

ANÁLISIS DE LOS TRIBUTOS DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA CANARIA Y PROPUESTAS DE REFORMA

SONIA MAURICIO SUBIRANA

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Las Palmas de Gran Canaria

SUMARIO

- I. Presentación.
 - II. Introducción.
 - III. Impuestos directos.
 - 3.1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
 - 3.2. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
 - 3.3. Impuesto sobre el Patrimonio
 - IV. Impuestos indirectos.
 - 4.1. Impuesto General Indirecto Canario y Arbitrio a la importación y entrada de mercancías
 - 4.2. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
 - 4.3. Impuesto sobre la electricidad
 - 4.4. Impuestos sobre el juego
 - V. Tributos autonómicos.
 - 5.1. Impuesto sobre combustibles derivados del petróleo
 - 5.2. Impuesto sobre las labores del tabaco
 - 5.3. Propuesta de nuevos tributos autonómicos
 - 5.3.1. Impuesto medioambiental sobre la emisión de contaminantes a la atmosfera
 - 5.3.2. Impuesto a los vertidos de las aguas litorales
 - 5.3.3. Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertedero
 - 5.3.4. Impuesto sobre bebidas azucaradas
 - 5.3.5. Impuesto sobre grandes establecimientos mercantiles
 - 5.3.6. Impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos
- Comentario final

I. PRESENTACIÓN

El germen de este artículo supone una adaptación y actualización del capítulo tercero del informe: "Directrices para la reforma fiscal en Canarias" de diciembre de 2017, realizado bajo la dirección de Dr D. José Luis Rivero Ceballos, Catedrático de Economía Aplicada de la Universidad de La Laguna, a partir de un proyecto suscrito con la Presidencia del Gobierno de Canarias y de la Fundación General de la Universidad de la Laguna.

El equipo de especialistas que lo redactó estuvo compuesto por D. Rodolfo Espino Romero (Profesor Titular de Economía aplicada de la ULPGC), D. Santiago Rodríguez Feijoo (Profesor Titular de Métodos Cuantitativos en Economía y gestión de la ULPGC) y D. Jesús Ruiz-Huerta Carbonell, Catedrático de Economía Aplicada de la Universidad Rey Juan Carlos de Madrid.

En estas líneas, se esbozan algunas de las cuestiones que se abordaron en el capítulo tercero sobre la tributación de la Hacienda autonómica, cuya realización me correspondió, y que ha sido actualizado conforme a las modificaciones que se han realizado por la Ley 7/2017, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2018.

II. INTRODUCCIÓN

La Hacienda de la Comunidad Autónoma Canaria se incluye junto con la de los territorios forales dentro de las de régimen especial, debido a sus peculiaridades de carácter sustantivo y procedimental. Especialidades en materia financiera que encuentran su fundamento en la Disposición Adicional Tercera de la Constitución Española (CE) y en la Disposición Adicional Cuarta de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) en relación con el Estatuto de Autonomía de Canarias (EACAN).

El artículo 49 del EACAN establece los recursos de la Comunidad Autónoma Canaria (CAC) al que se remite el artículo 7 de la Ley 11/2006, de 11 de diciembre, de la Hacienda Pública Canaria que señala como recursos de la misma los

establecidos en el EACAN, y aquéllos otros contemplados en las leyes¹. Dentro de éstos, adquieren importancia los de carácter tributario que son los que vamos a analizar en este estudio.

Los objetivos de este trabajo, consisten en un análisis de la Hacienda canaria, con un estudio de los tributos directos e indirectos que la nutren, y su comparativa con otras Comunidades Autónomas (CCAA) del territorio español. Y a partir de estos presupuestos, se formularán propuestas, a corto y largo plazo, con una visión general del panorama impositivo canario incardinado en el ámbito español del Estado de las Autonomías y sin obviar el carácter supranacional de la normativa europea a la que también queda sujeto.

Para ello, es importante conseguir mayores niveles de equidad en nuestro sistema tributario. Es decir, que se hagan efectivos los principios de justicia de acuerdo con los principios de capacidad económica, igualdad y progresividad del artículo 31.1 de la CE. Y a su vez, que sea real el principio de autonomía financiera del artículo 156 de la CE respecto a que se garanticen los ingresos suficientes para que la CAC lleve a cabo su actividad financiera a través de la previsión de gastos de las distintas leyes de presupuestos generales de la Comunidad Autónoma (²), y las

¹ Vid. El artículo 49 del EACAN que también recoge los ingresos públicos de derecho privado, entre los que se citan, el producto del patrimonio de la Hacienda canaria. Además de asignaciones y subvenciones que se le otorguen con cargo a los presupuestos generales del Estado junto con transferencias procedentes del Fondo de Compensación interterritorial y demás subvenciones de naturaleza privada o pública. Por otra parte, se recogen también como ingresos: la emisión de deuda y el recurso al crédito, las multas y demás sanciones pecuniarias en el ámbito de sus competencias; y cualesquiera otros que puedan producirse en virtud de leyes generales y territoriales o como consecuencia de la vinculación a áreas supranacionales.

² Vid. Ley 7/2017, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2018, Boletín Oficial de Canarias, núm. 250, sábado 30 de diciembre de 2017. En cuya exposición de motivos se apunta: "En lo referente a las previsiones para 2018, se prevé la continuación de la recuperación de la actividad de la economía canaria, que seguirá liderada por el sector exterior y, en particular, por el turismo, complementado por la gradual mejoría de la demanda interna, gracias al comportamiento favorable del consumo, en un contexto de crecimiento del empleo, y de la inversión, en un entorno de mayor saneamiento empresarial y de mayor relajación crediticia, así como por la clarificación del marco institucional en materia del REF económico. El presupuesto de la Comunidad Autónoma Canaria para el 2018 asciende a 8.239,24 millones de euros, lo que se traduce en un crecimiento aproximado de un 12,9 por 100 respecto al 2017.

coordinadas establecidas en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad presupuestaria y sostenibilidad.

