

Práctica Fiscal

Diez preguntas sobre los impuestos cedidos

VIOLETA RUIZ ALMENDRAL¹

39

SUMARIO: 1. ¿QUÉ SON LOS IMPUESTOS CEDIDOS? a) Impuestos con sólo el producto cedido. b) Impuestos parcialmente cedidos con competencias normativas sobre la parte cedida y sin competencias de gestión. c) Impuestos cedidos con determinadas potestades normativas, y con delegación de la gestión. 2. ¿A TRAVÉS DE QUÉ MECANISMO JURÍDICO SE ATRIBUYEN (O SE DELEGAN, O SON ASUMIDAS) LAS POTESTADES NORMATIVAS A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS? 3. ¿HAY NORMAS SUPLETORIAS ESTATALES PARA LA REGULACIÓN DE LOS IMPUESTOS CEDIDOS? 4. ¿CÓMO DEBEN INTERPRETARSE LOS LÍMITES ESTABLECIDOS EN LA LOFCA PARA LA REGULACIÓN DE LOS IMPUESTOS CEDIDOS? 5. ¿QUIÉN PUEDE SUPRIMIR EL ISYD? 6. ¿DÓNDE ESTÁN REGULADOS LOS IMPUESTOS CEDIDOS? 7. ¿QUÉ ALCANCE DEBERÍA TENER LA CESIÓN DEL IRPF? 8. ¿ES ADMISIBLE LA REGULACIÓN AUTONÓMICA DEL ITPYAJD? 9. ¿FUNCIONAN LOS MECANISMOS DE CONTROL EXISTENTES PARA LA NORMATIVA AUTONÓMICA SOBRE IMPUESTOS CEDIDOS? 10. ¿SON LOS IMPUESTOS CEDIDOS UN INSTRUMENTO ADECUADO PARA LA CONSECUCCIÓN DE LA CORRESPONSABILIDAD FISCAL?

Cuando estas líneas vean la luz, probablemente ya se habrá abierto un nuevo debate sobre la financiación autonómica. Esta vez la discusión promete ser especialmente interesante, porque estará unida a las posibles reformas estatutarias, y en definitiva, al debate sobre el modelo de Estado. Frente al «café para todos» de los primeros años de las Autonomías, y frente a la autonomía «a la carta» que demandan algunas Comunidades, el Presidente del Gobierno ha señalado que

«cada uno se servirá su café al gusto, pero dentro de la misma taza»², parece que haciendo alusión al desarrollo de un sistema de autonomía y diversidad dentro de la unidad, preconizado tempranamente por el Tribunal Constitucional. Queda aún mucho camino por recorrer, y bastantes aspectos que definir, por lo que el debate será como mínimo prolongado. En cualquier caso, la financiación ocupará un lugar central en la discusión. Por eso, el momento es especialmente pertinente para reflexionar acerca de la que ha constituido la figura central de casi todos los modelos de financiación autonómica de los últimos años: el impuesto cedido.

La cesión de impuestos es un mecanismo que conlleva el reparto de diferentes potestades tributarias sobre el mismo tributo entre dos órdenes de gobierno que son el Estado y las Comunidades Autónomas. A partir de 1997, una de las potestades objeto de reparto –además de la gestión y el producto o recaudación del impuesto– es la normativa, que hasta entonces había permanecido exclusivamente en manos del Estado. Como es sabido, aquella reforma obedeció a un intento de dotar al sistema de la denominada *corresponsabilidad fiscal*, con el objeto de corregir el tradicional desequilibrio entre el limitado poder tributario autonómico y su más amplio poder de gasto³.

Pasados casi ocho años del nuevo papel de los impuestos cedidos, quedan numerosas cuestiones por aclarar en relación con esta figura. Asimismo, la profusa utilización de las potestades normativas por las Comunidades plantea nuevas preguntas que también deberían abordarse en el nuevo debate, además de poner de manifiesto la urgencia y la relevancia práctica de aclarar las citadas cuestiones pendientes.

1. Profesora Ayudante Doctor. Área de Derecho Financiero y Tributario, Universidad Carlos III de Madrid (violeta.almendral@uc3m.es).

2. El País Digital, 22 de mayo de 2004 (www.elpais.es, con acceso el mismo día).

3. RAMALLO MASSANE, J.: «La asimetría del poder tributario y del poder de gasto de las Comunidades Autónomas (BIB 1993, 675)», en *REDC*, núm. 39, 1993.



En las líneas que siguen se abordarán algunos de estos problemas a partir de diez preguntas, con la única finalidad de contribuir al debate que ahora se abre, y quizá arrojar algo de luz sobre esta figura, sin parangón claro en el Derecho comparado.

1. ¿QUÉ SON LOS IMPUESTOS CEDIDOS?

A estas alturas, debería estar muy claro en qué consiste exactamente la figura del impuesto cedido, aunque sólo fuera por los años transcurridos desde la aprobación de la LOFCA en 1980 (RCL 1980, 2165)⁴. Lo cierto es que nunca ha sido más complicado responder a esta pregunta, hasta el punto de que si intentáramos hacerlo en negativo, ¿qué *no* son los impuestos cedidos?, tampoco resultaría mucho más fácil. Como punto de partida, se puede afirmar que, en su régimen jurídico actual, los impuestos cedidos son en parte todo a la vez, pues tienen *algo* de todos los recursos clásicos que integran una Hacienda: algo de impuesto propio, algo de transferencia, algo de recargo. Y lo que queda, es impuesto cedido.

Pero esta respuesta no puede ser de recibo, porque en la lista cerrada del artículo 157.1 de la Constitución (RCL 1978, 2836) aparecen como algo diferenciado del resto, si bien es cierto que poco más puede extraerse de la Norma. Por el momento, lo único seguro, deductivamente, es que: (1) se trata de *recursos* de las Comunidades Autónomas, por lo que deben servir para allegar algún tipo de rendimiento a éstas, (2) de carácter *tributario*, por lo que, valga la redundancia, el recurso financiero debe proceder de la recaudación de tributos, y no de un porcentaje ideal sobre ingresos estatales, (3) vinculados a las Comunidades Autónomas por el territorio, como elemento típico de conexión competencial de los entes de base territorial y (4) de *titularidad estatal*, por lo que el Estado deberá mantener un cierto grado de disponibilidad sobre el mismo, lo que se traduce en la potestad de crearlos o eliminarlos, además de regular sus elementos esenciales. Éste es el concepto constitucional de impuesto cedido que parece confirmar la LOFCA, y que desarrollan la Ley del sistema de financiación autonómica⁵ (LSF), y las Leyes 17 (RCL 2002, 1665 y LCAT 2002, 834) a 31/2002, de 1 de julio (RCL 2002, 1679 y LCyL 2002, 653), de régimen de cesión de tributos del Estado y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión⁶.

Si esto es así, resulta por un lado dudoso que algunos de los recursos calificados en las leyes como im-

puestos cedidos encajen en la categoría, y por otro, no parece posible extraer un concepto unívoco dentro de los que sí cumplen los requisitos. En efecto, por un lado, la cesión de Tributos sobre el juego –tanto de la sedicente tasa sobre juegos de suerte, envite o azar y apuestas, como sobre la tasa sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias– en la medida en que comprende elementos centrales en la estructura del tributo como la base imponible, el establecimiento de exenciones o el devengo, es realmente un abandono del hecho imponible a favor de las Comunidades Autónomas, por lo que conceptualmente pivota en torno a la figura del impuesto propio. Por su parte, el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH) es en puridad un recargo, entre otras razones porque la Comunidad sólo percibe su rendimiento cuando legisla, a diferencia del resto de recursos. Es decir, estos dos tributos quedan extramuros del concepto de impuesto cedido.

