.

Por otro lado, el artículo 72 del Estatuto de Autonomía¹⁷ incluye entre los recursos de la Hacienda del País Valenciano los recargos sobre impuestos estatales.

Lo bien cierto es que esta posibilidad de establecer recargos sobre tributos estatales susceptibles de cesión no ha sido muy utilizada, ni por las CCAA en general, ni por la valenciana en particular. Esto se explica, sobre todo, por el progresivo reconocimiento por el Estado y la consiguiente asunción de competencias normativas por las CCAA en relación con dichos impuestos cedidos, lo que los ha permitido incrementar sus ingresos tributarios o articular otras políticas fiscales propias, bajo el llamado principio de corresponsabilidad fiscal, sin tener que recurrir a esta figura.

Cabe plantearse, sin embargo, la posibilidad de establecer recargos sobre los tres impuestos mencionados teniendo en cuenta las consideraciones precedentes, es decir, con objeto de incrementar indirectamente el gravamen sobre las rentas del capital incluidas en la llamada base del ahorro del IRPF, o de garantizar, caso que se reactivara la bonificación general de la IP o se adoptara una medida parecida en relación con el ISD, una tributación mínima para estos dos impuestos en el País Valenciano.

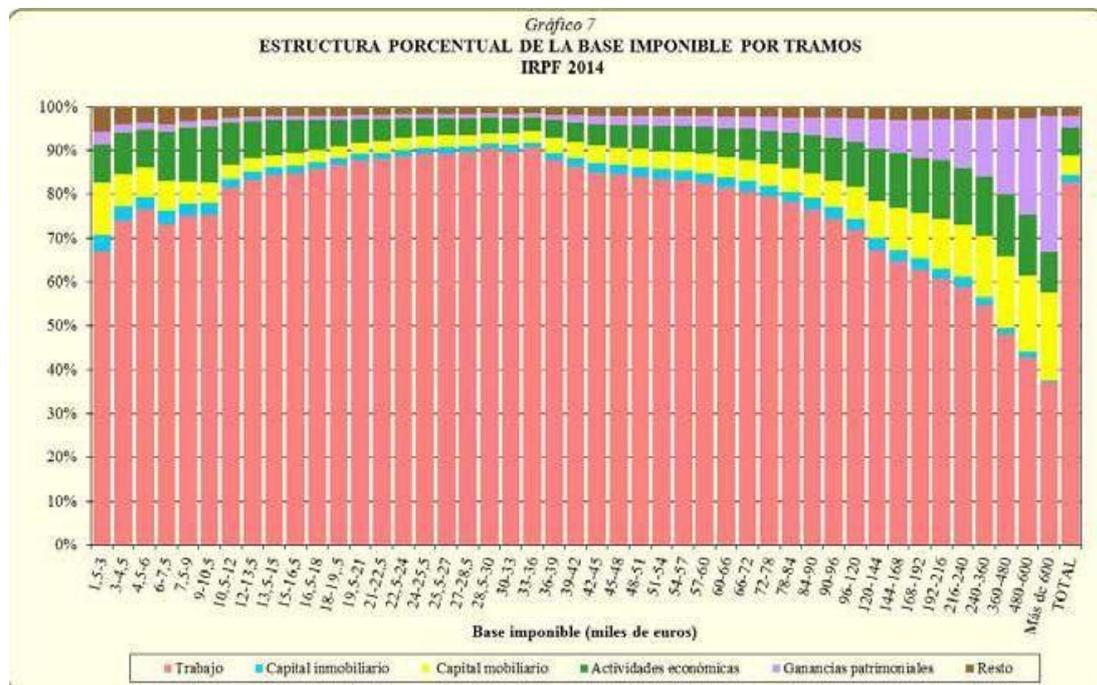
¹⁶STC 4/2019, de 17 de enero de 2019, en relación con el Impuesto sobre Viviendas Vacías y STC 28/2019, de 28 de febrero de 2019, en relación con el Impuesto sobre los activos no productivos de las personas jurídicas, ambos de Cataluña

