

**CAPÍTULO TERCERO: LAS POTESTADES NORMATIVAS DE
LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS SOBRE LOS IMPUESTOS
CEDIDOS.**

I. INTRODUCCIÓN.

Una vez vista la función de los impuestos cedidos en el sistema de financiación autonómica, y analizado su concepto como uno de los recursos integrantes de las Haciendas autonómicas, hemos podido verificar que la atribución de potestades normativas en estos impuestos a las Comunidades Autónomas constituye un mecanismo que pretende otorgarles mayor espacio fiscal, poniendo a su disposición determinadas materias tributarias cuyo acceso hasta entonces, debido, entre otros factores, a los límites establecidos en la LOFCA y a la casi total ocupación de dicho espacio tributario por el Estado, le habían estado vedadas. Este mecanismo tiene además como especial característica diferenciadora con respecto de los recargos y los impuestos propios, que con él se pretende la consecución de una mayor autonomía financiera de las Comunidades Autónomas de manera coordinada, lo que responde al significado de la corresponsabilidad fiscal. Según se examinó en el segundo capítulo de este trabajo, la articulación técnica de la cesión de impuestos obedece también a la citada finalidad de mantener una cierta igualdad y coordinación en la regulación de estos tributos, a la vez que permitir a las Comunidades Autónomas el ejercicio de determinadas competencias.

El objeto de este capítulo es el examen de la concreta atribución de potestades normativas a las Comunidades Autónomas sobre los impuestos cedidos, para poder verificar los efectos que tiene la cesión sobre los distintos elementos de estos tributos y, en su caso, determinar si y cómo se altera su estructura en consecuencia. Para ello, se ha llevado a cabo un estudio del marco normativo establecido por el Estado y de la legislación aprobada por cada Comunidad Autónoma en ejercicio de las potestades atribuidas. A lo largo de este estudio se han detectado una serie de problemas que ponen de manifiesto la existencia de un notable déficit en la coordinación normativa entre ambos entes territoriales. Dicha situación no resulta extraña, habida cuenta de que, según se pudo comprobar en el

capítulo segundo de este estudio, ninguno de los mecanismos previstos para propiciar dicha coordinación ha funcionado de la manera que hubiera sido deseable.

En este capítulo se expondrán dichos problemas, que ponen de manifiesto la existencia de importantes disfunciones en la articulación jurídica de las legislaciones estatal y autonómicas. Interesa resaltar, en este sentido, que el análisis que se lleva a cabo se ha centrado, exclusivamente, en el estudio de los principales problemas que hasta este momento han planteado tanto el marco normativo establecido por el Estado, como el posterior ejercicio de sus potestades normativas por las Comunidades Autónomas. De esta manera se presta atención, no a los problemas que la normal aplicación del impuesto implica, sino únicamente a los que derivan directamente de su cesión a las Comunidades Autónomas. Una vez efectuado este análisis estamos en condiciones de verificar si, y en su caso, en qué medida, la atribución de potestades normativas a las Comunidades Autónomas sobre los impuestos cedidos ha funcionado como un mecanismo adecuado para el incremento de la corresponsabilidad fiscal.

Este capítulo está estructurado en tres partes. En la primera, examinaremos someramente el marco jurídico establecido en la LOFCA para todos los impuestos cedidos. A continuación, en un segundo apartado, se estudiará el concreto alcance de cada impuesto cedido. Por último, se expondrá la normativa autonómica aprobada hasta el momento en esta materia, extrayendo los problemas que dicha normativa suscita y que, en su mayoría, derivan de una alarmante ausencia de coordinación entre los legislativos estatal y autonómicos.

II. EL MARCO JURÍDICO ESTABLECIDO EN LA LOFCA PARA TODOS LOS IMPUESTOS CEDIDOS.

Es evidente que, en el ejercicio de sus potestades normativas sobre los impuestos cedidos, las Comunidades Autónomas deben respetar el marco aplicable a todo el poder tributario autonómico, contenido en la Constitución y en las normas integrantes del bloque de la constitucionalidad. Pues bien, además de dichos límites generales, la LOFCA y la LSF establecen una serie de reglas específicas para cada impuesto cedido, que recibirán un tratamiento diferenciado en este capítulo. Por otro lado, la LOFCA contiene a su vez una serie de disposiciones, de común aplicación a todos los impuestos cedidos, a las que es necesario prestar atención aquí antes de examinar la normativa autonómica sobre estos impuestos. Se trata de las contenidas en su artículo 19.2, que establece que, en el ejercicio de las potestades normativas sobre los impuestos cedidos, 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*”. Examinaremos a continuación estas reglas por separado.

1. El principio de solidaridad.

El primer principio que enuncia la LOFCA es el de solidaridad, para lo que se remite a su significado constitucional que, en esta materia, se encuentra enunciado en el artículo 156 como corolario de la autonomía financiera. El Tribunal Constitucional se ha pronunciado acerca del significado del principio de solidaridad en numerosas ocasiones, habiendo señalado que su cumplimiento supone para las Comunidades la interdicción de “*adoptar decisiones o realizar actos que perjudiquen o perturben el interés general*”, pues implica la obligación de tener en

cuenta “la comunidad de intereses que las vinculan entre sí” (STC 64/1990, de 5 de abril, FJ. 7º). Y ello, porque resulta evidente que “la autonomía no se garantiza por la Constitución para incidir de forma negativa sobre los intereses generales de la Nación o sobre intereses generales distintos de los de la propia entidad” (SSTC 4/1981, FJ. 10º; 25/1981, FJ. 3º, 64/1990, FJ. 7º). De esta manera, el principio de solidaridad no es más que la “concreción del más amplio deber de fidelidad a la Constitución”⁵⁷⁸ (STC 11/1986, FJ. 5º), o del principio de “lealtad constitucional”, que el Tribunal ha aplicado a numerosos supuestos⁵⁷⁹. En esta jurisprudencia se pone de manifiesto la conexión con el citado principio de “lealtad federal” (*Bundestreue*), procedente del constitucionalismo alemán, y que ha sido ampliamente desarrollado por el Tribunal Constitucional alemán. Este principio parte de la idea, perfectamente extrapolable, a estos efectos, al modelo autonómico, de que “la estructura federal implica la complementariedad de dos niveles que se mantienen y se apoyan mutuamente”⁵⁸⁰, y consiste en la obligación para el *Bund* y los *Länder* de tomar en consideración en sus relaciones los intereses comunes o generales, garantizando así la unidad y armonía en el funcionamiento del sistema⁵⁸¹, lo que tiene como consecuencia jurídica principal una limitación de la discrecionalidad en el ejercicio de sus competencias por ambas partes. De esta manera, y como uno de sus aspectos

⁵⁷⁸ El subrayado es nuestro.