Por su parte, el resto de impuestos calificados como cedidos se pueden a su vez dividir en tres categorías:

a) *Impuestos con sólo el producto cedido*

Son tributos regulados por el Estado cuyo producto se cede a las Comunidades Autónomas. Se excluye la posibilidad de que éstas puedan ejercer competencias normativas o de gestión. En este grupo habría que incluir el IVA y todos los impuestos especiales de fabricación cuyo producto está total o parcialmente atribuido a las Comunidades Autónomas. Desde la perspectiva de sus efectos, son asimilables a una transferencia, por lo que su contribución a la corresponsabilidad fiscal es prácticamente nula.

b) *Impuestos parcialmente cedidos con competencias normativas sobre la parte cedida y sin competencias de gestión*

Es el caso de la cesión del IRPF, cedido hasta el límite del treinta y tres por cien, impuesto en que las Comunidades Autónomas podrán regular la tarifa y establecer deducciones por circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales y por aplicación de renta.

c) *Impuestos cedidos con determinadas potestades normativas, y con delegación de la gestión*

Es el caso del IP, el ISyD, el ITPyAJD y el IEDMT, tributos sobre los que se atribuyen determinadas potestades normativas a las Comunidades Autónomas dentro de un marco limitativo establecido por el Estado.

4. Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre (RCL 1980, 2165), de Financiación de las Comunidades Autónomas, modificada por LO 1/1989 (RCL 1989, 834).

5. Ley 21/2001, de 27 de diciembre (RCL 2001, 3245 y RCL 2002, 1318), por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de autonomía.

6. La correspondencia numérica de las quince leyes de cesión de tributos, idénticas en su contenido y fecha de aprobación, es la siguiente: 17 (RCL 2002, 1665 y LCAT 2002, 834) (Cataluña), 18 (RCL 2002, 1666 y LG 2002, 387) (Galicia), 19 (RCL 2002, 1667 y LAN 2002, 591) (Andalucía), 20 (RCL 2002, 1668 y LPAS 2002, 346) (Asturias), 21 (RCL 2002, 1669 y LCTB 2002, 313) (Cantabria), 22 (RCL 2002, 1670 y LLR 2002, 266) (La Rioja), 23 (RCL 2002, 1671 y LRM 2002, 392) (Murcia), 24 (RCL 2002, 1672 y LCV 2002, 472) (Valencia), 25 (RCL 2002, 1673 y LARG 2002, 687) (Aragón), 26 (RCL 2002, 1674 y LCLM 2002, 395) (Castilla-La Mancha), 27 (RCL 2002, 1675 y LCAN 2002, 362) (Canarias), 28 (RCL 2002, 1676 y LEXT 2002, 293) (Extremadura), 29 (RCL 2002, 1677 y LIB 2002, 451) (Baleares), 30 (RCL 2002, 1678 y LCM 2002, 632) (Madrid) y 31 (RCL 2002, 1679 y LCyL 2002, 653) (Castilla y León).

Las potestades de las comunidades autónomas sobre los impuestos cedidos			
Impuesto	Rendimiento cedido	Gestión	Potestades normativas
IRPF	33 por 100	Estatal	Tipos de gravamen (mismo número de tramos que el Estado) Deducciones por circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales, por aplicación de renta. Aumentos o disminuciones en los porcentajes de la deducción estatal por adquisición de vivienda habitual.
IP	100 por 100	Autonómica	Mínimo exento Tipo de gravamen Deducciones y bonificaciones en la cuota
ISyD	100 por 100	Autonómica	Reducciones de la base imponible. Tarifa del impuesto. Cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente. Deducciones y bonificaciones de la cuota Regulación de los aspectos de gestión y liquidación.
ITPyAJD	100 por 100	Autonómica	Tipos de gravamen Deducciones y bonificaciones en la cuota Regulación de los aspectos de gestión y liquidación.
TJ	100 por 100	Autonómica	Exenciones Base imponible Tipos de gravamen y cuotas fijas Bonificaciones Regulación de los aspectos de gestión, liquidación, recaudación e inspección.
IVA Determinados Impuestos Es- peciales ⁷	35 por 100 40 por 100	Estatal Estatal	
IEDMT	100 por 100	Autonómica	Tipos de gravamen, dentro de los límites establecidos por la LSF
IVMDH	100 por 100	Autonómica	Tipos de gravamen, sobre la parte autonómica y dentro de los límites establecidos por la LSF.

Aunque estas afirmaciones pueden no ser pacíficamente aceptadas⁸, sí parece evidente que cuando un solo concepto es capaz de englobar casi todos los mecanismos de financiación imaginables, seguramente no existe como tal, pues no acota una realidad diferenciada.

2. ¿A TRAVÉS DE QUÉ MECANISMO JURÍDICO SE ATRIBUYEN (O SE DELEGAN, O SON ASUMIDAS) LAS POTESTADES NORMATIVAS A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS?

Las leyes específicas de cesión de tributos, donde se establece la atribución de determinadas potestades normativas a las Comunidades Autónomas, se autodenominan *leyes marco* del artículo 150.1 de la Constitución (RCL 1978, 2836). Este instrumento, hasta entonces inédito en nuestro Ordenamiento, no tiene unos perfiles jurídicos del todo claros, si bien la interpretación más probable es que contienen un mecanismo de delegación de competencias legislativas. En todo caso, el esquema normativo de atribución de competencias no termina ahí,

pues dicha ley marco es el último eslabón en la cadena normativa necesaria para la cesión de impuestos. Así, junto a las quince leyes marco aprobadas para cada Comunidad Autónoma, hay otras dos normas –la LOFCA y la LSF (RCL 2001, 3245 y RCL 2002, 1318) (lo que antes de 2002 era la ley general de cesión de tributos)– que complican notablemente el esquema de atribución normativa, pero cuya existencia seguramente resulta necesaria, entre otras razones, para garantizar un mínimo de uniformidad y coherencia en la cesión de impuestos, así como para cumplir la reserva de ley orgánica del artículo 157.3 de la Constitución.

Es muy posible, teniendo en cuenta el contexto que rodea la reforma de 1997, que el empleo de la ley marco para delegar una serie de potestades normativas sobre impuestos cedidos no fuera una elección excesivamente meditada por el legislador⁹, pero lo cierto es que, al menos en teoría, seguramente constituye el mecanismo jurídicamente idóneo para garantizar dos objetivos cuya concurrencia no resulta sencilla de conseguir: por un lado, un determinado nivel de autonomía tributaria a las

7. Concretamente, los que recaen sobre: Cerveza, Vino y Bebidas Fermentadas, productos intermedios, alcohol y bebidas derivadas, hidrocarburos, labores del tabaco y electricidad.

8. La definición del concepto de impuesto cedido ha recibido una gran atención doctrinal de la que aquí no se puede dar cuenta en su totalidad; por todos *vid.* ESCRIBANO LÓPEZ, F.: «El concepto de tributo cedido, con especial referencia al Impuesto sobre el Patrimonio», en *Organización Territorial del Estado (Comunidades Autónomas)*, en: AA VV: vol. II. Madrid: IEF, 1984, pgs. 958 y ss.; RAMALLO MASSANET, J.: «Elementos jurídicos de la financiación autonómica», en *Bases para un sistema estable de financiación autonómica*, en AA VV: (Ed. GONZÁLEZ-PÁRAMO, J. M.): Madrid: Fundación BBVA, 2001, pgs. 400 y ss.; GARCÍA MARTÍNEZ, A.: «La configuración del tributo cedido como recurso autonómico (BIB 2001, 2196)», en *REDE*, núm. 112/2001, pgs. 706 y 707. RUIZ ALMENDRAL, V.: *Impuestos cedidos y corresponsabilidad fiscal*, Valencia: Tirant lo blanch, 2004, pgs. 137 y ss.

9. Sino una respuesta a los recursos de inconstitucionalidad interpuestos en su momento por las Comunidades que no aceptaron el modelo de financiación (Andalucía, Castilla-La Mancha y Extremadura).