¹⁷Ley Orgánica 5/1982, de 1 de julio

ESTABLECIMIENTO DE UN RECARGO SOBRE LA CUOTA LÍQUIDA DEL IRPF

En cuanto al IRPF, se trataría de establecer un recargo sobre la cuota líquida limitando su aplicación a aquellos contribuyentes con rentas más elevadas, que son quienes concentran en mayor proporción las rentas incluidas en la llamada base imponible del ahorro (la mayoría de los rendimientos del capital mobiliario y las ganancias derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales) así como algunas rentas del capital inmobiliario que, a pesar de su integración en la base imponible general, disfrutan también de un generoso tratamiento según la norma estatal (rendimientos netos del arrendamiento de viviendas que disfrutan de una reducción del 60%).

Así se puede apreciar claramente en el siguiente cuadro extraído del informe *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en 2014. Análisis de los datos estadísticos del ejercicio*:¹⁸:



Font: *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en 2014. Análisis de los datos estadísticos del ejercicio*, MHFP, pág. 77.

Como se puede apreciar, en los tramos altos de renta se incrementa considerablemente la importancia relativa de los rendimientos del capital mobiliario y de las ganancias patrimoniales en la composición de la base imponible.

Hay que tener en cuenta, además, que el número de declarantes incluidos en cada tramo va reduciéndose conforme se incrementa la renta. Por lo tanto, a pesar de que el porcentaje que representan los rendimientos del capital mobiliario o los rendimientos del capital inmobiliario dentro de cada tramo de renta son parecidos entre algunos tramos inferiores y

¹⁸ Ministerio de Hacienda y Función Pública, pág. 77 (disponible en http://www.hacienda.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Impuestos/Direccion%20General%20de%20Tributos/Paginas/Estadisticas_IRPF.aspx; consultado 24-3-19).

otros superiores, en términos absolutos ese tipo de rendimientos son comparativamente insignificantes en el primer caso.

Así, en 2014 los declarantes incluidos en el primer tramo serían 1.222.625 y representaban un 6,4% del total de declarantes, mientras que los incluidos en el tramo de entre 216.000 y 240.000 € de base imponible, con un porcentaje parecido de rendimientos del capital mobiliario sobre el total de sus rentas, fueron solo 5.755 y representaban menos de un 0,1% del total de declarantes¹⁹. Si cruzamos esta información con la relativa a los rendimientos del capital mobiliario declarados, de forma agregada, por unos y por otros,²⁰ lo que tenemos es que los contribuyentes del primer tramo declararon de media 128 € de rendimientos del capital mobiliario incluidos en la base del ahorro, mientras que los del tramo de base imponible comprendida entre 216.000 y 240.000 declararon de media 26.832 €, cifra que se incrementa progresivamente en los tramos sucesivos hasta llegar a 298.645 € de media en el caso de los contribuyentes que declaran más de 600.000 € de base imponible.

Esto, junto con la estructura de la tarifa aplicable a la base liquidable general, donde el tipo marginal máximo se logra con un importe de base relativamente reducido²¹ sin perjuicio de las diferencias en cuanto a los gravámenes autonómicos, es lo que explicaría, finalmente, que la progresividad global del IRPF se atenúe, e incluso decaiga, en los tramos superiores de renta, como se deriva del siguiente gráfico extraído del mismo informe:



Font: *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en 2014. Análisis de los datos estadísticos del ejercicio*, MHFP, pág. 173.

¹⁹*Ibidem*, pág. 25.

²⁰*Ibidem*, 21 pág. 73.

²¹Actualmente, el tipo máximo correspondiente al gravamen estatal se aplica a partir de solo 60.000 €, mientras que en el caso del gravamen autonómico este importe varía desde 53.407,20 (Madrid, Castilla-León) a 175.000 (Cataluña, Islas Baleares, Asturias), situándose en el País Valenciano en un importe de 120.000 €.