III. IMPUESTOS DIRECTOS

Dentro de la imposición directa, que nutre a la CAC, los principales recursos son la tarifa autonómica del IRPF y dos tributos cedidos: El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el Impuesto sobre el Patrimonio.

3.1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

La escala de tipos impositivos del IRPF aplicable en Canarias en la actualidad es la que figura en la tabla 1.

TABLA 1

COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CANARIAS. ESCALA AUTONÓMICA.

Base liquidable Hasta euros	Cuota íntegra Euros	Resto base liquidable	Tipo aplicable Porcentaje
0	0	12.450,00	9,50
12.450,00	1.182,75	5.257,20	12,00
17.707,21	1.813,61	15.300,00	14,00
33.007,21	3.955,61	20.400,00	18,50
53.407,21	7.729,61	36.592,80	23,50
90.000,01	16.382,92	En adelante	24,00

Fuente: Agencia Estatal de Administración Tributaria. Elaboración propia.

En relación a la escala autonómica del IRPF, un estudio comparativo de las CCAA permite obtener las siguientes conclusiones:

1. Tarifa. Si se compara la tarifa de las distintas CCAA en relación a la estatal, que tiene 5 tramos con tipos que van desde el 9,50 al 22,50%, sólo Castilla-La Mancha tiene una tarifa exactamente igual a ésta.
2. Tipo mínimo. Los tipos aplicables al tramo más bajo de la tarifa se mueven entre el 9,5% (19 agregado) y el 12% (21,5 agregado) que es el mismo

aplicado en Cataluña. Las CCAA pueden agruparse de la siguiente forma atendiendo a sus tipos mínimos en la actualidad:

a) Establecen el 9,5%: Canarias, Baleares, Cantabria, Castilla y León, Castilla-La Mancha, Galicia, Madrid y La Rioja.

b) Fijan el 10 %: Andalucía, Aragón, Asturias, Murcia y Comunidad Valenciana. Es superior en Extremadura con el 10,5% y en Cataluña con el 12%.

3. Tipo máximo. Se mueve entre el 21% de Madrid (que da un agregado del 43,5), el 21,5% de Castilla y León, 25% Extremadura y el 25,5% (agregado 48) de Andalucía, Asturias, Cantabria, Cataluña, La Rioja y Comunidad Valenciana. El tipo máximo de Canarias es del 24% lo que supone un tipo marginal agregado del 46,5%

- Propuestas

En primer lugar, se recomienda disminuir los tipos aplicables a los tramos inferiores de la escala impositiva y aumentar los que gravan los tramos superiores, con el fin de incrementar la progresividad tributaria y el efecto redistributivo del tributo.

En concreto, se plantea bajar en Canarias el tipo aplicable al tramo más reducido de la tarifa a un 8,5 o 9% -a diferencia del 9,5 % que tiene en la actualidad. Por otra parte, sería razonable que Canarias aumentara el tipo máximo de un 24% a un 25%, e incluso podría llegar al 25,5 %, cuando la base liquidable se estimara a partir de 120.000 euros. En la actualidad, sólo se contempla que la base liquidable de 90,000 euros en adelante tenga un tipo del 24%. De esta forma, se equipararía con la escala autonómica que tienen reguladas, como hemos señalado, la mayoría de las CCAA que fijan el 25,5% a partir de 120.000 euros.

La justificación de la propuesta radica en que de acuerdo con los principios constitucionales de igualdad, equidad y justicia distributiva (art. 31.1 CE) es razonable que contribuyan más los que tienen una mayor capacidad económica. Por otra parte, como instrumento de política fiscal, el IRPF es el que mejor incide en la progresividad tributaria dada la generalidad y el número de contribuyentes a los

que se aplica. A su vez, la parte que se deja de recaudar por la bajada del tipo para las rentas más bajas quedaría compensada por la subida de la recaudación en las más altas, de tal modo que incluso podría aumentar la recaudación.

En segundo lugar, la CAC, de forma comparativa con el resto de las CCAA, se caracteriza por el amplio número de deducciones que contempla en la tarifa autonómica. En este sentido, resulta muy positiva dicha regulación que se amplía con las nuevas deducciones que se establecen en la Ley 7/2017, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias³.

Por último, sería deseable que la deducción por familia numerosa ampliase su ámbito subjetivo, pudiéndose aplicar también a las familias monoparentales de categoría general y especial. Así se recoge por ejemplo para la Comunidad Autónoma de Valencia a través de la [Ley 13/2016, de 29 de diciembre](#). De este modo, se avanza en la línea de protección administrativa de estas familias, en cuanto colectivos que en Canarias en muchos casos se encuentran en riesgo de exclusión social.

3.2. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Respecto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Canarias estaría, respecto a los sucesores del Grupo I (descendientes y adoptados menores de 21 años), entre las CC.AA. en las que sólo se exige simbólicamente. Entre éstas, también se incluyen Asturias, Baleares, Cantabria, Castilla-La Mancha, Galicia, Extremadura, Madrid, Murcia y La Rioja, así como los territorios forales. De hecho, en el presupuesto de la Comunidad Autónoma Canaria para 2017 y 2018 es significativa la previsión de caída de los ingresos por este tributo.