Comunidades Autónomas, que les permita ejercer determinadas potestades en algunos de los principales impuestos del sistema estatal. Y por otro, garantizar al mismo tiempo un grado de homogeneidad tal que permita al Estado mantener un cierto control sobre los impuestos cedidos (sobre el sistema tributario) que evite distorsiones en su estructura.

En todo caso, la complejidad de este marco jurídico plantea entre otras la pregunta de si las potestades normativas han sido delegadas, como parece deducirse del vehículo normativo empleado (ley marco) y si es así, cuál es su régimen jurídico, lo que incluye la pregunta de qué mecanismos tiene el Estado para controlar, en su caso, el ejercicio de las potestades normativas atribuidas. En este sentido, el mecanismo de control previsto en las leyes de cesión, consistente en el examen de los anteproyectos de la normativa autonómica en la Comisión General de las Comunidades Autónomas, no es claro que sea conforme al artículo 150.1 de la Constitución¹⁰, si bien en la práctica apenas ha sido empleado más que ocasionalmente, y siempre como una modalidad de control formal¹¹.

3. ¿HAY NORMAS SUPLETORIAS ESTATALES PARA LA REGULACIÓN DE LOS IMPUESTOS CEDIDOS?

Un elemento adicional de complejidad del marco jurídico de la cesión de impuestos, es la previsión de normativa supletoria por el Estado¹², que ha sido dictada además con esta finalidad: la de servir de aplicación en el caso de que la Comunidad Autónoma no ejerza sus competencias. Por ello, al menos en apariencia, el supuesto coincide con el que contemplado por el Tribunal Constitucional en su controvertida jurisprudencia, para el que se negaba la posibilidad de dictar normativa supletoria estatal, afirmandose que el valor supletorio del Derecho estatal «debe obtenerse por el aplicador del Derecho a través de las reglas de interpretación pertinentes, incluida la vía ana-

lógica, y no ser impuesta directamente por el legislador desde normas especialmente aprobadas con tal exclusivo propósito, para incidir en la reglamentación jurídica de sectores materiales en los que el Estado carece de título competencial específico que justifique dicha reglamentación», lo que se justifica en que las Comunidades Autónomas tienen derecho a decidir «si tales materias deben ser sometidas, por su parte, a reglamentación específica y en qué momento debe hacerse» (STC 118/1996, de 27 de junio [RTC 1996, 118], FJ. 6º)¹³.

Por ello, algunos autores han considerado esta doctrina plenamente aplicable al caso de los impuestos cedidos, lo que tendría claras consecuencias de inconstitucionalidad sobre dicha normativa estatal¹⁴. No obstante, lo cierto es que es dudoso que esta doctrina pueda ser aplicable a este caso concreto, entre otras razones, porque el Estado no ha perdido su título competencial sobre los impuestos cedidos, ni en general sobre la materia tributaria, especialmente si se tiene en cuenta la interpretación extensiva que viene realizando el Tribunal en relación con el título competencial «Hacienda general» contenido en el artículo 149.1.14¹⁵. Y adicionalmente, porque en el esquema de atribución de potestades normativas, seguramente la normativa estatal en materia de impuestos cedidos no representa un papel supletorio, sino complementario e integrante del marco jurídico de la delegación. Incluso, entendiendo que la materia objeto de delegación vía ley marco sigue siendo de titularidad estatal, es preciso que el Estado retenga siempre poder normativo suficiente que le permita definir los principios normativos básicos de la materia en cuestión, o incluso prever las consecuencias de la falta de ejercicio de las facultades delegadas, como sucedería en este caso¹⁶.

No obstante, la cuestión no es totalmente incontroversa, entre otras razones porque esta interpretación supone extender *de facto* el marco delegativo a todas las leyes de tributos estatales cedidos, ya que en ellos se contienen también los límites, de manera implícita, al ejercicio de potestades normativas por las Comunidades

10. En este sentido: GARCÍA MORILLO, J., PÉREZ TREMPES, P. y ZORNOZA PÉREZ, J.: *Constitución y financiación autonómica*, Valencia: Tirant lo blanch alternativa, 1998, pgs. 73 y ss.
11. Hasta ahora, únicamente las Comunidades Autónomas de Galicia (13 de noviembre de 2000), Baleares (16 de noviembre de 2000 y 3 de diciembre de 2002), Madrid (5 de septiembre de 2002) y Cantabria (20 de noviembre de 2002) han remitido, en las fechas indicadas, sendos proyectos de ley en materia de impuestos cedidos a la Comisión General de las Comunidades Autónomas. No nos consta que se hayan enviado más proyectos, ni que dicha Comisión haya emitido algún pronunciamiento de fondo en relación con los mismos.
12. Artículo 45 LSF (RCL 2001, 3245 y RCL 2002, 1318).
13. Como es sabido, esta nueva interpretación de la regla de la supletoriedad ha tenido desigual aceptación en la doctrina. En otro trabajo hemos tenido ya ocasión de analizar tanto la evolución doctrinal y jurisprudencial de esta cláusula, como las distintas posiciones doctrinales en relación con la nueva jurisprudencia, por lo que nos permitimos remitir al lector al mismo: RUIZ ALMENDRAL, V.: «La regla de la supletoriedad en relación con la atribución de competencias normativas a las Comunidades Autónomas sobre los impuestos cedidos», en *CT*, núm. 105/2002, pgs. 76 y siguientes, trabajo en el que mantengo una posición crítica en relación con esta jurisprudencia, cuyo razonamiento, en líneas generales y por lo que allí se expone, no puedo compartir.
14. CUBERO TRUYO y RAMALLO MASSANET, J. han considerado que dichas disposiciones normativas, en la medida en que nacen con vocación de ser aplicadas de forma supletoria, deben reputarse nulas por aplicación directa de la doctrina del máximo intérprete de la Constitución; CUBERO TRUYO, A. M.: «La inconstitucionalidad de las disposiciones estatales supletorias en relación con los impuestos cedidos a las Comunidades Autónomas (BIB 1997, 949)», en *JT*, III/1997. RAMALLO MASSANET, J.: *Elementos jurídicos...*, cit. pgs. 441 a 443.
15. RUIZ ALMENDRAL, V.: *La regla de la supletoriedad...*, cit.; GARCÍA MARTÍNEZ, A.: «La asunción autonómica de las competencias normativa y de gestión sobre los tributos cedidos», en *CT*, núm. 103/2002, pgs. 44 y siguientes, y nota número 12; tampoco entiende aplicable dicha doctrina constitucional en relación con la supletoriedad VILLARÍN LAGOS, M.: *La cesión de impuestos estatales a las Comunidades Autónomas*, Valladolid: Lex Nova-Govern de les Illes Balears, 2000, pgs. 183 y siguientes.
16. Así lo señalaba MUÑOZ MACHADO, S.: *Derecho Público de las Comunidades Autónomas*, I. Madrid: Civitas, 1982, pg. 462. En este sentido, en relación con el caso concreto: COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE UN NUEVO SISTEMA DE FINANCIACIÓN DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS APLICABLE A PARTIR DE 2002: *Informe sobre la reforma del sistema de financiación autonómica*, Madrid: MEH-IEF, 2002, pg. 72.

Autónomas. En efecto, esta normativa no sólo opera en defecto de ley autonómica, sino que ostenta además un carácter *complementario* del marco limitativo de dicha normativa, en tanto que se utiliza en ocasiones como parámetro de control de la normativa autonómica. Así sucede, por ejemplo, en el caso del ISyD, pues el artículo 40.1.a) de la LSF establece que las Comunidades Autónomas podrán mantener o mejorar las reducciones estatales, lo que evidentemente presupone la existencia de éstas.

En suma, las disposiciones supletorias que dicta el Estado en materia de impuestos cedidos, constituyen un complemento indispensable para la propia existencia, no ya sólo efectividad, de la propia normativa estatal, y forman parte del propio marco normativo de la atribución de potestades legislativas en esta materia. Pero el resultado es también una complejidad aún mayor del citado marco, y por ende, de la propia extensión y límites del poder tributario autonómico.