Como se aprecia claramente, tanto el tipo mediano como el efectivo llegan rápidamente al 20% (entre 28.000 y 30.000 de base imponible aproximadamente). En cambio, para duplicar este tipo, hasta situarse en el entorno de un 40%, hay que escalar hasta el tramo de entre 360.000 y 480.000 € de base liquidable, disminuyendo, además, a partir de aquí, el que representa un claro sesgo regresivo del gravamen en la parte más alta de la escala.

Pues bien, sin perjuicio de una nueva modificación de la tarifa autonómica aplicable sobre la base imponible general para incrementar el número de tramos y el tipo marginal máximo, entendemos que con el establecimiento de un recargo sobre la cuota líquida aplicable solo a los contribuyentes situados en los tramos más elevados de base imponible se conseguiría compensar el efecto regresivo que comporta el gravamen casi proporcional de las rentas del capital incluidas en la base liquidable del ahorro. A nuestro entender esta medida no afectaría a la estructura del tributo, al aplicarse sobre el resultado final de su aplicación, ni provocaría una minoración de los ingresos del Estado determinados por la previa cuantificación de la cuota líquida estatal.

ESTABLECIMIENTO DE RECARGOS SOBRE EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO Y SOBRE EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

En el caso de estos otros dos impuestos progresivos los problemas o carencias de equidad no derivan, como en el del IRPF, de la división en dos de la base liquidable y el consiguiente gravamen atenuado de una de sus partes, sino, principalmente, del ventajoso tratamiento brindado a patrimonios y participaciones empresariales en la normativa estatal en forma de exención (IP) o de reducción en la base imponible (ISD), el que, obviamente, no se puede paliar, desde el ámbito normativo autonómico, ni modificando la tarifa ni con el establecimiento de un recargo aplicable a los tramos superiores de la base imponible.

En cambio, como ya hemos apuntado precedentemente, el establecimiento de un recargo podría dirigirse, en el caso de estos dos impuestos, a la finalidad de contrarrestar la eventual eliminación por parte del Estado de los mismos sin derogar sus respectivas normas reguladoras con la intención de impedir a las CCAA que los implanten en su ámbito territorial. En definitiva, se trataría de hacerlos sobrevivir bajo la forma de recargo autonómico determinado a partir de los parámetros cuantitativos que, en esa hipótesis, continuarían normativamente vigentes, a pesar de que sin eficacia para generar obligaciones tributarias principales.

Atendidos los precedentes, es evidente que la creación y, en su caso, el mantenimiento a posteriori de un recargo sobre un tributo estatal que aconteciera no exigible según su ley estatal reguladora resultarían controvertidos.

No obstante, entendemos que esta propuesta no se tendría que descartar, atendida la estrategia adoptada por el Estado consistente al limitar de una forma indirecta, es decir, sin modificar la LOFCA, -ley que, no se olvide, es orgánica e integra el bloque de constitucionalidad-, la potestad autonómica para crear o mantener impuestos propios, o, dicho esto de una forma gráfica, suprimiendo impuestos estatales sin suprimirlos o creándolos sin crearlos, como pusieron de manifiesto, respectivamente, la bonificación general del Impuesto sobre el Patrimonio aplicada entre los años 2008 y 2011, -que sigue vigente, pero suspendida-, y la creación en 2012, inicialmente con un tipo de gravamen cero, del Impuesto estatal sobre Depósitos en Entidades de Crédito, las controversias sobre el cual resultan enormemente ilustrativas al respecto.