⁵⁷⁹ Por ejemplo, en relación con los convenios de colaboración señalaba que son “*Técnicas consustanciales a nuestro modelo de Estado autonómico que deberían ser acordadas en éste y otros sectores entre los órganos centrales del Estado y las Comunidades Autónomas, buscando entre todos, dentro del respectivo e indisponible marco competencial, métodos flexibles y adecuados de convergencia que disminuyan la conflictividad entre aquellos poderes, todos los cuales deben guiarse siempre por una común lealtad constitucional*” (STC 13/1992, FJ. 7º, el subrayado es nuestro); véase también al respecto el FJ. 13º de la STC 235/1999, de 16 de diciembre.

⁵⁸⁰ SCHWARZ-LIEBERMANN VON WAHLENDORF, H. A.: “Une notion capitale du Droit Constitutionnel Allemand: la *bundestreue* (fidélité fédérale)”. *Revue du Droit Public*. 1979, pág. 770.

⁵⁸¹ HESSE, K.: *Grundzüge des Verfassungsrechts...* Op. Cit. Pág. 117; JIMÉNEZ BLANCO, A.: *Las relaciones de funcionamiento entre el poder central y los entes territoriales. Supervisión, solidaridad, coordinación*. Madrid: Instituto de Estudios de Administración Local, 1985, págs. 105 a 108; ALBERTI ROVIRA, E.: *Federalismo y cooperación...* Op. Cit. Págs. 248 a 250.

positivos, la *Bundestreue* exige la búsqueda permanente del acuerdo para propiciar la coordinación entre los distintos entes (*Abstimmung und Koordination*)⁵⁸².

Especial proyección encuentra este principio en aquellos supuestos de abuso de competencia, ya que precisamente implica, “no sólo una correcta ejecución de los deberes constitucionales expresamente estipulados, sino la búsqueda y el establecimiento de relaciones de confianza entre los distintos ente, inspirados por las necesidades que surgen de la exigencia de buen funcionamiento de los mecanismos federales”⁵⁸³.

Aplicado al concreto ejercicio de potestades normativas por las Comunidades Autónomas sobre los impuestos cedidos, el principio de solidaridad implicará la obligación, por un lado, de no perjudicar los intereses de otras Comunidades, por ejemplo estableciendo una tributación excesivamente baja, al objeto de competir fiscalmente con éstas. Por otro lado, exige también a las Comunidades, no sólo el respeto formal del marco jurídico previsto en las normas estatales, sino además el respeto a la configuración estatal de los propios impuestos cedidos, de manera que por ejemplo, no podrán establecer medidas que supongan una alteración de la naturaleza del impuesto, pues aunque no se trate de una obligación expresamente enunciada en el marco jurídico establecido, es evidente que tales medidas supondrían una falta de consideración a los propios intereses estatales, en la medida en que se altera, para un determinado territorio, un impuesto perteneciente al sistema tributario estatal.

⁵⁸² HESSE, K.: *Grundzüge des Verfassungsrechts*...Op. Cit. Págs. 116 y 117.

⁵⁸³ HESSE, K.: *Grundzüge des Verfassungsrechts*...Op. Cit. Pág. 117; SCHWARZ-LIEBERMANN VON WAHLENDORF, H. A.: “Une notion capitale du Droit...Op. Cit. Pág. 771, y págs. 782 y siguientes; ALBERTI ROVIRA, E.: *Federalismo y cooperación*...Op. Cit. Pág. 249. Este principio es también conocido en otros ordenamientos, como el italiano, (principio de *leale collaborazione*) véase al respecto: PUZZO, F.: *Il federalismo fiscale*...Op. Cit. Págs. 70 y 71.

2. La interdicción de adoptar medidas discriminatorias.

Mayores problemas interpretativos suscita el resto de límites previstos en el artículo 19.2 de la LOFCA. La interdicción de establecer medidas discriminatorias, interpretada en sentido estricto, implicaría la anulación de las potestades autonómicas sobre los impuestos cedidos, pues es evidente que toda medida tributaria adoptada por una Comunidad Autónoma supondrá una discriminación o, si se prefiere, una diferenciación por razón del lugar de ubicación de los bienes, de realización del gasto, etc. Diferencias que, según conocida y reiterada doctrina del Tribunal Constitucional⁵⁸⁴, se encuentran ínsitas en el propio reconocimiento de la autonomía tributaria⁵⁸⁵. Es preciso, por tanto, encontrar otra interpretación al precepto de la LOFCA, que a la vista de los términos en que se encuentra redactado, no parece que pretenda efectuar una mera transcripción del principio de no discriminación, ya establecido en la Constitución.

En nuestra opinión, la interpretación más razonable es entender que lo que la Ley pretende evitar es que las Comunidades Autónomas introduzcan 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 para unos tributos cuya titularidad sige ostentando. 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 Estado⁵⁸⁶. En este sentido, el citado precepto no sería más que un desarrollo del artículo 157.2 de la Constitución

⁵⁸⁴ Por todas, véase: SSTC 150/1990 (FJ 7º) y 233/1999, (FJ 26º), ambas ya citadas.

⁵⁸⁵ RAMOS PRIETO, J.: *La cesión de impuestos...* Op. Cit. Págs. 558 y 559.