Por último, cabe también preguntarse si la existencia de esta normativa complementaria no constituye a su vez un claro desincentivo al ejercicio de competencias normativas por parte de las Comunidades Autónomas¹⁷.

4. ¿CÓMO DEBEN INTERPRETARSE LOS LÍMITES ESTABLECIDOS EN LA LOFCA PARA LA REGULACIÓN DE LOS IMPUESTOS CEDIDOS?

Además del marco aplicable a todo el poder tributario autonómico, contenido en la Constitución y en las normas integrantes del bloque de la constitucionalidad, que deben ser respetados, la LOFCA contiene en su artículo 19.2 una serie de disposiciones, de común aplicación a todos los impuestos cedidos, cuya interpretación no resulta del todo clara. Establece el precepto que en el ejercicio de sus potestades normativas en esta materia, las Comunidades Autónomas «*observarán el principio de solidaridad entre todos los españoles, conforme a lo establecido al respecto en la Constitución; no adoptarán medidas que discriminen por razón del lugar de ubicación de los bienes, de procedencia de las rentas, de realización del gasto, de la prestación de los servicios o de celebración de los negocios, actos o hechos; y mantendrán una presión fiscal efectiva global equivalente a la del resto del territorio nacional*».

En una interpretación en sentido estricto, la interdicción de establecer medidas discriminatorias impediría el ejercicio de las potestades autonómicas sobre los impuestos cedidos, porque se incumpliría por el mero ejercicio de las competencias. Pero tal conclusión es difícilmente acorde con el propio reconocimiento de autonomía financiera en la Constitución¹⁸, por lo que es

preciso buscar otra interpretación. Una opción puede ser entender esta norma como una prohibición a que las Comunidades Autónomas puedan introducir correcciones a los puntos de conexión establecidos por el Estado, delimitando el aspecto espacial del hecho imponible de manera diversa a lo previsto por éste. Se pretende así evitar un tratamiento fiscal diferente que atienda, exclusivamente al lugar de ubicación de los bienes, de procedencia de las rentas, de realización del gasto, etc., pues dichas diferenciaciones ya se llevan a cabo mediante los puntos de conexión regulados por el Estado. En este sentido, el citado precepto no sería más que un desarrollo del artículo 157.2 de la Constitución aplicado a los impuestos cedidos, constituyendo así una regla paralela a la contenida en el artículo 9 de la LOFCA en relación con los impuestos propios¹⁹.

En la práctica, sin embargo, el límite no está tan claro, lo que por poner sólo un ejemplo, plantea la duda de si debe considerarse discriminatoria, en el sentido del artículo 19.2 de la LOFCA, la regulación que algunas Comunidades Autónomas han realizado de las reducciones por adquisición de empresa individual, en el sentido de modificar las condiciones establecidas por la LISyD para circunscribirla a la condición de que la actividad radique en el territorio autonómico²⁰.

Otro límite indeterminado es el que se refiere a la obligación de mantener una *presión fiscal efectiva global equivalente*, inspirado en las normas reguladoras del convenio y el concierto económicos²¹, de los que heredará también los problemas interpretativos que allí suscita, entre otros, que también en este caso una interpretación excesivamente apegada al texto de la norma ahogaría el poder tributario autonómico²². Y sería conveniente que se aclarara este límite porque ello nos permitiría saber, por ejemplo, si éste ya ha sido infringido en el caso de la normativa autonómica sobre el ISyD, impuesto donde la rebaja fiscal ha sido considerable.

En fin, el único límite que no parece plantear ningún problema, en tanto que es únicamente una reiteración de la norma constitucional, es la obligación de observar el principio de solidaridad, lo que fundamentalmente supone la interdicción de «*adoptar decisiones o realizar actos que perjudiquen o perturben el interés general*», y la obligación de tener en cuenta «*la comunidad de intereses que las vinculan entre sí*» (STC 64/1990, de 5 de abril [RTC 1990, 64], FJ. 7º). De esta manera, el principio de solidaridad no es más que la «*concreción del más amplio deber de fidelidad a la Constitución*» (STC 11/1986 [RTC 1986, 11], FJ. 5º), o del principio de «*lealtad constitucional*», que el Tribunal ha aplicado a numerosos supuestos²³. Ahora bien, es también dudoso que este principio se haya visto cum-

17. En este sentido se pronunció igualmente la COMISIÓN PARA EL ESTUDIO...cit. pg. 33, señalando que «convendría reflexionar sobre...la posibilidad de incentivar el ejercicio de las competencias normativas por parte de las Comunidades Autónomas mediante la supresión de la normativa estatal supletoria»; RUIZ ALMENDRAL, V.: *La regla de la supletoriedad*, cit. pg. 96.

18. SSTC 150/1990 (RTC 1990, 150) (FJ 7º) y 233/1999 (RTC 1999, 233) (FJ 26º).

19. RAMOS PRIETO, J.: *La cesión de impuestos del Estado a las Comunidades Autónomas*, Granada: Comares, 2001, pg. 566.

20. RUIZ ALMENDRAL, V.: *Impuestos cedidos*, cit. pgs. 412 y ss., y 446 y ss.

21. Si bien en este caso únicamente afecta a los impuestos cedidos por el Estado, no a todos los tributos, como en el caso de las Haciendas forales.

22. En este sentido: AGULLÓ AGÜERO, A.: «La capacidad normativa de las Comunidades Autónomas: significado y repercusiones sobre el sistema tributario (la ampliación del concepto de impuesto cedido)», en *Seminario sobre una nueva etapa en la corresponsabilidad fiscal*, AA VV: Barcelona: Institut d'Estudis Autonòmics, 1999, pg. 36.

23. STC 235/1999, de 16 de diciembre (RTC 1999, 235) (FJ. 13º), donde se pone de manifiesto la conexión con el citado principio de «*lealtad federal*» (*Bundestreue*), procedente del constitucionalismo alemán; vid. HESSE, K.: *Grundzüge des Verfassungsrechts*

plido, a la vista de la descoordinación entre algunas medidas autonómicas y estatales. Y la pregunta es, nuevamente, cuál debe ser la sanción jurídica para el incumplimiento de estas directrices. En fin, la aclaración de estos límites debe proceder del legislador porque su indefinición compromete irremediabilmente su utilidad como herramienta para controlar el ejercicio de potestades normativas sobre los impuestos cedidos²⁴.

5. ¿QUIÉN PUEDE SUPRIMIR EL ISYD?

En la pasada legislatura, el Gobierno anunció la intención de suprimir el ISyD de manera progresiva. Por su parte, desde la atribución de potestades normativas sobre el impuesto, las Comunidades Autónomas han reducido la presión fiscal en el mismo de manera lineal. Todo parece indicar que, como ya ha sucedido en otros Estados (Canadá, EE UU), este impuesto se encuentra en vías de extinción²⁵. Al margen de que la función redistributiva del tributo, o su papel para fomentar la meritocracia, pudieran hacer deseable una mayor reflexión acerca de su eliminación²⁶, se plantea la pregunta de cómo puede llevarse a cabo dicha supresión. En concreto, las dudas acerca del marco jurídico empleado para la atribución de potestades normativas sobre los impuestos cedidos, se proyectan claramente sobre esta cuestión. Asimismo, la indefinición de los límites establecidos en el artículo 19.2 de la LOFCA, también mencionada ya, impiden llegar a conclusiones definitivas. Es decir, no está claro qué podría hacer el Estado ni las Comunidades Autónomas en relación con este tributo. Por último, y suponiendo que fuera eliminado por el propio Estado, ¿debería establecerse una compensación a las Comunidades por la pérdida de recaudación? O por otro lado, si sólo fuera suprimido por algunas Comuni-

dades, ¿podría considerarse competencia fiscal y por lo tanto contraria al principio de solidaridad? En fin, el caso del ISyD es un ejemplo claro de que las indefiniciones que persisten en el marco jurídico de la cesión de impuestos no son meras cuestiones teóricas.