Haciendo una apretada síntesis sobre los llamados impuestos sobre depósitos en entidades de crédito, estos fueron creados inicialmente, como impuestos propios y con semejantes características, por algunas Comunidades Autónomas (Extremadura, Cataluña, Asturias, Islas Canarias y País Valenciano), y, como suele ocurrir cuando estas usan su potestad tributaria para crear nuevos impuestos, las respectivas normas reguladoras autonómicas fueron inmediatamente impugnadas por el Estado, que, ante la declaración de constitucionalidad del impuesto extremeño por parte del TC²², optó, con la teórica finalidad de asegurar un tratamiento fiscal armonizado que garantizara una mayor eficiencia en el funcionamiento del sistema financiero²³, para crear un impuesto estatal equivalente pero con un tipo de gravamen cero. Con esto se liberó a las entidades bancarias de los impuestos autonómicos equivalentes, al hacer inviable de forma sobrevenida su aplicación por suponer doble imposición de acuerdo con el artículo 6.2 LOFCA.²⁴ Desgraciadamente, esta forma de actuar del Estado contó con el visto bueno del TC en su sentencia 26/2015, de 19 de febrero de 2015, a pesar de que con un voto particular que resulta ilustrativo del abuso cometido por el mismo y al cual haremos referencia enseguida.²⁵

En el caso valenciano, la declaración de inconstitucionalidad del impuesto autonómico llegó con la STC 30/2015, de 19 de febrero, en la cual se confirmó, aunque también con un voto particular suscrito por tres magistrados, la tesis mayoritaria en su seno según la cual el Estado puede impedir a las CCAA que exijan un impuesto propio con la creación –o mantenimiento sin derogación de la ley reguladora, como sería el caso del IP si se reaviva la bonificación general del artículo 33 LIP- de un impuesto estatal que no comporte gravamen efectivo por aplicación de una medida de desgravación total, como lo era el tipo de gravamen cero en la regulación originaria del Impuesto estatal sobre Depósitos en Entidades de Crédito.²⁶

El voto particular a la STC 26/2015, de 19 de febrero, suscrito por cinco magistrados y magistradas, contiene argumentos jurídicos de peso en contra de la posibilidad del Estado de limitar la potestad tributaria de las CCAA como lo hizo en el caso de la imposición sobre depósitos bancarios, discrepancia que sustentó el magistrado que lo formuló en tres aspectos de los cuales nos interesa ahora el primero, es decir, en sus palabras, “[...] la ausencia de una finalidad constitucionalmente legítima en la creación de un impuesto estatal con un tipo de gravamen del cero por ciento...”, argumento que podría hacerse extensivo a la supresión de un impuesto introduciendo algún tipo de exoneración general como la bonificación del artículo 33 LIP actualmente suspendida de aplicación.

²²STC 210/2012, de 14 de noviembre de 2012.

²³ Según el preámbulo de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, de adopción de varias medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y en el impulso de la actividad económica, el artículo 19 de la cual regula este impuesto.

²⁴De acuerdo con este artículo el Estado compensó, esto sí, aquellas CCAA que habían establecido su impuesto mediante una ley aprobada con anterioridad al 1 de diciembre de 2012. Arts. 19 y 20 de la Ley 16/2012, entre las cuales no se contaba el País Valenciano, donde el impuesto fue creado por el artículo 161 de la Ley 5/2013, de 23 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera y de organización de la Generalitat.

²⁶ Posteriormente, el Estado estableció un gravamen de un 0,03%, destinando la recaudación en la financiación de las Comunidades Autónomas.

En cualquier caso, la cuestión es que el trasfondo de la imposición sobre depósitos en entidades de crédito es el mismo que ya se dio o que volverá a darse si se reactiva la bonificación general prevista en el artículo 33 de la LIP o si el Estado decide en el futuro eliminar otro de sus impuestos cedidos a las CCAA bajo amenaza de desaparición como es el ISD, impuestos que, como ya hemos señalado, actúan como complementarios del IRPF en cuanto al gravamen del capital y que pueden cumplir, por eso, un papel importante para dotar al sistema tributario de un carácter más progresivo y redistributivo.

En tal caso, las CCAA no podrían crear un impuesto propio sobre el patrimonio neto o sobre los incrementos de patrimonio a título lucrativo de las personas físicas, al menos si tenemos en cuenta la mencionada jurisprudencia del TC sobre el Impuesto estatal sobre Depósitos en Entidades de Crédito. Hay que preguntarse, pero, si cabría mantener un hipotético recargo establecido con anterioridad a la supresión del gravamen estatal, que es lo que aquí estamos planteándonos, o, incluso, crearlo con posterioridad.