También respecto a los sucesores del Grupo II (cónyuge, descendientes, ascendientes y adoptados de 21 o más años), Canarias está entre las CCAA que, prácticamente, liberan de tributación a este grupo junto con los territorios forales (en el País Vasco tributan al 1,5 % y en Navarra al 0,8 %). Las comunidades de

³ Vid. Ley 7/2017, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias que señala: “En materia fiscal, los presupuestos autonómicos de 2018 incorporan un conjunto de medidas que pretenden reducir la carga tributaria de las familias, autónomos y pymes, apoyando la educación y el gasto sanitario, compensando a las familias con personas dependientes y monoparentales y premiando la solidaridad, para lo que esta ley incluye un conjunto de modificaciones tributarias en el tramo autonómico del IRPF.”

régimen común que asignan un tratamiento similar al de Canarias son Cantabria, La Rioja y Madrid.

En las donaciones, en los Grupos I y II se establece una bonificación del 99% en Madrid y del 99,9% en Canarias. En Castilla-La Mancha se aplica una bonificación desde el 95 al 85 % (a partir esta última de 240.000 euros). En Baleares sólo se paga el 7% de la base liquidable. En Aragón existe una reducción del 65%, pero sólo para bases menores de 75.000 euros. Cataluña y Galicia han establecido una tarifa para estas donaciones entre parientes cercanos con tipos del 5 al 9%. Por último, en Murcia la bonificación es del 60 por ciento.

- Propuestas

Dentro de los tributos directos, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un 0,36% del presupuesto de 2017 y por dicho tributo se ingresan 21,7 millones de euros en 2017 y 22 millones de euros en el presupuesto de 2018. Estas cifras representan una importante disminución de recaudación y se debe a la exención del 99% a los descendientes y cónyuges que se practica ya en 2017.

De acuerdo con las normativas comparadas a las que hemos hecho referencia, la regulación en otras CCAA es muy diversa. El legislador tendrá que tener en cuenta, como señala el Informe de la Comisión de Expertos para la revisión del modelo de financiación autonómica ⁽⁴⁾, la necesidad de coordinación de las distintas CCAA del Estado Español. En la misma línea, se ha pronunciado el tribunal de Justicia de la Unión Europea y muy recientemente el Tribunal Supremo en su Sentencia 242/2018 de 19 de febrero de 2018⁽⁵⁾.

3.3. Impuesto sobre el Patrimonio

⁴ Vid. Informe de la Comisión de Expertos para la revisión del modelo de financiación autonómica de julio de 2017 que da cumplimiento al acuerdo del Consejo de Ministros de 10 de febrero de 2017, por el que se constituyó la Comisión de expertos para la revisión del modelo de financiación autonómica.

⁵ Vid. Sentencia 242/2018 de 19 de febrero de 2018 que señala como esta sala ha visto el recurso contencioso administrativo nº 62/2017 interpuesto por D.ª Beatriz , representada por el procurador D. Raúl Martínez Ostenero y asistida por el letrado D. Oscar Baeza Soria, contra la resolución del Consejo de Ministros de 30 de septiembre de 2016, que confirma en reposición el acuerdo de 22 de abril de 2016, por el que se deniega la reclamación de responsabilidad patrimonial derivada de la aplicación de la normativa estatal del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, contraria al Derecho de la Unión Europea, según sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014, asunto C-127/12.

De acuerdo con la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas y la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, las CCAA tienen capacidad normativa en este tributo sobre las exenciones del patrimonio protegido de los discapacitados, mínimo exento y tipo de gravamen⁶.

La recaudación por este tributo en el año 2016 fue de 31,7 millones de euros y la previsión de recaudación realizada en los proyectos de presupuestos Generales para 2017 y 2018 se ha cifrado en 29,5 millones lo que da idea de su baja importancia a efectos recaudatorios.

En Canarias, el Impuesto sobre el Patrimonio establece el mínimo exento para los contribuyentes por obligación personal y real en 700.000 euros. Y se declaran exentos los bienes y derechos de contenido económico que formen parte del patrimonio especialmente protegido del contribuyente cuando se computen para la determinación de su base imponible.

De acuerdo con las tendencias normativas de las distintas CCAA se encuentran los siguientes casos:

- Mínimo exento: se aplica por defecto los 700.000 euros recogidos en el Real Decreto 13/2011 y sólo se han regulado mínimos exentos en Aragón (400.000 euros), Cataluña y Extremadura (500.000 euros) y Comunidad Valenciana (600.000 euros). En alguna Comunidad se incrementa el mínimo para contribuyentes discapacitados.
- Tarifa: en general se aplica la estatal, con 8 tramos y tipos desde el 0,2 al 2,5 %, excepto en las siguientes Comunidades: Andalucía y Galicia (0,24-3,03%); Asturias (0,22-3%); Baleares (0,28-3,45%); Cataluña (0,21-2,75%); Extremadura (0,3-3,75%); Murcia (0,24-3%) y Comunidad Valenciana (0,25-3,12%).

⁶ Vid. El Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre, que restableció el Impuesto sobre el Patrimonio, con carácter temporal, para 2011 y 2012, e introdujo las siguientes novedades: mínimo exento de 700.000 euros tanto para los contribuyentes residentes como no residentes. Y obligación de presentar la declaración para los sujetos pasivos cuya cuota tributaria resulte a ingresar, o no saliendo a ingresar, si el valor de los bienes y derechos supera los 2.000.000 euros.