6. ¿DÓNDE ESTÁN REGULADOS LOS IMPUESTOS CEDIDOS?

Prácticamente todas las normas autonómicas sobre impuestos cedidos han sido reguladas mediante Leyes de Presupuestos o por las denominadas «de acompañamiento»²⁷. Esto significa que desde que estas competencias fueron atribuidas, se han dictado más de sesenta normas autonómicas sobre impuestos cedidos. Si a esto se añade que con alguna excepción (Valencia), las Comunidades Autónomas carecen de leyes exclusivamente dedicadas a regular estos impuestos, averiguar el régimen jurídico de un impuesto en cualquier Comunidad puede convertirse en una operación detectivesca, o al menos excesivamente laboriosa²⁸. Y conviene recordar a estos efectos que la comprensión de las normas es también una exigencia del principio de seguridad jurídica (SSTC 46/1990 [RTC 1990, 46], 76/1990 [RTC 1990, 76] entre otras) y que, como señalara NEUMARK, F., un sistema tributario que adolezca de un nivel adecuado de transparencia y claridad en sus normas no podrá cumplir la igualdad en la imposición²⁹.

A la falta de claridad que resulta de este caos y profusión normativa, hay que añadir los problemas constitucionales que puede plantear la utilización de las citadas leyes. Por un lado, se plantea la pregunta de si es aplicable aquí el límite establecido en el artículo 134.7 de la Constitución. Es cierto que el Tribunal Constitucional ha ceñido su aplicación a los Presupuestos «del Estado»³⁰,

der Bundesrepublik Deutschland, Heidelberg: C. F. Müller Verlag, 1995, pg. 117; ALBERTI ROVIRA, E.: *Federalismo y cooperación en la República Federal Alemana*, Madrid: CEC, 1986, pgs. 248 a 250.

24. ZORNOZA PÉREZ, J. J.: «Corresponsabilidad fiscal y financiación de las Comunidades Autónomas: el modelo para el quinquenio 1997-2001», en *El Estado de las Autonomías*, AA VV (codirigido por Jiménez-Blanco y Martínez Simancas): t. IV. Madrid: CEURA, 1997, pg. 4016; ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: «Los tributos cedidos y la reforma del sistema de financiación autonómica (II)», en *QF*, núm. 22/1998, pgs. 12 y siguientes (BIB 1997, 1077); QUINTANA FERRER, E.: *Los recursos participativos en el marco de la articulación entre las Haciendas autonómica y estatal*, Valencia: Tirant lo blanch, 2001, pgs. 426 y siguientes; RAMOS PRIETO, J.: *La cesión de impuestos...*, cit. pg. 552.
25. Como señalé en: RUIZ ALMENDRAL: 2004, 415 y ss. En Canadá el impuesto desapareció a finales de los años setenta, precisamente como consecuencia de la competencia fiscal entre las Provincias, a las que poco antes se les había atribuido la competencia sobre el tributo; *vid.* BIRD, Richard: «The case for Taxing Personal Wealth», en *Report of Proceedings of the Twenty-Third Tax Conference*, (1972): en: AA VV: 1971 Conference Report. Toronto: Canadian Tax Foundation, pgs. 6 y ss y 22 y ss. Por otro lado, en junio de 2001, con el impulso del Presidente de Estados Unidos, George W. Bush, se aprueba en este país la *Economic Growth and Tax Relief Reconciliation Act*, que disminuye paulatinamente la imposición sobre sucesiones y donaciones y prevé su abolición total para 2010.
26. En este sentido se afirmaba en el *Meade Committee Report* que «el ciudadano que ha conseguido obtener un alto nivel de renta mediante su esfuerzo y trabajo merece un mejor tratamiento tributario que el ciudadano que ha obtenido esa misma fortuna únicamente como consecuencia de la suerte o del nacimiento; ofrecer una tributación más beneficiosa al primero supondrá minimizar los obstáculos para el fomento del esfuerzo y el trabajo»; publicado en: Institute of Fiscal Studies (1978): *The Structure and Reform of Direct Taxation*, (The Meade Committee Report). London: Allen & Unwin. Más argumentos en defensa de este impuesto, fundamentalmente por su carácter redistributivo, en: NEUMARK, F.: *Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerepolitik*, Tübingen: J. C. B. Mohr (Paul Siebeck), 1970, pgs. 205 y ss.; BIRD, R.: «The case for Taxing Personal Wealth», en *Report of Proceedings of the Twenty-Third Tax Conference*, en: AA VV: 1971 Conference Report. Toronto: Canadian Tax Foundation, 1972, pgs. 6 y ss. y 22 y ss.; TIPKE, K.: *Die Steuerrechtsordnung*, Tomo I. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2003, pgs. 877 y ss.
27. El profuso empleo de estas Leyes en materia tributaria era ya una constante en las Comunidades autónomas; JIMÉNEZ COMPAIRED, I.: «Sobre el contenido de las Leyes regionales de presupuestos», en *RDFyHP*, núm. 237/1995, pgs. 682 y ss.
28. En los momentos actuales, la fuente más fiable para conocer con claridad la normativa autonómica existente sobre los impuestos cedidos, así como la que ya no está en vigor, es la página web de la AEAT, en www.aeat.es.
29. NEUMARK, F.: *Grundsätze gerechter und ökonomisch*, cit. pgs. 343 y 344, y 353.
30. Entre otras, en las SSTC 116/1994, de 18 de abril (RTC 1994, 116); 149/1994, de 12 de mayo (RTC 1994, 149) y 184/1998, de 23 de julio. Especialmente ilustrativo es el voto particular presentado por el Magistrado A. RODRÍGUEZ BEREIJO a la primera de estas Sentencias. Véase una crítica a esta jurisprudencia en: JIMÉNEZ COMPAIRED, I.: *Sobre el contenido de las Leyes regionales...*, cit. pgs. 680 y ss.

pero teniendo en cuenta que los impuestos cedidos son de titularidad estatal, de no aplicarse este límite la situación resultaría paradójica, ya que las Comunidades podrían hacer sobre los impuestos estatales algo que al propio Estado le esté vedado, pues éste precisa en todo caso de la previa habilitación mediante una *ley tributaria sustantiva*. Claro que, en la práctica, la prohibición del artículo 134 se salva con habilitaciones genéricas contenidas en todas las leyes tributarias, también en las autonómicas, lo cual a su vez plantea no pocos problemas desde la perspectiva constitucional³¹.

Por otro lado, si es cierto que a menudo las leyes de acompañamiento se ven sometidas las mismas restricciones al debate parlamentario que justifican los límites contenidos en el artículo 134.7 de la Constitución³², es claro que su empleo abusivo produce similares efectos perjudiciales que el citado principio pretende evitar, suponiendo un atentado contra el principio de seguridad jurídica³³ y quizá incluso un fraude de constitucionalidad³⁴.

Esta cuestión es controvertida y, por el momento, no hay pronunciamiento del Tribunal Constitucional en relación con esta clase de leyes. En cualquier caso, interesa destacar que toda la problemática que esta clase de leyes suscita es trasladable a las Comunidades Autónomas. Y por lo que se refiere a las disposiciones normativas aprobadas por éstas en materia de impuestos cedidos, todos los efectos nefastos achacados a esta clase de normas se ponen especialmente de manifiesto³⁵.

7. ¿QUÉ ALCANCE DEBERÍA TENER LA CESIÓN DEL IRPF?