Pues bien, a nuestro parecer, hay argumentos plausibles para sostener una respuesta afirmativa a este interrogante.

A pesar que desde un punto de vista gramatical parece no tener sentido exigir un recargo si no hay un “cargo” efectivo que le sirva de sustrato, hay que tener en cuenta que la realización de un hecho imponible legalmente vigente implica sujeción a la normativa reguladora del correspondiente tributo y, por lo tanto, posibilidad de imponer obligaciones legales a quienes lo han realizado, incluso cuando no existe obligación de ingreso de la cuota tributaria que constituye el objeto de la obligación tributaria principal, y ya sean esas obligaciones formales, como la de presentar declaraciones,²⁷ ya sean materiales, como lo sería la obligación de ingresar un recargo determinado a partir de los elementos cuantitativos del impuesto que, en la hipótesis de la que partimos, continuaron legalmente vigentes²⁸.

En definitiva, si la no derogación de la ley de un impuesto implica que subsiste su hecho imponible y, por lo tanto, que es jurídicamente posible determinar la cuota íntegra o la base imponible del impuesto, aunque no surja obligación tributaria principal por efecto de una bonificación o de la aplicación de un tipo cero, también tiene que serlo que la norma autonómica imponga un recargo válido y eficaz determinado a partir de aquella ley, sin que esto supusiera, obviamente, una disminución de ingresos del Estado ni que se desvirtuaran la naturaleza o la estructura del impuesto.

Por otro lado, lo que no tendría ningún sentido es que el Estado tratara de contrarrestar la voluntad autonómica de mantener o crear un recargo con el establecimiento de una exención total y la derogación de las normas de cuantificación del correspondiente impuesto

²⁷A modo de ejemplo, el establecimiento de la bonificación general del artículo 33 LIP no fue suficiente para relevar los contribuyentes de la obligación de declarar, sino que hizo falta también eximirlos expresamente de esta obligación durante los periodos impositivos en que se aplicó la bonificación.

²⁸La Ley General Tributaria prevé la aplicación de los recargos no solos sobre cuotas, sino también sobre “bases”. De forma que, a pesar de que se interpretara que, no pudiendo determinarse conforme a la ley estatal ninguna cuota tributaria objeto de una obligación tributaria principal, tampoco cabría un recargo sobre la misma, sería posible que el recargo se determinara sobre bases, y no sobre cuotas. En ese caso, para mantener el carácter progresivo del gravamen, también tendría que serlo el tipo del recargo, sin que esté establecido en ningún lugar que un recargo tenga que ser proporcional. A pesar de que parte de la doctrina considera que un recargo no puede ser progresivo y que un anteproyecto de ley reguladora de los recargos autonómicos que no se llega a promulgar establecía que tendrían que tener un tipo único, entendemos que no hay ninguna razón que lo impida.

con la pretensión de impedir la determinación de la base o la cuota teórica en cada caso de realización del hecho imponible en modalidad totalmente exenta y, por lo tanto, la cuantificación del recargo, dado que esto exacerbaría la absurdidad de mantener la ley estatal del correspondiente impuesto.

A nuestro entender, tampoco sería una traba a la exigibilidad del recargo, en el caso de la IP, que las declaraciones de este impuesto se tengan que presentar, si procede, conjuntamente con las del IRPF (arte. 54.3 Ley 22/2009), porque, aun así, el artículo 55 de la misma ley atribuye a las CCAA las mismas competencias para la gestión del impuesto que en relación con el ISD, incluida la potestad de aprobar los modelos de declaración.

En cualquier caso, si hay voluntad política de mantener algún gravamen sobre el patrimonio neto o sobre los incrementos de patrimonio a título lucrativo de las personas físicas más allá de su eventual supresión por el Estado sin derogación de la respectiva ley reguladora, cabría ensayar esta vía, aduciendo, además, que a los recargos autonómicos no les afecta la prohibición de doble imposición del artículo 6.2 LOFCA, por no depender de un hecho imponible propio, sino de uno regulado por el Estado.