⁵⁸⁶ En el mismo sentido se pronuncia J. RAMOS PRIETO, en: *La cesión de impuestos...* Op. Cit. Pág. 566, si bien para este autor no resultan criticables determinadas medidas tributarias adoptadas por las Comunidades Autónomas en el ISyD que, en nuestra opinión, pueden suscitar problemas desde la perspectiva de este precepto, según veremos.

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 propios⁵⁸⁷.

3. La obligación de mantener una *presión fiscal efectiva global equivalente* a la del resto del territorio nacional.

La obligación de mantener una *presión fiscal efectiva global equivalente* se encuentra claramente inspirada en las normas reguladoras del Convenio y el Concierto económicos, si bien en este caso únicamente afecta a los impuestos cedidos por el Estado⁵⁸⁸. Al igual que sucede en los dos supuestos anteriores, una interpretación excesivamente apegada al texto de la norma sería difícilmente coherente con el principio de corresponsabilidad fiscal que, en tanto que desarrollo del de autonomía financiera, implica precisamente la posibilidad de que existan distintas presiones fiscales en el territorio español⁵⁸⁹. Si a esto le añadimos que pueden ser aquí en buena medida extrapolables los importantes problemas interpretativos que la aplicación de la citada cláusula ha suscitado en su aplicación a los sistemas forales⁵⁹⁰, no es difícil concluir que esta regla resultará, previsiblemente, de difícil aplicación en la práctica. Al respecto se ha dicho que su única virtualidad puede ser la de servir de corolario del sistema de atribución de potestades normativas sobre los impuestos cedidos, al objeto de conceder una herramienta adicional para que el Tribunal Constitucional puedan corregir una eventual situación de competencia fiscal o de incremento notable de la carga

⁵⁸⁷ LÓPEZ LÓPEZ, H.: “El principio de territorialidad como límite al ejercicio de las competencias normativas por las Comunidades Autónomas en materia del Impuesto sobre el Patrimonio”. *Anuario de la Facultad de Ciencias Jurídicas de la Universidad de Antofagasta* (Chile), núm. 7/2001, pág. 210; POZUELO ANTONI, F.: “Balance y perspectivas de la capacidad normativa en los tributos cedidos”. RHPA, *Alcabala*, núm. 28. 2/2001, págs. 62 y siguientes.

⁵⁸⁸ RAMOS PRIETO, J.: *La cesión de impuestos...* Op. Cit. Págs. 567 y siguientes.

⁵⁸⁹ En este sentido: AGULLÓ AGÜERO, A.: “La capacidad normativa...” Op. Cit. Pág. 36.

⁵⁹⁰ Véase una somera exposición de dichos problemas en: RAMOS PRIETO, J.: *La cesión de impuestos...* Op. Cit. Págs. 567 y siguientes.

tributaria en alguno de los impuestos cedidos⁵⁹¹. Ahora bien, es preciso destacar que ésta es realidad una característica común a todos los límites del artículo 19.2 de la LOFCA, ninguno de los cuales tiene un contenido absolutamente preciso, como ha señalado la doctrina, lo cual seguramente pueda comprometer su utilidad como herramienta para controlar el ejercicio de potestades normativas sobre los impuestos cedidos⁵⁹².

III. EL MARCO JURÍDICO ESPECÍFICO PARA CADA IMPUESTO CEDIDO.

Según examinamos en el primer capítulo, se pretende con la atribución de potestades normativas a las Comunidades Autónomas el incremento de su autonomía financiera de una manera coordinada, lo que se corresponde con el significado *lato* de corresponsabilidad fiscal. Ello explica la previsión de un ajustado marco normativo para cada impuesto cedido, cuyo objetivo radica en armonizar *ex ante* la normativa autonómica en estos impuestos.

Objeto de este apartado es analizar tanto los problemas que pueda plantear la cesión de las distintas figuras tributarias como el concreto marco jurídico correspondiente a cada una de ellas. Mediante este análisis pretendemos dilucidar, entre otros aspectos, qué *disponibilidad* real tienen las Comunidades Autónomas sobre cada uno de estos impuestos y qué incidencia tiene dicha atribución de potestades sobre la propia estructura del impuesto. Este análisis se complementará con el efectuado posteriormente, en el apartado IV, donde daremos cuenta del

⁵⁹¹ En este sentido: RAMOS PRIETO, J.: *La cesión de impuestos...*Op. Cit. Págs. 584 a 588.

⁵⁹² En este sentido, véase: ZORNOZA PÉREZ, J. J.: “Corresponsabilidad fiscal...Op. Cit. Pág. 4016; VARONA ALABERN, J. E.: “Principales novedades de la reciente Ley...Op. Cit. Págs. 5 y siguientes; ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: “Los tributos cedidos y la reforma del sistema de financiación autonómica (II)”. QF, núm. 22/1998, págs. 12 y siguientes; GARCÍA MORILLO, J.; PÉREZ TREMP, P.; ZORNOZA PÉREZ, J. J.: *Constitución y financiación autonómica...*Op. Cit. Pág. 77; AGULLÓ AGÜERO, A.: “La capacidad normativa...Op. Cit. Págs. 35 y siguientes; QUINTANA FERRER, E.: *Los recursos participativos...*Op. Cit. Págs. 426 y siguientes; RAMOS PRIETO, J.: *La cesión de impuestos...*Op. Cit. Pág. 552.

concreto ejercicio de potestades normativas llevado a cabo por cada Comunidad, y de los problemas que a nuestro juicio puede plantear la forma en que se ha llevado a cabo dicho ejercicio.