- Deducciones y bonificaciones: La Comunidad de Madrid tiene una bonificación del 100 por 100, por lo que ningún contribuyente de este territorio tiene que pagar el impuesto (han de presentar autoliquidación los contribuyentes cuyos bienes y derechos tengan un valor que supere 2 millones de euros), y la Comunidad de La Rioja aplica una bonificación del 50%.
- En los territorios del País Vasco existe un Impuesto sobre la Riqueza o sobre el Patrimonio con las siguientes características:
 - Exención de la vivienda habitual de 400.000 euros en Álava y Vizcaya y de 300.000 euros en Guipúzcoa.
 - Mínimo exento de 700.000 euros en Guipúzcoa y de 800.000 euros en Álava y en Vizcaya.
 - Tarifa: Álava (0,2-2,5 por 100); Vizcaya (0,2-2 por 100); y Guipúzcoa (0,25-1,5%).
- En la Comunidad Foral de Navarra el impuesto se caracteriza por lo siguiente:
 - Exención de la vivienda habitual: 250.000 euros.
 - Mínimo exento: 550.000 euros.
 - Tarifa: aplica una con tipos desde el 0,16 al 2%.

- Propuestas

En Canarias el Impuesto sobre el Patrimonio, con el mínimo exento de 700.000 euros, recoge las tendencias generales establecidas para todas las CCAA, que también se recomiendan en el Informe de la Comisión de Expertos para la revisión del modelo de financiación autonómica de 2017.

En dicho informe se señala también, de forma unánime, que la normativa de este impuesto debería revisarse por parte del Estado para que se determine una base imponible homogénea y un mínimo exento amplio e igual en todo el territorio nacional. De esta forma, la capacidad normativa de las CCAA afectaría exclusivamente a la tarifa del impuesto, así como a la aprobación de posibles deducciones o bonificaciones de la cuota vinculadas a circunstancias personales y familiares del sujeto pasivo.

IV. IMPUESTOS INDIRECTOS

En este apartado se van a analizar algunos de los impuestos indirectos cedidos de mayor importancia en relación a una reforma fiscal a largo plazo de la Hacienda Canaria

4.1. Impuesto General Indirecto Canario y Arbitrio a la importación y entrada de mercancías

Los impuestos indirectos cedidos más relevantes que suponen la participación en recursos derivados del REF son el IGIC y el AIEM establecidos en la Ley 20/91, de 7 de junio, de modificación del REF, cuya recaudación se reparte, como es sabido, entre la Comunidad Autónoma de Canarias, Cabildos y Ayuntamientos (⁷).

- Propuestas

En relación al IGIC, hay muchas cuestiones a tratar en relación a la regulación de supuestos que en el IVA aparecen con una técnica legislativa afortunada y en el IGIC quedan cuestiones de coordinación por resolver. En estas líneas, me voy a centrar en la problemática que plantean las operaciones de importación y exportación. Dichas operaciones, además de estar gravadas por el AIEM, se les suma el trámite aduanero del DUA (Documento único administrativo), declaración aduanera que documenta las operaciones de exportación e importación. Se ha intentado mejorar parcialmente esta problemática con la supresión de la obligación de presentar el DUA a la importación en los envíos de menos de 150 euros en el IGIC y AIEM⁸. No obstante, el tema no se ha resuelto en su totalidad y sería importante que el Gobierno de Canarias asumiera esta cuestión trascendental.

Nuestra propuesta se fundamenta en que cuando las operaciones de importación del IGIC procedan de la Unión Europea y el consumidor final no lleve a

⁷ Por los tributos IGIC y AIEM los ingresos estimados del presupuesto de la Comunidad Autónoma Canaria para 2018 han ido aumentando respecto a años anteriores. De hecho se establece que por IGIC se recaudarán 714.636.978 y por AIEM 65.848.707. Si fijamos cifras comparativas en 2017 ascendían a un 11% por IGIC se recaudaban 626.054.760 euros y por AIEM 64.734.515 euros. En 2016 se recaudaron por IGIC 546.657.756 euros y por AIEM 61.358.168 euros la totalidad de los ingresos de estos dos tributos fueron del 10,89% y en 2015 del 10,19% del presupuesto.

⁸ Vid. Ley 3/2017 de 27 de junio de Presupuestos Generales del Estado, cuya disposición final segunda ha dado nueva redacción a la Ley 20/91 de 7 de junio del REF.

cabo la posterior transmisión del bien por actividad empresarial, el DUA debería suprimirse de forma independiente al valor del envío.

La justificación radica en que la Unión Europea se considera un espacio comercial común, de forma que sólo tienen carácter de importación aquellas operaciones con mercancías que provengan de terceros países. No tiene sentido que a Canarias en estas operaciones se le asimile con dicha categoría, ya que las que tienen lugar dentro de las fronteras europeas, se consideran adquisiciones intracomunitarias, y no están sujetas a dichos gastos aduaneros en el IVA.

Por otra parte, también en relación al AIEM, se dan supuestos de doble sujeción con el IGIC respecto a determinados productos. Algunos ejemplos son el chocolate y demás preparaciones alimenticias que contengan cacao, que se gravan con un 3% en el IGIC y un 5% en el AIEM. En cuanto a preparados alimenticios no contenidos en otras partidas están sujetos al 3% en el IGIC y el 15% en el AIEM. También otro caso llamativo de doble imposición se produce con impresos, incluidas las estampas, grabados y fotografías con un 7% en el IGIC y un 15% en el AIEM lo cual supone una tributación excesiva aunque se justifican por la protección a la industria local⁹.