En todas las negociaciones de financiación autonómica el IRPF ha representado un papel central, lo que se explica porque además de ser uno de los tributos con mayor potencial recaudatorio del sistema tributario, es especialmente visible para los ciudadanos, de manera que cualquier modificación en su estructura tiene un impacto político casi inmediato. Esto explica también que en otros Estados descentralizados se tienda a arbitrar fórmulas para «compartir» este recurso tributario, y que con frecuencia se haya defendido su idoneidad para reformar la corresponsabilidad fiscal³⁶. Sin embargo, estas posturas no son incontrvertidas³⁷, y aunque seguramente no hay ningún reparto «implícito» de materias tributarias en la Constitución española, es evidente que la atribución de potestades normativas sobre este impuesto a las Comunidades Autónomas merece un especial cuidado, especialmente si como ha afirmado reiteradamente el Tribunal Constitucional, es uno de los vehículos centrales para la consecución de la justicia tributaria (entre otras, STC 182/1997, de 28 de octubre [RTC 1997, 182], FJ. 9º).

En este sentido, la estructura final que resulta en el IRPF como consecuencia de la atribución de potestades normativas genera alguna perplejidad, pues al margen de que algunos límites no son excesivamente claros, como por ejemplo la exigencia de que la tarifa autonómica tenga una progresividad similar a la estatal, cuando es evidente que el establecimiento de un recargo podría modificarla, la convivencia de mínimos personales y familiares³⁸ con deducciones en la cuota

Partiendo de que este precepto contiene en realidad un norma sobre las fuentes del derecho, y teniendo en cuenta que en la normativa reguladora de los debates parlamentarios en las Cámaras autonómicas se contienen similares limitaciones al debate parlamentario, en la doctrina se ha propugnado su aplicación a las homólogas leyes autonómicas; entre otros: MARTÍN RETORTILLO, L. RODRÍGUEZ BEREJO, A.: *La ley de Presupuestos Generales del Estado. Eficacia temporal y carácter normativo*, Madrid: CEC, 1989, pg. 18; ZORNOZA PÉREZ, J. J.: «La Ley de Presupuestos y el sistema de fuentes del derecho: en torno a la STC 76/1992, de 14 de mayo», en *Informe Comunidades autónomas*, 1992, AA VV: Barcelona: Instituto de Derecho Público, 1993, pgs. 364 y 373 a 376. JIMÉNEZ COMPAIRE, I.: *La imposición propia de las Comunidades Autónomas*, Madrid: BOE, 1994, pgs. 168 a 170.

31. Como ha resaltado FALCÓN Y TELLA, R., la habilitación indiscriminada para modificar cualquier elemento del tributo mediante Ley de Presupuestos termina por enervar el propio artículo 134.7 de la Constitución (RCL 1978, 2836); en: «La habilitación a las Leyes de Presupuestos para modificar tributos», en *REDF*, núm. 33/1982, pg. 43.
32. El paralelismo que se produce, en la práctica, en la tramitación de las Leyes de Presupuestos y las «de acompañamiento», puede verse en el exhaustivo trabajo de CAZORLA PRIETO, L. M.: *Las llamadas leyes de acompañamiento presupuestario: sus problemas de constitucionalidad*, Madrid: Marcial Pons, 1998, pgs. 42 y siguientes.
33. CAZORLA PRIETO, L. M.: *Las llamadas leyes de acompañamiento...*, cit. pgs. 82 y siguientes. MARTÍNEZ LAGO, M. A.: «Leyes de Presupuestos y Leyes “de acompañamiento” (aspectos constitucionales de los Presupuestos Generales del Estado y abuso de las formas jurídicas por el Gobierno)», en *REDF*, núm. 104/1999, pgs. 790 y siguientes. CHICO DE LA CÁMARA, P.: «Ley de Presupuestos y Ley de Acompañamiento en el Derecho comparado con especial referencia al caso italiano», en *QF*, núm. 1/1999, pg. 21.
34. FALCÓN Y TELLA, R.: «Leyes de Presupuestos y Leyes “de Acompañamiento”: un posible fraude a la Constitución», en *QF*, núm. 22/1994, pgs. 5 y 6; por el mismo autor: «Leyes de acompañamiento y técnica legislativa», en *QF*, núm. 1/1997; MARTÍN QUERALT, J.: «La Ley de Acompañamiento o el sinvivir del derecho», en *TF*, núm. 74/1996, pgs. 5 y siguientes.
35. Véase al respecto la crítica de RAMALLO MASSANET, J.: «Prólogo», en *Los puntos de conexión en los tributos autonómicos*, BOKOBO MOICHE, S.: Valladolid: Lex Nova, 1998, pg. 18. En sentido similar: RAMOS PRIETO, J.: *La cesión de impuestos...*, cit. pgs. 604 y 605.
36. A título de ejemplo, véase la propuesta para Gran Bretaña en: BLOW, L. HALL, J. SMITH, S.: *Financing Regional Government in Britain*, Londres: The Institute for Fiscal Studies, 1996, pgs. 55 y siguientes. Para el caso español, *vid.* por todos: MONASTERIO ESCUDERO, C.: «La reforma del IRPF y sus efectos sobre la financiación autonómica», en *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, núms. 2 y 3/1998, pg. 177.
37. PÉREZ ROYO, J.: *El nuevo modelo de financiación: análisis exclusivamente constitucional*, Madrid: McGraw-Hill, Madrid, 1997, pg. 20; GARCÍA MORILLO, J. PÉREZ TREMP, P. ZORNOZA PÉREZ, J. J.: *Constitución y financiación autonómica*, Valencia: Tirant lo blanch alternativa, 1998, pg. 22.
38. Como es sabido, a partir de la reforma del IRPF en 1998 se introduce, con clara inspiración en el modelo alemán, la exención de un mínimo personal y familiar, con objeto de someter a gravamen sólo la renta disponible, como derivación lógica del principio de capacidad económica; *Vid.*: MARIN-BARNUEVO FABO, D.: *La protección del mínimo existencial en el ámbito*

autonómica por todo tipo de motivos introduce una indeseable complejidad en el impuesto, a la vez de plantear nuevamente la duda de si sirve a la responsabilidad fiscal un ejercicio de potestades normativas que en ocasiones parece una especie de «tómbola» tributaria, pues ninguna Comunidad ha modificado la tarifa, pero todas ellas han establecido una variedad de beneficios fiscales. La confusión de la estructura del impuesto se agrava aún más cuando el Estado introduce nuevas deducciones en la cuota, en muchos casos por motivos similares a las ya establecidas por las Comunidades Autónomas, si bien con requisitos y cuantías diversas. Como ejemplo está la deducción por hijo, o la anunciada deducción por alquiler de vivienda³⁹.

En este contexto, quizá debería someterse la atribución de potestades normativas en este impuesto a una cierta reflexión, sobre todo cuando es evidente el coste en transparencia del desorden y complejidad de su estructura, lo que supone una tendencia contraria a la discusión sobre simplificación de tributos, y en especial del IRPF, que se está produciendo en otros Estados⁴⁰.

este impuesto haya renunciado o no a la exención en el IVA⁴¹, conducta que se «penaliza» o se «premia», respectivamente. Como consecuencia, una institución como la renuncia a la exención en el IVA, cuyo objetivo fundamental no es constituir un beneficio para el sujeto pasivo, sino garantizar la neutralidad del impuesto en las operaciones económicas⁴², se distorsiona introduciendo elementos susceptibles de modificar la conducta de los sujetos pasivos con arreglo a criterios ajenos a la propia lógica del IVA. Esta finalidad pública es de la mayor relevancia y se pone además de manifiesto en los estrictos requisitos exigidos para que proceda la renuncia, en ausencia de los cuales, ésta quedaría al arbitrio de las partes, lo cual sería incompatible con la propia naturaleza de la obligación tributaria⁴³.

Por ello, el establecimiento de las citadas disposiciones normativas autonómicas, suponen una interferencia en el correcto funcionamiento del impuesto estatal y, seguramente, una infracción del principio de solidaridad, en lo que se refiere a la obligación de ejercer las propias competencias atendiendo a los intereses del resto de Comunidades y del Estado⁴⁴.