1. El alcance de la atribución de potestades normativas en el IRPF.

Según se examinó en el segundo capítulo, la atribución de potestades normativas a las Comunidades Autónomas sobre este impuesto ha distado de ser pacífica en la doctrina, si bien al mismo tiempo ha sido tradicionalmente considerado uno de los impuestos más adecuados para la descentralización de algunos de sus aspectos, habida cuenta, entre otros aspectos, de su alto potencial recaudatorio y la facilidad de que su cesión sea percibida por los ciudadanos. Pues bien, de acuerdo con el artículo 38 de la LSF, las Comunidades Autónomas ostentan potestades normativas para regular la escala del IRPF aplicable a la base liquidable general, para establecer determinadas deducciones propias en la cuota y para regular, dentro de los márgenes establecidos en la LIRPF, la deducción estatal por inversión en vivienda habitual. Al igual que ha sucedido en el caso de otros impuestos cedidos, dicha atribución de potestades se ha visto sustancialmente incrementada con la aprobación de la LSF, de manera que ahora las Comunidades Autónomas disponen de mayor libertad para operar sobre este impuesto.

En efecto, bajo la LCTMFC, las Comunidades podían regular la tarifa con dos límites; ésta debía ser progresiva, y la cuota resultante de su aplicación no podría ser superior o inferior, en un 20 por 100, de la obtenida mediante la aplicación de la tarifa establecida por el Estado con carácter complementario. Según apuntó J. ZORNOZA PÉREZ en su momento, este límite resultaba en la práctica perfectamente inútil, pues es evidente que las Comunidades podrían en todo caso causar el mismo efecto mediante el establecimiento de un recargo, cosa que la ley no impedía⁵⁹³. En la LSF desaparece este límite pero se exige que la escala autonómica

⁵⁹³ ZORNOZA PÉREZ, J. J.: "Corresponsabilidad fiscal...Op. Cit. Pág. 4006. Dan la razón a esta objeción los autores del *Informe para la reforma del sistema de financiación autonómica*, afirmando

tenga una estructura progresiva e idéntico número de tramos que la del Estado. En relación con este requisito es preciso señalar, en primer lugar que, como es sabido, la tarifa no es el único elemento que introduce progresividad en el impuesto, pues es evidente que, mediante el ejercicio de sus potestades normativas en materia de deducciones, las Comunidades Autónomas podrían incrementar la progresividad del impuesto en sus territorios. Es significativo, en este sentido, el caso de Canadá. Una de las razones tradicionalmente esgrimidas para que el Estado ostente un mayor control que las Provincias sobre la imposición personal sobre la renta es, como ya hemos examinado, la especial función que este impuesto cumple en la progresividad del sistema, y que dicha progresividad, según tesis tradicionales también citadas debe ser cumplida por el Estado central. Pues bien, mediante el establecimiento de recargos y de distintas clases de deducciones en la cuota del impuesto, la progresividad de la parte provincial del impuesto es sustancialmente superior a la de la parte estatal⁵⁹⁴.

En segundo lugar, resulta igualmente obligado señalar que las citadas exigencias pueden ser obviadas, también en este caso, mediante el establecimiento de recargos sobre la base o sobre la cuota del impuesto. En el primer caso, los recargos podrían suponer una medida equivalente al establecimiento de un nuevo tramo, y es evidente que en ambos casos se podría producir una modificación de la progresividad del tributo.

que, precisamente por la competencia autonómica de establecer recargos, la citada horquilla del 20 por 100 “no parece útil ni necesaria en su papel de tope máximo”. Se afirma además la conveniencia de “replantearse su función de garantía de un umbral mínimo de tributación, dadas las competencias autonómicas en materia de deducciones en la cuota”; 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...* Op. Cit. Pág. 32. Por el contrario, han realizado una valoración positiva de este límite, entre otros: ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: “Los tributos cedidos...” Op. Cit. Pág. 18; VILLARÍN LAGOS, M.: *La cesión de impuestos...* Op. Cit. Pág. 219; RAMOS PRIETO, J.: *La cesión de impuestos estatales...* Op. Cit. Pág. 489.

⁵⁹⁴ Según constatan R. HOWARD, G. RUGGERI y D. VAN WART; en: “The Progressivity of Provincial Personal Income Taxes in Canada”. CTJ, Vol. 39, no. 2, 1999, págs. 298 y siguientes.

De manera similar a lo que preveía la LCTMFC, la LSF precisa que las Comunidades Autónomas no podrán regular el tipo de gravamen autonómico aplicable a la base liquidable especial. Sin embargo, en la propia Ley reguladora del impuesto aparece diferenciado el tipo de gravamen estatal y el autonómico. Esta previsión, que puede inducir fácilmente a confusión, debe ser criticada desde la perspectiva de la transparencia que, como hemos visto, es una de las finalidades que se persigue con la corresponsabilidad fiscal.

Por último, las Comunidades Autónomas ostentan potestades normativas para establecer deducciones propias sobre la cuota del IRPF y, a partir de la LSF, también para incrementar o disminuir los porcentajes de la deducción por inversión en vivienda habitual establecida en la LIRPF. Las condiciones para establecer deducciones propias no han experimentado ninguna modificación desde la LCTMFC. De acuerdo con el artículo 38.1.b) de la LSF, las Comunidades Autónomas podrán establecer deducciones siempre que éstas tomen en cuenta circunstancias personales y familiares, inversiones no empresariales o aplicaciones de renta. En relación con estas deducciones, la potestad normativa incluye también la determinación de la justificación exigible para su práctica, de los límites aplicables, su sometimiento o no al requisito de comprobación de la situación patrimonial y la determinación de las reglas especiales a tener en cuenta en los casos de tributación conjunta, periodo impositivo inferior al año natural y determinación de la situación familiar.

No se permite así a las Comunidades establecer deducciones por la realización de actividades económicas, lo cual encuentra un claro fundamento en la necesidad de mantener una unidad del mercado interior, lo que a su vez queda reflejado también en el hecho de que el Impuesto sobre Sociedades, cuyas reglas son de aplicación, con determinados matices, a la determinación de la base procedente de actividades económicas en el IRPF, sea un impuesto regulado en exclusiva por el Estado. Ahora bien, resulta entonces especialmente llamativo que sí puedan regular las reducciones estatales o establecer reducciones propias sobre las adquisiciones

lucrativas de actividades económicas en el ISyD, o que no haya ninguna previsión que impida establecer deducciones por el mismo motivo en el IP. Esto determina que, como veremos con mayor detenimiento en epígrafes sucesivos, sea compatible que la misma actividad económica reciba idéntico tratamiento en todo el territorio autonómico común, y su posterior transmisión, *inter vivos* o *mortis causa*, pueda diferir sustancialmente en función de la Comunidad Autónoma donde se verifique la tributación por el impuesto correspondiente.