4.2. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos documentados

a) Transmisiones Patrimoniales.

- Tipos de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) en Canarias con carácter general:
 - 6,5%, en general, para las transmisiones de inmuebles, así como en la constitución y en la cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos, excepto en los derechos reales de garantía.
 - 7% para el otorgamiento de concesiones administrativas, así como en las transmisiones y constituciones de derechos sobre las mismas, y en los actos y

⁹ Vid. AIEM. Análisis de su incidencia sobre las actividades económicas locales. Informe intermedio 2014-2016. Gobierno de Canarias. 2017.

negocios administrativos equiparados a ellas, siempre que tengan por objeto bienes inmuebles radicados en la Comunidad. Cuando tengan por objeto bienes muebles el tipo es del 5,5 %.

- 1% para la constitución de una opción de compra sobre bienes inmuebles.
- 5,5% a la transmisión de bienes muebles y semovientes, así como la constitución y cesión de derechos reales sobre los mismos, excepto los derechos reales de garantía.
- 7% para los expedientes de dominio, actas de notoriedad o actas complementarias de documentos públicos a los que se refiere la regulación sobre la concordancia entre el Registro y la realidad jurídica de la Ley Hipotecaria y las certificaciones administrativas expedidas para la inscripción de determinados bienes inmuebles.
- 7% para la transmisión de bienes inmuebles realizada por subasta judicial, administrativa o notarial.
- 4 % en aquellas transmisiones de viviendas que vayan a constituir la vivienda habitual de una familia numerosa.
- 4% en aquellas transmisiones de viviendas que vayan a constituir la vivienda habitual del contribuyente que tenga una minusvalía.

En relación al estudio comparativo de las distintas CCAA, en la modalidad de transmisiones, los tipos de gravamen más bajos se aplican en Madrid y la Comunidad Foral de Navarra, que establecen el 6%, Más elevado lo tiene Murcia al 8%, y Castilla-La Mancha al 9%. En Andalucía, Aragón, Asturias, Cantabria, Castilla y León y Extremadura se aplican tarifas con varios tramos que partiendo del 8%, llegan hasta el 10%. De hecho, en Cataluña, Galicia y la Comunidad Valenciana, el tipo general es del 10% y en Extremadura y Baleares del 11%.

b) Actos Jurídicos Documentados (AJD).

- Tipos del impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados en Canarias con carácter general:

- 0,75% para los documentos notariales en general.
- 1% cuando se trate de documentos relativos a operaciones sujetas al Impuesto General Indirecto Canario o al Impuesto sobre el Valor Añadido.
- 0,40% en las primeras copias de escrituras cuando documenten la adquisición de un inmueble o la constitución de préstamos hipotecarios.

- 0,1% a las primeras copias de escrituras notariales que documenten la constitución y cancelación de derechos reales de garantía a favor de una sociedad de garantía recíproca con domicilio en Canarias.
- 0% a las escrituras de novación modificativa de los créditos hipotecarios pactados de común acuerdo entre el acreedor y deudor.

Desde el punto de vista comparado el tipo más bajo para documentos notariales se aplica en Madrid, País Vasco y Navarra, con el 0,5%. El 0,75% se establece en Canarias y el 1,2% es el fijado en Asturias y Baleares. En Andalucía, Aragón, Cantabria, Castilla y León, Castilla-La Mancha, Cataluña, Extremadura, Galicia, Murcia y Comunidad Valenciana, está establecido en el 1,5%.

- Propuestas

En relación a la modalidad de TPO, para transmisiones de inmuebles y derechos reales, sería conveniente la coordinación con la tributación del IGIC para el mismo tipo de transacciones. En cuanto a la modalidad de AJD, este gravamen es compatible con TPO y habría que estudiar la incidencia de subir este gravamen en Canarias que, en la actualidad, junto con el que aplica la Comunidad de Madrid es el más bajo del territorio nacional.

Y, por otro lado, sí se podría profundizar, como se ha hecho en distintas CCAA, en relación a esta modalidad de AJD, en los tipos reducidos que documenten préstamos hipotecarios para la adquisición de vivienda o en la nueva adquisición de vivienda por colectivos como jóvenes, familias numerosas o personas discapacitadas.

4.3. Impuesto sobre la electricidad

La Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, que modifica el art. 3. 1 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de impuestos especiales, incluye a Canarias en el ámbito de aplicación del Impuesto sobre la Electricidad.

A partir de ahí, se planteó un Recurso de inconstitucionalidad del Gobierno de Canarias núm. 1000/98 por una vulneración de la DA 3 CE y del art. 46. 3 del EACAN. Los motivos alegados se fundamentaban en que se hubiese aprobado un

tributo para Canarias que vulneraba el principio de franquicia fiscal sobre el consumo garantizado por el bloque de constitucionalidad; y, de otro, por haberse modificado el REF en contra del informe desfavorable emitido por el Parlamento de Canarias¹⁰.

Con posterioridad, el impuesto sobre la electricidad como consecuencia de las modificaciones introducidas por la [Ley 28/2014, de 27 de noviembre](#) deja de configurarse como un tributo sobre la fabricación y grava el suministro de energía eléctrica para consumo. En la actualidad, su recaudación se cede a las Comunidades Autónomas de forma total.

- Propuestas

Cuando se establece el Impuesto sobre la electricidad como impuesto estatal, el Parlamento de Canarias informó, como hemos señalado, en contra de su aplicación en Canarias al ir en contra de la franquicia fiscal sobre el consumo¹¹.