Tampoco se podría oponer, a nuestro parecer, la prohibición de que las medidas tributarias autonómicas afecten a bienes situados en el territorio de otras CCAA (arte. 157.2 CE y 9.a) LOFCA), al menos si se tiene en cuenta que, como señaló la STC 150/1990, de 4 de octubre, esto *“supondría extender a los recargos autonómicos sobre impuestos estatales el conjunto de principios que el legislador estatal ha previsto en el artículo 9 de la L.O.F.C.A. únicamente en relación con los impuestos propios de las Comunidades Autónomas; extensión esta que, más allá incluso de su compleja instrumentación técnica, conduciría a vaciar de contenido en el art. 12 de la L.O.F.C.A. y a hacer, en parte, impracticable lo mandado por el propio art. 157.1 a) de la Constitución”* (FJ 5.º).

Por otro lado, a fin de que la aplicación de los recargos no supusiera un incremento desmesurado del gravamen mientras el correspondiente impuesto estatal resultara exigible, cabría repartir el mismo adecuadamente entre la tarifa autonómica y el recargo. Inicialmente, el recargo podría ser, incluso, cuantitativamente simbólico, de forma que, caso que el Estado reaccionara a su creación mediante un recurso de inconstitucionalidad, un eventual pronunciamiento del TC en este sentido no comportaría riesgos de pérdida recaudatoria significativa por devolución.

Por último, no puede ignorarse que al Estado siempre le quedaría la posibilidad de prohibir expresamente el mantenimiento o creación de recargos sobre impuestos estatales no exigibles, pero, más allá de la discusión sobre si con esto respetaría el ámbito material de la potestad tributaria autonómica según la Constitución, para hacerlo tendría que reformar la LOFCA, que es lo que no hizo con el fin de armonizar la imposición sobre depósitos bancarios y que también le objetó el voto particular de la mencionada STC 26/2015.

Somos conscientes, en cualquier caso, que la creación y mantenimiento de recargos autonómicos sobre el IP o sobre el ISD en el sentido explorado en los párrafos anteriores es arriesgada y que sería conveniente, por eso, fundamentarla con mayor profusión de argumentos que los que contiene un documento básico como este, por lo que se plantea, simplemente, como una propuesta a estudiar con más profundidad y que podría suscitar, cuando menos, un interesante debate político sobre el futuro de la tributación del capital al Estado español.

6. REFLEXIONES FINALES Y PROPUESTAS

Es evidente que suficiencia y equidad del sistema tributario no son objetivos que dependan, principalmente, de la limitada potestad tributaria de las CCAA de régimen financiero común como la valenciana, sin que pueda decirse, aun así, que la Generalitat se haya inhibido en la legislatura 2015-2019 de la responsabilidad de incrementar sus recursos tributarios de acuerdo con las necesidades presupuestarias y de hacerlo de una forma más equitativa dentro de las posibilidades que le permitan las normas estatales.

Ahora bien, entendemos que todavía hay margen para incrementar la equidad de la contribución fiscal de los valencianos y las valencianas en el gasto público autonómico sin que esto suponga una imposición comparativamente excesiva respecto del existente en otras Comunidades Autónomas ni, por supuesto, una presión fiscal insoportable en términos absolutos, dado que, como indican los datos, la contribución tributaria en el Estado español todavía se encuentra lejos de los niveles logrados en los países con un sistema de bienestar más avanzado que el nuestro²⁹.

En ese sentido, las propuestas que enumeramos a continuación se centran, principalmente, en aquellos impuestos de los que dependen en mayor medida la progresividad y el potencial redistributivo del sistema tributario, es decir, el IRPF, el IP y el ISD, insistiendo en que se trata de propuestas que habría que discutir y perfilar con mayor profusión de argumentos y con el apoyo de datos sobre sus efectos sobre la recaudación y sobre la distribución de la contribución y que también se plantean, por eso, con un posible carácter alternativo o complementario.