Pero el que sin duda nos parece el aspecto más destacable de esta atribución de potestades normativas en materia de deducciones, es su clara incidencia en la estructura del impuesto, que resulta en consecuencia distorsionada. Como es sabido, en el momento en que se atribuyeron por primera vez potestades normativas sobre los impuestos cedidos a las Comunidades Autónomas, la LIRPF contemplaba determinadas deducciones en la cuota como principal elemento de adecuación del impuesto a las circunstancias personales de los sujetos pasivos. Como consecuencia de la reforma operada sobre el impuesto en 1998, dichas deducciones fueron en buena medida *sustituidas* por una reducción en la base imponible en concepto de mínimo exento, lo que supuso un cambio sustancial en la estructura del impuesto. La finalidad del mínimo exento radica en someter a gravamen únicamente la denominada “renta disponible o discrecional” del sujeto pasivo, esto es “aquella de la que pueda disponer discrecionalmente esa persona una vez cubiertas sus necesidades más esenciales, valoradas de forma objetiva y conforme a criterios internacionalmente aceptados”⁵⁹⁵. La exención de esta parte de la renta constituye una derivación lógica del principio de capacidad económica, y así ha sido reconocida en otros países de nuestro entorno⁵⁹⁶. Dicho mínimo exento, cuya cuantía

⁵⁹⁵ MEH: *Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Madrid: IEF, 1998, pág. 80.

⁵⁹⁶ Véase al respecto: MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *La protección del mínimo existencial en el ámbito del IRPF*. Madrid: Colex, 1996, págs. 24 y siguientes; HERRERA MOLINA, P. M.: “Fundamento y configuración del mínimo personal y familiar”, en: AA.VV.: *El mínimo personal y familiar en el impuesto sobre la renta de las personas físicas*. Madrid: IEF-Marcial Pons, 2000, pág. 2, si bien este autor considera también que el anclaje constitucional de dicho mínimo radica en la

varía en función de las condiciones personales y familiares del sujeto pasivo, sustituye así a las deducciones en la cuota que, atendiendo a esas mismas razones, venían estableciendo los anteriores impuestos sobre la renta personal⁵⁹⁷. Esta sustitución es una opción del legislador que, en buena lógica, no excluye que pudieran haberse adoptado otros mecanismos para exonerar de gravamen el citado mínimo de renta. En efecto, y como afirmara D. MARÍN-BARNUEVO FABO, “la protección del mínimo existencial del IRPF no tiene que tener lugar necesariamente a través del reconocimiento de una exención, sino que puede llevarse a cabo también a través de reducciones, deducciones o cualquier otro instrumento que permita preservar de gravamen el mínimo existencial, pues, en todos estos casos...lo que interesa valorar es si efectivamente se consigue un resultado equivalente”⁵⁹⁸. Resulta sin embargo ineludible, para la adecuada protección del mínimo exento, que dichas reducciones operen sobre la base del impuesto, pues la minoración de la capacidad económica debe encontrar su reconocimiento en dicho lugar⁵⁹⁹. De ahí que, si bien las deducciones en la cuota por razones familiares previstas en la anterior normativa del IRPF (Ley 18/1991), tenían por finalidad “considerar la pérdida de capacidad económica sufrida por el sujeto pasivo por gastos de manutención de la familia”⁶⁰⁰, su escasa cuantía, manifiestamente insuficiente para compensar dicha pérdida de capacidad económica⁶⁰¹ pero, sobre todo, su ubicación en la cuota, y no en la base, constituye un defecto técnico que les impide cumplir la citada función, además de poder plantear problemas desde la perspectiva del principio de igualdad, según MARÍN-BARNUEVO⁶⁰².

dignidad de la persona y el derecho al libre desarrollo de la personalidad reconocidos en el artículo 10.1 de la Constitución.

⁵⁹⁷ MEH: *Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta...* Op. Cit. Págs. 142 y siguientes.

⁵⁹⁸ MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *La protección del mínimo existencial...* Op. Cit. Págs. 55 Y 56.

⁵⁹⁹ MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *La protección del mínimo existencial...* Op. Cit. Pág. 82.

⁶⁰⁰ MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *La protección del mínimo existencial...* Op. Cit. Pág. 62.

⁶⁰¹ MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *La protección del mínimo existencial...* Op. Cit. Pág. 81; véase el análisis que de dichas cuantías, en relación con el mínimo exento, efectúa el autor en págs. 64 y siguientes.

De acuerdo con estas tesis, la atribución de potestades normativas a las Comunidades Autónomas para establecer deducciones en la cuota por circunstancias personales y familiares no supone en puridad atribución de potestades para modificar el mínimo exento⁶⁰³. No obstante, como tendremos ocasión de comprobar en los siguientes epígrafes, la mayor parte de la normativa autonómica toma como base similares circunstancias a las de la LIRPF para cuantificar las deducciones autonómicas. En consecuencia, en las Comunidades Autónomas en que dicha normativa existe, la estructura resultante del impuesto resulta cuanto menos extraña, pues en la mayoría de los supuestos, según veremos, similares circunstancias son tomadas en cuenta en dos momentos diferentes del impuesto. Teniendo en cuenta que esta distorsionada estructura del impuesto se produce sólo a partir de la aprobación de la Ley 40/1998, del IRPF. Resulta difícil de comprender que con la nueva ley no se modificara el marco normativo de atribución de potestades normativas a las Comunidades Autónomas⁶⁰⁴.