En la actualidad, se ha cedido la recaudación de este tributo a las distintas CCAA lo cual lo ha convertido en fuente de financiación de la Haciendas canarias. Ahora bien, lo respetable con el REF es que, al ser un impuesto sobre el consumo, exista un diferencial fiscal de este tributo en Canarias, es decir, unos tipos más reducidos que los que se aplican en el resto del territorio.

De hecho, existe evidencia de un considerable número de familias que tiene problemas para poder asumir la facturación de la electricidad en la que incide este

¹⁰ Vid. Sentencia del TC 109/2004, de 30 de junio de 2004, en la que analiza estas cuestiones, tras limitarse a reproducir su doctrina, acudiendo fundamentalmente a la sentencia 16/2003, en la que analizó el impuesto especial sobre determinados medios de transporte, llega a similares consecuencias en relación ahora con el Impuesto Especial sobre la Electricidad: “Y sobre la base del tan reiteradamente destacado sentido evolutivo del régimen económico y fiscal canario – afirma el Tribunal con rotundidad-, hemos de concluir que el impuesto especial sobre la electricidad no ha alterado las características tradicionales del régimen canario, que sigue subsistiendo “en términos reconocibles” dentro de las “directrices trazadas en el art. 46.1 EACan”.

¹¹ Vid. Recurso de inconstitucionalidad (registrado con el núm. 1453/98, y admitido a trámite por la Sección Primera del TC mediante providencia de 15 de septiembre), que se interpone con posterioridad por parte del Parlamento de Canarias, al entender que con él se vulnera el principio de franquicia fiscal sobre el consumo garantizado por la DA 3 CE y el art. 46. 1 EACan. En dicho recurso también se impugnaba por el Parlamento canario el art. 9, apartados 1, 2, 6 y 10, y la disposición transitoria decimonovena, apartado 3, de la misma norma legal, por haberse aprobado pese al informe desfavorable del Parlamento de Canarias, desatendiendo así la exigencia del informe preceptivo y vinculante que establecerían la DA 3 CE y el art. 46.3 del EACan para cualquier modificación del REF. Se consideraba también que la disposición transitoria decimonovena, apartado 3, de esa Ley 66/1997 había invadido la competencia autonómica prevista en los arts. 30. 32 y 59 g) del EACan, sobre el establecimiento de los criterios de distribución y porcentajes de reparto de los recursos derivados del REF.

gravamen. Y desde el punto de vista de potenciar la pequeña empresa en Canarias, sería recomendable la disminución de los tipos del tributo siempre que conlleven una bajada real del precio de la electricidad en factura.

4.4. Impuestos sobre el Juego

La Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego establece el carácter cedido de los tributos sobre el juego. En el caso de Canarias, su desarrollo reglamentario se realiza por El Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril. Esta norma establece, en materia de tributos cedidos del juego, la imposición de máquinas o aparatos automáticos donde se incluyen el bingo y las apuestas externas.

La [Ley 3/2016, de 29 de diciembre](#), de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2017 mantuvo el tipo de gravamen establecido sobre el bingo tradicional, si bien, en lo que respecta al bingo electrónico, cuando la suma acumulada de las cantidades por sala que los jugadores dediquen a la participación en el juego sea igual o inferior a 3.500.000 euros el tipo se incrementa hasta el 35% (anteriormente era del 30%), mientras que si excede de 3.500.000 euros, el tipo sube al 45% ⁽¹²⁾.

- Propuestas

Parece correcto que se vayan incrementando de forma progresiva los tipos que gravan esta tributación en línea con la tendencia generalizada al alza por las distintas CCAA.

V. TRIBUTOS AUTONÓMICOS

En la Comunidad Autónoma de Canarias de los cinco tributos autonómicos están en vigor: el Impuesto sobre combustibles derivados del petróleo que supone una recaudación de 314.748,308 euros (estimación 2017); y el Impuesto sobre las

¹² Vid. Ley 3/2017 de 27 de junio de Presupuestos Generales del Estado que establece como las tasas sobre el juego experimentarán un crecimiento cercano al 21% a partir de que se modifica el artículo 40 bis, apartado tercero. En este sentido, el tipo de gravamen de la tasa sobre juegos de envite o azar tradicional será del 16% en el bingo electrónico el tipo incrementado del 35% pasa al 45%.

Labores del Tabaco por el que se obtienen 148.035,114 euros (2017). También existe el canon de vertido que se aprueba por la Ley 12/1990, de 26 de julio, de aguas, actualmente en vigor.

El Impuesto sobre el impacto medioambiental causado por determinadas actividades y el Impuesto sobre los depósitos de clientes en las Entidades de Crédito de Canarias se regulan por la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales con efectos a partir del 1 de enero de 2013.

Con posterioridad, la disposición final decimotercera de la Ley 9/2014, de 6 de noviembre, suspende desde el 1 de enero de 2013 la aplicación de estos tributos.

5.1. Impuesto sobre combustibles derivados del petróleo

El impuesto sobre combustibles derivados del petróleo se establece por la Ley 5/1986, de 28 de julio, del Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre Combustibles derivados del Petróleo. Dicho tributo grava en fase única las entregas mayoristas de combustibles derivados del petróleo cuyo consumo se realice en el ámbito de la CAC.

El hecho imponible sujeta la entrega realizada por los comerciantes mayoristas de los combustibles derivados del petróleo, con contraprestación económica o sin ella. En particular, están sujetas las entregas de biocarburantes mezclados con gasolinas o gasóleos cuya entrega mayorista se encuentre sujeta al Impuesto.