Concretamente, muchas Comunidades Autónomas han aprobado tipos reducidos en la modalidad de TPO, y tipos incrementados, en AJD. Como sucede también en otros ámbitos competenciales, se ha producido un generalizado mimetismo en la adopción de esta normativa, por primera vez establecida por la Comunidad de Aragón, según puede observarse en el siguiente cuadro:

8. ¿ES ADMISIBLE LA REGULACIÓN AUTONÓMICA DEL ITPyAJD?

Uno de los ejemplos más llamativos de la deficiente coordinación entre medidas normativas estatales y autonómicas es el establecimiento de tipos de gravamen en el ITPyAJD en función de que el sujeto pasivo de

Fecha	Comunidad Autónoma	Tipos autonómicos en Actos Jurídicos Documentados ⁴⁵	Tipos autonómicos en Transmisiones Patrimoniales ⁴⁶
2003	Andalucía	2%	-
2001	Aragón	1,5%	2%
2003	Asturias	1,5%	2%
2003	Baleares	1,5%	3%
2003	Cantabria	1,5%	4%

del IRPF, Madrid: Colex, 1996, pgs. 24 y siguientes; HERRERA MOLINA, P. M.: «Fundamento y configuración del mínimo personal y familiar», en *El mínimo personal y familiar en el impuesto sobre la renta de las personas físicas*, en AA VV: Madrid: IEF-Marcial Pons, 2000, pg. 2 y ss.

- 39. Según ha anunciado la Ministra de Vivienda; El País Digital de 27 de mayo de 2004 (www.elpais.es, con acceso el mismo día).
- 40. Un ejemplo, de Alemania, lo constituye la «propuesta KIRCHHOF»; en: KIRCHHOF, P.: *Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes*, Heidelberg: Müller (conocido como «Kirchhof Entwurf»), 2001.
- 41. Como es sabido, la relación entre el ITPyAJD y el IVA es de exclusión en el supuesto de transmisiones patrimoniales, de manera que la sujeción al IVA determina la no sujeción al ITPyAJD, lo que encuentra como principal excepción el supuesto de que haya prevista una exención en el IVA (artículo 7.5 TRITPyAJD [RCL 1993, 284]). Por otro lado, el artículo 20.2 de la LIVA (RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401) prevé la posibilidad de renunciar a la exención, siempre que se cumplan una serie de condiciones.
- 42. ASPICHUETA GRIJELMO, A.: «La renuncia a las exenciones inmobiliarias del IVA», en *Carta Tributaria*, núm. 181/1993, pg. 3.
- 43. TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: «Los conflictos de aplicación normativa: Impuesto sobre el Valor Añadido versus Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (BIB 2001, 639)», en *RIF*, marzo/abril, 2001, pg. 33; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: «El Impuesto sobre el Valor Añadido en las Operaciones Inmobiliarias», núm. 24. Navarra: Aranzadi, 2002, pgs. 46 y siguientes.
- 44. FALCÓN Y TELLA, R. coincide en tacharlas de inconstitucionales, si bien no concreta el fundamento constitucional para dicha tacha, limitándose a señalar que podrían incardinarse en los que la doctrina alemana ha denominado «*stille Finanzausgleich*» o compensación financiera oculta; en: «El extravagante ejercicio de las competencias autonómicas en relación con los tipos de AJD», en *QF*, núm. 2/2002, pgs. 5 a 7 (BIB 2001, 1945). Me he ocupado de esta cuestión también en: RUIZ ALMENDRAL, V.: «Autonomous Communities taking advantage of the mechanism to ensure the neutrality of VAT», en *International Vat Monitor*, (IBFD, Holanda). Vol. 14, no. 5. sept/oct. 2003, pgs. 373 y ss.
- 45. De aplicación a las escrituras notariales que formalicen transmisiones de inmuebles en las que se haya renunciado a la exención en el IVA. Tipo estatal general: 0,5%.
- 46. De aplicación cuando, cumpliéndose todas las condiciones para que sea posible la renuncia a la exención en el IVA, ésta no se lleve a cabo. Tipo estatal general: 6%.

Fecha	Comunidad Autónoma	Tipos autonómicos en Actos Jurídicos Documentados ⁴⁵	Tipos autonómicos en Transmisiones Patrimoniales ⁴⁶
2002	Cataluña	1,5%	—
2003	Extremadura	2%	3%
2004	Galicia	2%	
2002	La Rioja	1,5%	2%
2002	Madrid	1,5%	—
2004	Murcia	1,5%	3%

9. ¿FUNCIONAN LOS MECANISMOS DE CONTROL EXISTENTES PARA LA NORMATIVA AUTONÓMICA SOBRE IMPUESTOS CEDIDOS?

A la vista de lo apuntado hasta ahora, la pregunta es retórica. Conviene recordar brevemente que la coordinación constituye uno de los principios fundamentales en un sistema de organización territorial con diferentes ámbitos de gobierno, especialmente cuando la mayor parte de las competencias son compartidas⁴⁷. En su sentido más amplio, la coordinación hace referencia a la existencia de un determinado equilibrio entre la unidad y la autonomía, de manera que, si bien el principio de jerarquía es en principio incompatible con el de autonomía, la coordinación constituye una exigencia de la unidad del sistema, dirigida a «evitar que los excesos de la autonomía puedan comprometer la coherencia del conjunto y, en definitiva, el cumplimiento de los fines del Estado»⁴⁸, y en este sentido «debe ser entendida como la fijación de medios y sistemas de relación que hagan posible la información recíproca, la homogeneidad técnica en determinados aspectos y la acción conjunta de las autoridades... estatales y comunitarias en el ejercicio de sus respectivas competencias, de tal modo que se logre la integración de actos parciales en la globalidad del sistema» (SSTC 32/1983 [RTC 1983, 32], FJ. 2º; 45/1991, de 28 de febrero [RTC 1991, 45], FJ. 4º).

Ya en el ámbito concreto de las potestades normativas autonómicas sobre los impuestos cedidos, la coordinación tiene un contenido muy preciso, cual es garantizar que las Comunidades Autónomas ejerzan dichas potestades dentro del marco establecido por la normativa estatal. Esto es consustancial a cualquier sistema donde se pretenda llevar a cabo un reparto de materias impositivas de una manera coordinada.

Pues bien, precisamente con la finalidad de coordinar la normativa autonómica en materia de impuestos cedidos se crea por la LSF la *Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria*⁴⁹ y, dentro de ella, la *Comisión de Evaluación Normativa*. Pese a su denominación, la Comisión mixta no se limita a la coordinación de la gestión, sino que ostenta una serie de funciones directamente re-

lacionadas con la coordinación normativa, como la elaboración de criterios generales de armonización de las políticas normativas del Estado y las Comunidades Autónomas, o el análisis e informe sobre proyectos legislativos en materia de impuestos cedidos. En fin, la realidad es que hasta la fecha, no se ha publicado información alguna acerca del funcionamiento de estas Comisiones, a pesar de que hay supuestos, como el mencionado en relación con el ITPyAJD, que hubieran merecido tal información. Es posible por ello que este mecanismo de coordinación haya corrido la misma suerte que el control previsto en las leyes marco de cesión de impuestos, de manera que tampoco han servido al objetivo para el que fueron creadas.

Esta ausencia de coordinación, o de voluntad de coordinar, no debería sin embargo extrañar, pues se viene produciendo desde hace tiempo en materia de gestión de impuestos cedidos⁵⁰. Lejos de ser una cuestión baladí, dar solución a estos problemas es una exigencia de la lealtad constitucional. Entre otras manifestaciones, porque la distribución de poder tributario entre diferentes ámbitos de gobierno no puede suponer una merma de los principios de igualdad y capacidad económica que se produciría como consecuencia de que el propio sistema dejara de ser considerado como tal⁵¹.

En este sentido, y antes de llegar a la solución extrema del recurso de inconstitucionalidad, sería deseable el empleo de los mecanismos previstos para garantizar un adecuado cumplimiento por parte de las Comunidades Autónomas del marco establecido por el Estado para el ejercicio de competencias normativas en algunos impuestos cedidos. Hasta el momento, no hay constancia de que alguno de estos mecanismos haya funcionado de manera satisfactoria.