PROPUESTAS: IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

1. Incrementar la progresividad de la tarifa autonómica aplicable sobre la base liquidable general, reestructurando los tramos y estableciendo un nuevo tramo para las rentas más elevadas con un nuevo tipo marginal máximo más elevado que el actual.
2. De forma complementaria o alternativa a la anterior propuesta, establecer un recargo sobre la cuota líquida del impuesto aplicable a los contribuyentes la base liquidable total de los cuales llegue al último tramo de la tarifa autonómica o el que se considere más adecuado a partir de un análisis cuidadoso de los datos estadísticos de los contribuyentes del IRPF residentes al País Valenciano, compensando así el menor gravamen que soporten en este impuesto, en general, las rentas del capital.
3. Adecuar el mínimo personal y familiar aplicable de acuerdo con el artículo 56.3 LIRPF teniendo en cuenta los datos estadísticos disponibles sobre el coste de la vida al País Valenciano.
4. Revisar el conjunto de las deducciones autonómicas a partir de un estudio sobre su incidencia según perfiles de contribuyentes en términos de capacidad económica.

²⁹Con datos de EUROSTAT, en el período 2007-2017 el porcentaje de los ingresos públicos sobre el PIB en el Estado español (incluidas las cotizaciones sociales) fue de media un 37,64% mientras que la media de los países de la Unión Europea fue del 44,29%, u la de los países de la Zona Euro del 45,53%, es decir 6,64 y 7,89 puntos porcentuales, respectivamente, superiores a la media española; <https://ec.europa.eu/eurostat/tgm/table.do?tab=table&plugin=1&language=en&pcode=tec00021>

PROPUESTAS: IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

5. Reducir el mínimo exento general a 500.000 €.
6. Incrementar la progresividad de la tarifa con el fin que el tipo efectivo del impuesto se sitúe por encima de la media de las Comunidades Autónomas.
7. Estudiar la posibilidad de establecer un recargo autonómico con objeto de poder mantener el gravamen por este impuesto en caso que el Estado reactive en el futuro la bonificación general del artículo 33 LIP o suprima este impuesto de otra forma sin derogar su ley reguladora.

PROPUESTAS: IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

8. Revisar las reducciones aplicables en adquisiciones *mortis causa* para que aumenten las bases liquidables cero en las herencias de menor cuantía y que en estas herencias se extienda el beneficio fiscal al grupo de parentesco III.
9. Reducir las bonificaciones en la cuota aplicable en adquisiciones *mortis causa* a los grupos de parentesco I e II.
10. Establecer una tarifa diferenciada, más progresiva, para las donaciones.
11. Estudiar la posibilidad de establecer un recargo autonómico con objeto de poder mantener el gravamen por este impuesto si el Estado decide en el futuro suprimirlo con alguna medida de desgravación general y sin derogar su ley reguladora.

PROPUESTAS: IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

12. Establecer una tarifa mínimamente progresiva para las transmisiones de inmuebles y de vehículos.
13. Incrementar la cuota gradual por Actos Jurídicos Documentados en el caso de las escrituras notariales que formalizan transmisiones de inmuebles en las cuales se renuncia a la exención en el IVA.

PROPUESTAS: IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS MEDIOS DE TRANSPORTE

14. Incrementar los tipos autonómicos de gravamen.

PROPUESTAS: IMPUESTOS PROPIOS

15. Creación de un impuesto autonómico sobre estancias turísticas teniendo en cuenta las características de los distintos tipos de oferta de alojamiento turístico al País Valenciano.
16. Hacer un estudio comparativo con los impuestos propios creados por otras CCAA y establecer aquellos que se consideren más adecuados teniendo en cuenta las características de la economía valenciana.
17. Estudiar, en particular, la posibilidad de crear impuestos sobre viviendas desocupadas, sobre activos improductivos de personas jurídicas y sobre bolsas de plástico desechable.