La modificación en la estructura del impuesto sirve además de ejemplo para poner de manifiesto otra característica del mecanismo de cesión de impuestos a que ya se hizo referencia al principio de este estudio, y es que, a diferencia del mecanismo de los recargos, debido a la estrecha vinculación existente entre las

⁶⁰² MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *La protección del mínimo existencial...* Op. Cit. Págs. 82 y siguientes. En el mismo sentido, P. M. HERRERA MOLINA, para quien las deducciones específicas en función de circunstancias especiales en la cuota del impuesto “son totalmente inadecuadas para tomar en consideración la menor capacidad económica derivada del mínimo existencial”, en: “Fundamento y configuración del mínimo personal...Op. Cit. Pág. 13.

⁶⁰³ Por otro lado, la obligación de que la tarifa sea progresiva, impide también, en opinión de algunos autores, que las Comunidades Autónomas puedan regular el citado mínimo exento; en este sentido: CENCERRADO MILLÁN, E.: *El mínimo exento en el sistema tributario español*. Madrid: Marcial Pons, 1999, págs. 176 y siguientes; por el mismo autor: “La regulación contenida en la nueva Ley de Cesión de Tributos no permite modificar el mínimo exento en el IRPF”. QF, núm. 12/1997, págs. 43 y siguientes; MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: “Regulación en España”; en: AA.VV.: *El mínimo personal y familiar en el impuesto sobre la renta de las personas físicas*. Madrid: IEF-Marcial Pons, 2000, pág. 46.

⁶⁰⁴ En este sentido, véase: HERRERA MOLINA, P. M.: “El mínimo existencial en el Impuesto sobre la Renta...Op. Cit. Pág. 121; MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: “Regulación en España...Op. Cit. Pág. 46;

normativas estatal y autonómicas, cualquier reforma del impuesto por parte del Estado tiene incidencia directa en la propia articulación de la cesión⁶⁰⁵. Esta dependencia de la normativa autonómica con respecto de la estatal se ha puesto de manifiesto en otros aspectos del impuesto, por ejemplo en la tarifa, que en el momento de atribución de potestades normativas a las Comunidades Autónomas se dividía en dos clases, individual y conjunta, y que con motivo de la reforma del impuesto en 1998 pasa a ser sólo individual, teniendo entonces la reforma como consecuencia un vaciamiento parcial, acaecido *a posteriori*, de las potestades normativas atribuidas a las Comunidades Autónomas⁶⁰⁶.

Este problema se plantea en todos los supuestos en que se comparte, entre Estado central y entes subcentrales, una misma materia imponible a través de la regulación conjunta de un tributo. Es claro que la intensidad de la citada dependencia dependerá de los concretos elementos que puedan ser regulados por cada uno de los entes subcentrales. Precisamente la búsqueda de una mayor independencia en las decisiones de estos últimos con respecto del Estado central fue una de las razones que motivó la reforma en la modalidad de reparto del Impuesto sobre la Renta Personal en Canadá. En este sentido, una de las principales demandas de las Provincias es que se modifiquen las reglas de cálculo del recargo provincial al objeto de que recaiga sobre la base imponible del impuesto federal, en lugar de sobre la cuota, ya que así las disposiciones normativas provinciales no se verán afectadas cada vez que la Federación modifique los tipos de gravamen de su impuesto sobre la renta personal. Esta demanda es finalmente atendida y en 1998 se decide modificar el sistema de reparto de la imposición personal sobre la renta⁶⁰⁷. El nuevo sistema se

IBÁÑEZ CASADO, J.: "Aplicación del principio de corresponsabilidad fiscal". CT, núm. 99/2001, pág. 59.

⁶⁰⁵ MONASTERIO ESCUDERO, C.: "La reforma del IRPF y sus efectos sobre la financiación autonómica". Revista del Instituto de Estudios Económicos, núms. 2/3, 1998, págs. 183 y siguientes.

⁶⁰⁶ VILLARÍN LAGOS, M.: *La cesión de impuestos...* Op. Cit. Pág. 217; RAMOS PRIETO, J.: *La cesión de impuestos...* Op. Cit. Págs. 485 y 486.

⁶⁰⁷ Los motivos que inspiraron esta nueva reforma pueden verse en: PROVINCIAL/TERRITORIAL MINISTERS OF FINANCE: *Report to Premiers*. Ottawa: Supply and Services Canada, 1998, pág.

articula técnicamente como un recargo sobre la base imponible del impuesto sobre la renta (*tax on income system*, al que suele hacerse referencia como “TONI”), definida por la Federación⁶⁰⁸. Esta manera de compartir el impuesto se aplica también a la imposición sobre la renta de las sociedades, frente al sistema anterior, consistente en recargos provinciales sobre la cuota del impuesto federal (*tax on tax system*). Además del recargo sobre la base, las Provincias pueden establecer una serie de deducciones sobre la cuota (*tax credits*) siempre que se cumplan determinadas condiciones establecidas por la Federación⁶⁰⁹.

2. El alcance de la atribución de potestades normativas en el IP.

La imposición sobre el patrimonio ha sido tradicionalmente objeto de descentralización en los Estados con múltiples ámbitos de gobierno⁶¹⁰. En general, y desde la perspectiva del federalismo fiscal, suele haber acuerdo en que esta clase de imposición es idónea para su descentralización⁶¹¹. También en España ha habido

13. La demanda de una mayor corresponsabilidad fiscal en el sistema es especialmente importante desde la década de los noventa, aunque había habido reivindicaciones de una mayor corresponsabilidad por parte de las Provincias en los años cincuenta y setenta; BOADWAY, R.: “Recent Developments...Op. Cit. Págs. 72 y siguientes. En la doctrina canadiense hubo opiniones a favor de esta mayor corresponsabilidad fiscal, se afirmaba tempranamente que el principio de corresponsabilidad fiscal es un principio perteneciente a la más elemental lógica de un gobierno, (“...*the sound parliamentary tradition with us that the government which spends public money should be compelled to raise it*”); SCOTT, F. R.: “The constitutional background of taxation agreements”, en: *The Mc Gill Law Journal*, Vol. 2, no. 1, 1955, pág. 2 (también publicada en: SCOTT, F. R.: *Essays on the Constitution*. Toronto: University of Toronto Press, 1977, págs. 291 a 301). Véase también esta idea en: *Parliamentary Task Force on Federal-Provincial...*Op. Cit. Págs. 30 y siguientes.