Seguramente a esta situación no es ajena la imprecisión del propio marco normativo establecido para cada impuesto cedido en las leyes, lo que propicia que se produzcan alteraciones, o distorsiones, en la estructura y la naturaleza de los impuestos cedidos. En realidad esto sucede, con diferentes intensidades, en todos aquellos impuestos cedidos en que se han atribuido potestades normativas. Esta realidad contrasta abiertamente con los límites establecidos a la creación de recargos por las

47. PAREJO ALFONSO, L.: *Estado social y Administración pública. Los postulados constitucionales de la reforma administrativa*, Madrid: Civitas, 1983, pg. 138; MENÉNDEZ REXACH, A.: «La cooperación, ¿un concepto jurídico?», en *DA*, núm. 240/1994, pg. 19.

48. MENÉNDEZ REXACH, A.: «Coordinación de la ordenación del territorio con políticas sectoriales que inciden sobre el medio físico», en *DA*, núms. 230-231/1992, pg. 231 (BIB 1992, 285); GARCÍA MARTÍNEZ, A.: *La gestión de los tributos autonómicos*, Madrid: Civitas, 2000, pgs. 401 y 402.

49. La Comisión mixta fue creada por la LCTMFC (artículo 33), aunque sus funciones se han incrementado sustancialmente con la LSF, que además crea la Comisión de Evaluación, regulando ambas conjuntamente en su artículo 64.

50. GARCÍA MARTÍNEZ, A.: *La gestión de los tributos...*, cit (in toto) (BIB 2001, 2297).

51. GARCÍA MARTÍNEZ, A.: *La gestión...*, cit. pgs. 54 y 55 (BIB 2001, 2297). RUIZ ALMENDRAL, V.: «Recensión», en *La gestión de los tributos autonómicos*, a: GARCÍA MARTÍNEZ, A.: Madrid: Civitas, 2000. CT, núm. 99/2001, pg. 246. (BIB 2001, 2297).

Comunidades Autónomas, de manera que se da la paradoja de que un mecanismo que pretendía asegurar una mayor coordinación en el ejercicio del poder tributario autonómico que la que se pueda producir a través del empleo de los recargos, termina por comportar mayores posibilidades de descoordinación con respecto de la normativa estatal.

10. ¿SON LOS IMPUESTOS CEDIDOS UN INSTRUMENTO ADECUADO PARA LA CONSECUCCIÓN DE LA CORRESPONSABILIDAD FISCAL?

La respuesta a esta pregunta depende del contenido que quiera darse al concepto de corresponsabilidad fiscal. Será positiva si ésta se identifica con la suficiencia de recursos por parte de las Comunidades Autónomas, y seguramente negativa si se interpreta que la corresponsabilidad exige algo más, y en concreto, el ejercicio de potestades normativas sobre los impuestos cedidos. Esta última es la postura que aquí se defiende. Veamos por qué.

El reconocimiento de la autonomía financiera en el artículo 156 de la Constitución, como principio estructural que deberá informar la financiación autonómica, supone admitir una de las premisas básicas para que la autonomía política sea real y efectiva, y es que todo reparto de materias debe ir seguido de un reparto de medios financieros, tanto en la vertiente de los ingresos (posibilidad de obtenerlos), como en la del gasto (posibilidad de decidir acerca de su asignación). En cuanto a la primera vertiente, y pese a la existencia de diferentes teorías en relación con el modelo ideal de distribución de poder tributario en los Estados descentralizados, hay acuerdo generalizado en que sólo mediante un adecuado desarrollo del poder tributario de los entes subcentrales puede conseguirse que el principio de autonomía financiera sea efectivo, y que la corrección del desequilibrio financiero vertical sea real y duradera. Dicho desequilibrio tiene lugar cuando un ente, que suele ser el Estado central, obtiene proporcionalmente más recursos de los que necesita para desarrollar sus competencias, siendo a la inversa para los entes subcentrales.

De esta manera, cualquiera que sea el desarrollo del sistema de financiación autonómica, las normas estatales deben arbitrar la posibilidad *material* para que las Comunidades Autónomas puedan ejercer dicho poder tributario, lo que exige que se pongan a su disposición materias imponibles adecuadas para dicho ejercicio, para lo cual resulta imprescindible llevar a cabo una auténtica redistribución del poder tributario. Esto se desprende claramente del reconocimiento de poder tributario a las Comunidades Autónomas en la Constitución (133, 157), por lo que hay razones *jurídicas*, no únicamente económicas o socio-políticas, para defender una articulación del poder tributario que les permita el desarrollo de dicha competencia. En este sentido, la corresponsabilidad fiscal no es más que un desarrollo de la autonomía financiera que fundamentalmente implica tres cosas: ejercicio de poder tributario por los entes subcentrales, coordinación en dicho ejercicio con el resto de entes, y transparencia⁵².

En la práctica, el principio de autonomía financiera ha sido tradicionalmente leído en términos de suficiencia, lo que ha contribuido a relegar el desarrollo del poder tributario autonómico, generando a su vez una excesiva dependencia financiera de las Comunidades con respecto del Estado. En buena medida, se ha producido una confusión en la manera de entender la suficiencia, ya que una cosa es que el sistema de financiación, en su conjunto, deba garantizar suficientes recursos a las Comunidades Autónomas, y otra muy distinta es que deba ser el Estado, mediante transferencias, el encargado de garantizar totalmente dicha suficiencia. Esto segundo, que es comprensible y necesario en los primeros años de construcción del Estado autonómico, tiene menos sentido cuando se lleva a cabo una descentralización competencial como la que se ha producido en España.

La introducción del principio de corresponsabilidad fiscal no es más que un intento de variar esta tendencia y profundizar en el desarrollo de la autonomía financiera. En este sentido, la atribución de potestades normativas sobre algunos impuestos estatales constituye un buen punto de partida. Sin embargo, esto deberá ir seguido de un marco jurídico adecuado, que propicie el que las Comunidades ejerzan sus potestades y que éstas sean además ejercidas de una manera coordinada. En fin, aunque la corresponsabilidad fiscal no es únicamente un mecanismo para obtener ingresos adicionales, también conviene llamar la atención sobre el hecho de que todas las Comunidades Autónomas han preferido rebajar la presión fiscal sobre estos impuestos de manera que todas ellas sin excepción han empleado su recién adquiridas potestades normativas para establecer todo tipo de técnicas desgravatorias (deducciones, reducciones). Con carácter general, la actividad normativa autonómica ha sido prolija y con casi la única finalidad de rebajar la presión fiscal. Y lo cierto es que en un debate sobre el modelo de financiación autonómica que comienza con reclamaciones adicionales de recursos por parte de algunas Comunidades, no estaría de más preguntarse acerca de las razones por las cuales la utilización de las potestades normativas en impuestos cedidos ha sido predominantemente a la baja. Por el momento, una cosa parece clara, y es que el mecanismo de cesión de impuestos, tal y como se ha configurado, no sólo no incrementa sustancialmente la corresponsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas, sino que además provoca importantes distorsiones en la configuración y estructura de los propios impuestos cedidos.

Todas las cuestiones aquí apuntadas constituyen auténticos problemas jurídicos que deberían abordarse en el próximo debate sobre financiación autonómica, cuya discusión no se puede centrar únicamente en cantidades a tanto alzado. Es conveniente invertir la tendencia de que las cuestiones concernientes a la financiación autonómica se alejen del ámbito del Derecho, de manera que sólo se acuda a las razones jurídicas cuando no se está de acuerdo con las cantidades que éste arroje, y aun así, únicamente para acudir al Tribunal Constitucional, contribuyendo a otra tendencia igualmente peligrosa, cual es la «judicialización» de la construcción del Estado autonómico.

52. RUIZ ALMENDRAL, V.: *Impuestos cedidos y corresponsabilidad...*, cit., pgs. 120 y ss.