- Propuestas

Este tributo se recauda mediante tipos específicos que gravan el consumo en unidades físicas de peso o volumen de los productos sujetos, por lo que su recaudación depende exclusivamente de la variación de este consumo y no está afectada por la evolución de los precios del petróleo. Dentro de los impuestos indirectos, también constituye un 20,4 % del presupuesto y ha ido incrementando la recaudación en 2017 de 314.748.308 millones de euros a 326.509.584 en 2018. En este sentido, no parece que sea relevante realizar nuevas modificaciones en una tributación que va en ascenso.

5.2. Impuesto sobre las labores del tabaco

Se regula en la Ley 1/2011, de 21 de enero, del Impuesto sobre las Labores del Tabaco y otras Medidas Tributarias. Su objeto imponible grava en fase única la fabricación e importación de labores del tabaco.

El Hecho imponible establece la fabricación e importación de labores del tabaco dentro del territorio de las Islas Canarias. En concreto, tienen la consideración de labores del tabaco: a) Los cigarros y los cigarrillos. b) Los cigarrillos. c) La picadura para liar. d) Los demás tabacos para fumar.

- Propuestas

En relación con este impuesto, las distintas leyes de Presupuestos Generales de la CAC para 2017 y 2018 incrementan los tipos impositivos y su precio de referencia como medida para la lucha preventiva contra el tabaquismo en edades tempranas.

La recaudación por dicho tributo subió de 136.216.992 millones de euros en 2016 a 148.035.114 en 2017 y ha bajado a 139.902.027 en 2018 lo que es positivo porque significa que los fines extrafiscales del tributo vinculados con la salud pública se están haciendo efectivos en cuanto que el consumo del tabaco ha descendido.

5.3. Propuesta de nuevos tributos autonómicos

En las CCAA se han creado en estos últimos años nuevas figuras impositivas, muchas de ellas con un claro sentido ecológico y en la línea de las recomendaciones de la Unión Europea. Como explica el Informe de la Comisión de Expertos para la financiación autonómica, muchos de los impuestos propios creados hasta la fecha por las CCAA son de naturaleza ambiental o "verde" y gravan determinadas instalaciones o actividades que inciden negativamente sobre el medio ambiente a través de emisiones y vertidos. En esta línea, se hacen propuestas sobre distintos tributos ecológicos y otros de carácter autonómico que ya se han establecido por las distintas CCAA y podrían aplicarse en Canarias.

5.3.1. Impuesto medioambiental sobre la emisión de contaminantes a la atmosfera

El Impuesto medioambiental sobre la emisión de contaminantes a la atmósfera establece su hecho imponible a partir de la emisión de cualquiera de las siguientes sustancias:

a) Dióxido de azufre o cualquier otro compuesto oxigenado del azufre.

b) Dióxido de nitrógeno o cualquier otro compuesto oxigenado del nitrógeno.

Son sujetos pasivos de dicho tributo las personas o entidades titulares de las instalaciones o actividades que emiten las sustancias contaminantes gravadas.

La finalidad de este tributo es incentivar conductas más respetuosas con el medio ambiente y conseguir una mejor calidad del aire, de acuerdo con la Directiva 2001/81/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 23 de octubre de 2001, sobre techos nacionales de emisión de determinados contaminantes atmosféricos.

En cuanto a las CCAA en la que se aplica se puede citar: Cataluña, Aragón, Asturias, Andalucía y Castilla-La Mancha⁽¹³⁾.

5.3.2. Impuesto a los vertidos de las aguas litorales

El tributo a los vertidos de las aguas litorales basa su hecho imponible en todo vertido que se realice desde tierra o mar a cualquier bien de dominio público marítimo-terrestre o a su zona de servidumbre de protección.

Se trata de un tributo autonómico de carácter indirecto y naturaleza real, que grava la carga contaminante de los vertidos autorizados, con el fin de promover la calidad ambiental de las aguas litorales.

En cuanto a las CCAA en que se aplica destacan Andalucía y Murcia ⁽¹⁴⁾.

¹³ En cuanto a recaudación en 2016 se puede citar a Andalucía con 4,5 millones de euros, Cataluña con 14 millones de euros, Aragón con 2 millones de euros, Asturias con 1 millón de euros y Castilla-La Mancha con 606 miles de euros.

¹⁴ En cuanto a recaudación en 2016 se puede citar a Andalucía con 3,7 millones de euros y Murcia con 138 miles de euros.

5.3.3. Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertedero

El hecho imponible del Impuesto sobre la Eliminación de Residuos en vertedero es el almacenamiento de residuos con carácter definitivo o temporal por periodos superiores a 2 años para residuos no peligrosos o inertes o 6 meses para residuos peligrosos, mediante depósito en vertedero con objeto de su eliminación.

En concreto, constituye el hecho imponible de este tributo:

- a) La entrega de residuos en vertederos públicos o privados.
- b) Su abandono en instalaciones no autorizadas.
- c) El almacenamiento de residuos por tiempos superiores a los indicados, sin autorización expresa.

Se trata de un tributo autonómico de carácter indirecto y naturaleza real, que tiene por finalidad fomentar el reciclado y la valorización de los residuos, y disminuir los impactos sobre el medio ambiente derivados de su eliminación en vertedero.

En cuanto a las CCAA en las que se aplica podemos citar: Cataluña, Comunidad de Madrid, Castilla-León, La Rioja, Valencia, Andalucía, Cantabria y Murcia⁽¹⁵⁾.