⁶⁰⁸ BOADWAY, R. W.; KITCHEN, H. M.: *Canadian Tax Policy...*Op. Cit. Págs. 13 y siguientes; BOADWAY, R. W.; KITCHEN, H. M.: “Personal Income Tax Reform...Op. Cit. Págs. 575 y siguientes; PERRY, D. B.; TREFF, K.: *Finances of the Nation...*Op. Cit. Págs. 3:1 y siguientes.; Sobre el nuevo sistema TONI, véase: DEPARTMENT OF FINANCE CANADA: *Federal Administration of Provincial Taxes...*Op. Cit. Págs. 29 y siguientes

⁶⁰⁹ Las condiciones para el establecimiento de normativa sobre el impuesto sobre la renta personal se encuentran, en los momentos actuales, en el siguiente documento: CANADA. DEPARTMENT OF FINANCE: *Federal Administration of Provincial...*Op. Cit. Págs. 51 y siguientes.

⁶¹⁰ BOADWAY, R. W.; KITCHEN, H. M.: *Canadian Tax Policy...*Op. Cit. Págs. 13 a 21; PERRY, D. B.; TREFF, K.: *Finances of the Nation 2000*. Toronto: CTF, 2001, págs. 3:1 a 6:17.

⁶¹¹ MUSGRAVE, R. A.: “Who Should Tax, Where...Op. Cit. Págs. 5 y siguientes.

tradicionalmente acuerdo en su cesión a las Comunidades Autónomas, si bien no han faltado opiniones contrarias a su cesión en la doctrina; hasta la atribución de potestades normativas a las Comunidades Autónomas sobre este impuesto, las críticas doctrinales se habían centrado en la delegación de su gestión⁶¹², habida cuenta de su carácter complementario con respecto del IRPF, algo que suele caracterizar a esta clase de imposición en la mayoría de los países de nuestro entorno⁶¹³ y, de forma minoritaria, en la posible extraterritorialidad de su gravamen⁶¹⁴. A partir de 1997, las voces críticas se han centrado, como veremos, en la posible contravención del artículo 157.2 de la Constitución.

Al igual que ha sucedido en el resto de impuestos cedidos con potestades normativas, como consecuencia de la reforma del sistema de financiación autonómica acometida en 2002 se han incrementado considerablemente las facultades legislativas atribuidas a las Comunidades Autónomas sobre este impuesto. De acuerdo con la LCTMFC, las Comunidades tenían atribuida potestad normativa para establecer la tarifa del IP, con el límite de mantener la misma progresividad que la estatal, y regular el mínimo exento. Con la LSF, las Comunidades Autónomas mantienen las anteriores facultades normativas, pero

⁶¹² En efecto, el citado carácter complementario del IRPF ha constituido una preocupación por los problemas de gestión que ello podría acarrear. Véase la discusión al respecto en: MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: *La cesión de tributos...* Op. Cit. Págs. 60 y siguientes. ESCRIBANO LÓPEZ, F.: “El concepto de tributo cedido...” Op. Cit. Págs. 970 y siguientes, y doctrina por él citada.

⁶¹³ LAGARES CALVO, M. J.: “El impuesto sobre el patrimonio neto: características y funciones en un sistema tributario moderno”. AA.VV.: *El impuesto sobre el patrimonio neto*. Madrid: IEF, 1972, pág. 19; ESCRIBANO LÓPEZ, F.: *El impuesto extraordinario sobre el patrimonio de las personas físicas*. Madrid: Civitas, 1985, págs. 76 y siguientes; SMITH, R. S.: *Personal Wealth Taxation: Canadian Tax Policy in a Historical and an International Setting*. Canadian Tax Paper no. 97. Toronto: CTF, 1993, págs. 49 y siguientes.

⁶¹⁴ MOLDES TEO, E.; CARAMÉS, L.: “La financiación de las autonomías y las Haciendas municipales”. *Revista de Economía y Hacienda Local*, núm. 27/1979, pág. 508. LASARTE ÁLVAREZ, J.: “La financiación de las Comunidades autónomas...” Op. Cit. Pág. 423. A. MARTÍNEZ LAFUENTE sugería la infracción del principio de territorialidad en relación con los impuestos cedidos, si bien la descartaba porque la normativa sobre los impuestos cedidos era entonces totalmente estatal; en: *La cesión de tributos...* Op. Cit. Págs. 104 y 105, nota número 7.

desaparecen los límites a la regulación de la tarifa y se añade la facultad de establecer deducciones y bonificaciones en la cuota del impuesto.

El artículo 39 de la LSF atribuye a las Comunidades Autónomas, en idénticos términos que la anterior LCTMFC, potestades normativas para regular el mínimo exento en el IP. Desde una perspectiva técnica, dicho mínimo se articula como una reducción en la base imponible⁶¹⁵. Teniendo en cuenta que la LSF no establece límite alguno a las posibilidades de regulación autonómica de este elemento, no debe descartarse que éstas lo eliminen o introduzcan condicionantes a su aplicación en función de las circunstancias del sujeto pasivo, lo que podría suponer incluso una alteración de la naturaleza del impuesto. No opina así M. NÚÑEZ GRAÑÓN para quien, pese al silencio de la ley al respecto, las potestades normativas de que disponen las Comunidades Autónomas en este elemento del IP se circunscriben a aumentar o disminuir su cuantía, de manera que éstas no podrían en ningún caso introducir distinciones que obedecieran a la situación familiar de los sujetos pasivos, pues esto supondría una mutación de la naturaleza objetivo del impuesto, además de ser contrario al principio de igualdad la existencia de distintos tratamientos a la familia en el territorio español⁶¹⁶. No podemos compartir este último argumento pues, como veremos más adelante, las Comunidades Autónomas ostentan competencias para aprobar diversas normativas en relación con la familia. En cuanto a la posibilidad de que se produzca una mutación de la naturaleza del impuesto, tampoco estamos de acuerdo en que constituya un límite al ejercicio por las Comunidades Autónomas de las potestades normativas sobre este tributo. En cualquier caso, nos parece un dato de la mayor relevancia para enjuiciar el alcance de su atribución, pues pone de manifiesto que, a través del ejercicio de potestades