5.3.4. Impuesto sobre bebidas azucaradas

El hecho imponible del impuesto es la adquisición de bebidas azucaradas envasadas —a título gratuito u oneroso— por el contribuyente, por razón de los efectos negativos que el consumo de estas bebidas produce o puede producir en la salud de la población. A tal efecto, se consideran bebidas azucaradas las que

¹⁵ En cuanto a recaudación en 2016 se puede citar a Cataluña con 21 millones de euros, Andalucía con 100 miles de euros, Cantabria con 348 miles de euros, Castilla-León 7,5 millones de euros, La Rioja 347 miles de euros, Madrid 2,5 millones de euros y Murcia 641 miles de euros y Valencia 887 miles de euros.

contienen edulcorantes calóricos añadidos como, entre otros, azúcar, miel, fructosa, sacarosa, jarabe de maíz, jarabe de arce, néctar o jarabe de agave y jarabe de arroz. En particular, están sujetas las siguientes tipologías de bebidas azucaradas:

- a) Los refrescos o sodas: bebidas sin alcohol de distintos sabores, con o sin gas, preparadas comercialmente y que se venden en botellas o latas, así como las que se suministran al consumidor mediante un surtidor.
- b) Las bebidas de néctar de frutas y zumos de frutas.
- c) Las bebidas deportivas: bebidas diseñadas para ayudar a los atletas en la rehidratación, así como en la reposición de los electrolitos, el azúcar y otros nutrientes.
- d) Las bebidas de té y café.
- e) Las bebidas energéticas: bebidas carbonatadas que contienen grandes cantidades de cafeína, azúcar y otros ingredientes, como vitaminas, aminoácidos y estimulantes a base de hierbas.
- f) Leches endulzadas, bebidas alternativas de la leche, batidos y bebidas de leche con zumo de fruta.
- g) Bebidas vegetales.
- h) Aguas con sabores.

En el IGIC encontramos un tipo cero para las entregas de productos que aparecen tipificadas en el impuesto sobre bebidas azucaradas, por considerarse de primera necesidad. En particular, de acuerdo con el artículo 52 de la Ley 4/2012, que modifica la Ley 20/1991, se aplica el tipo cero a las entregas de las aguas aptas para la alimentación humana o animal o para el riego, incluso en estado sólido; y la leche producida por cualquier especie animal, incluso la higienizada, esterilizada, concentrada, desnatada, evaporada y en polvo, así como los preparados lácteos asimilados a estos productos, a los que se les ha reemplazado la grasa animal originaria por grasas de origen vegetal. Por tanto, no parece adecuado, de acuerdo con el principio de capacidad económica que se vincula a la justicia tributaria, que productos de primera necesidad como los zumos, batidos, etc., se vean afectados por una mayor tributación que incidirá en la subida del precio a efectos de consumo. Por otra parte, este impuesto sólo se aplica actualmente en Cataluña.

5.3.5. Impuesto sobre grandes establecimientos mercantiles

El impuesto sobre grandes establecimientos mercantiles establece como hecho imponible el funcionamiento de grandes establecimientos comerciales, ya sean, individuales o colectivos, con una superficie útil de exposición y venta al público igual o superior a 4.000 m². Y su justificación es el impacto que producen sobre el territorio, el medio ambiente y la trama del comercio urbano.

Respecto a las CCAA en las que se aplica se puede citar a Cataluña, Asturias y Aragón (¹⁶).

5.3.6. Impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos

El impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos establece como hecho imponible la estancia, por días o fracciones, con pernoctación o sin ella, que realiza el contribuyente en los siguientes establecimientos y equipamientos situados en la Comunidad autónoma de aplicación:

- a) Los alojamientos turísticos establecidos en cada momento por la normativa vigente en materia de turismo.
- b) Los albergues de juventud, cuando presten servicios turísticos de alojamiento.
- c) Las embarcaciones de crucero turístico.
- d) Cualquier establecimiento o equipamiento en el que se presten servicios turísticos de alojamiento.

Respecto a las CCAA en las que se aplica se puede citar a Cataluña y Baleares (¹⁷).

¹⁶ En cuanto a recaudación en 2016 se puede citar a Cataluña con 15 millones de euros, Asturias con 8 millones de euros y Aragón con 9 millones de euros.

¹⁷ En cuanto a recaudación en 2016 se puede citar a Cataluña con 47 millones de euros y Baleares con 34 millones de euros.

- Comentario final

En relación a la tributación autonómica expuesta, cabe señalar que, como la Administración central española ha demostrado hasta el momento poco interés por la fiscalidad ambiental, ello ha permitido a las CCAA encontrar hechos imponibles no gravados por el Estado con relativa facilidad. Sin embargo, esta situación podría cambiar en el futuro inmediato, en parte por la presión de la Unión Europea para establecer ciertos tributos ambientales, en parte también, por la creciente conciencia sobre la importancia de los problemas de esta índole y la necesidad de financiar los compromisos adquiridos por nuestro país en relación con la lucha contra el cambio climático.

En particular, en el último informe de la Comisión Europea de 2 de febrero de 2017 sobre el análisis de las políticas medioambientales de los 28 miembros se critica que España sea el tercer país de la UE con los ingresos más bajos por fiscalidad ambiental. En concreto, estos impuestos supusieron el 1,85% del PIB en 2014 en España, frente al 2,46% de media en la Unión Europea. Por todo ello, creo que sería importante que la CAC a partir de su importante incidencia en el medioambiente implantara los tributos que hemos expuesto que ya se aplican con carácter general en muchas de las CCAA del territorio español.