⁶¹⁵ En coherencia con su carácter de impuesto objetivo, que no puede albergar mínimos existenciales, como ha señalado J. ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN: *Técnicas desgravatorias...* Op. Cit. Pág. 43; No opina igual E. CENCERRADO MILLÁN, para quien el mínimo exento en el IP constituye un auténtico mínimo existencial; en: *El mínimo exento...* Op. Cit. Pág. 226.

⁶¹⁶ NÚÑEZ GRAÑÓN, M.: *Las desigualdades tributarias por razones familiares y de residencia*. Madrid: Marcial Pons-IEF, 1998, págs. 262 y 263. Se adhiere a esta opinión M. VILLARÍN LAGOS: *La cesión de impuestos...* Op. Cit. Pág. 246.

sobre este elemento del tributo, las Comunidades Autónomas podrían llegar a transformar la propia naturaleza del impuesto, introduciendo consideraciones que alteraran la carga tributaria en función de las circunstancias personales y familiares de los sujetos pasivos, lo que sin duda incidiría en el carácter que tiene el IP de impuesto objetivo⁶¹⁷.

Pero el principal problema que ha suscitado la atribución de potestades normativas a las Comunidades Autónomas en este impuesto, es que, *a priori*, parece difícil coherente el ejercicio de potestades por parte de éstas con el cumplimiento del límite de territorialidad del gravamen establecido en el artículo 157.2 de la Constitución. Con carácter previo a la atribución de potestades normativas, se había sugerido ya que la misma podría llegar a suponer una vulneración del principio de territorialidad⁶¹⁸. A partir de 1997, gran parte de la doctrina ha sugerido esta posibilidad⁶¹⁹.

El artículo 157.2 de la Constitución prohíbe a las Comunidades Autónomas “adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio”. Lo

⁶¹⁷ ESCRIBANO LÓPEZ, F.: *El impuesto extraordinario...* Op. Cit. Págs. 30 y siguientes; y “El concepto de tributo cedido...” Op. Cit. Pág. 962; CENCERRADO MILLÁN, E.: *El mínimo exento...* Op. Cit. Pág. 228. ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Técnicas desgravatorias...* Op. Cit. Pág. 43.

⁶¹⁸ F. ESCRIBANO LÓPEZ así lo sugería, en relación con los recargos; en: *El impuesto extraordinario sobre el patrimonio...* Op. Cit. Pág. 69, afirmándolo posteriormente de forma directa en “El ámbito territorial de aplicación del Impuesto sobre el Patrimonio”. RVHP, *Palau 14*, núm. 17/1989, pág. 147, donde señala que el establecimiento de un recargo sobre este impuesto sería contrario al artículo 157.2 de la Constitución. Apunta esta idea también M. A. GARCÍA FRÍAS, en: *La financiación territorial...* Op. Cit. Pág. 170.

⁶¹⁹ En este sentido: ORÓN MORATAL, G.: “La residencia habitual como punto de conexión en los impuestos directos: problema actual y causa de próximas reformas legislativas”, en: AA.VV.: *Presente y futuro de la Imposición Directa en España*. AEDAF. Valladolid: Lex Nova, 1997, pág. 90; ZORNOZA PÉREZ, J. J.: “Corresponsabilidad fiscal...” Op. Cit. Pág. 4036; PÉREZ ROYO, J.: *El nuevo modelo...* Op. Cit. Págs. 128 y siguientes; GARCÍA MORILLO, J.; PÉREZ TREMPES, P.; ZORNOZA PÉREZ, J.: *Constitución...* Op. Cit. Págs. 154 y siguientes; AGULLÓ AGÜERO, A.: “La capacidad normativa...” Op. Cit. Pág. 40. Con cierta cautela, sugieren esta posibilidad M. RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN; E. ZABÍA DE LA MATA, en: “Los puntos de conexión en el nuevo modelo de financiación autonómica”. CT, núms. 82-83/1997, págs. 247 y 248; LÓPEZ LÓPEZ, H.: “El principio de territorialidad como límite...” Op. Cit. Págs. 216 y siguientes.

primero que es preciso dilucidar en relación con este límite, es si es de aplicación al ejercicio de potestades normativas por las Comunidades Autónomas sobre los impuestos cedidos. Como es sabido, el Tribunal Constitucional, en la ya citada Sentencia 150/1990 (FJ. 3º), despejó las dudas existentes sobre su aplicabilidad a los recargos autonómicos, desvinculando así expresamente el artículo 157.2 de la Constitución del 9 de la LOFCA, lo que habría supuesto la aplicación de estos límites únicamente a los tributos propios de las Comunidades Autónomas⁶²⁰. Parte de la doctrina no quedó muy convencida con esta interpretación y siguió sosteniendo que los límites de los tributos propios deben ser aplicados a los recargos⁶²¹. Pues bien, en nuestra opinión, y de acuerdo con la citada jurisprudencia, la pregunta debe responderse en sentido afirmativo, y ello debido a la amplitud del término “*medidas tributarias*”, con el que parece que se pretende dar cabida a cualquier modalidad de tributación autonómica, incluyendo la que nos ocupa, de carácter delegado⁶²². Una opinión contraria a la que aquí mantenemos es la expresada por M. VILLARÍN LAGOS, para quien el límite del artículo 157.2 de la Constitución no podría afectar a las potestades normativas de las Comunidades Autónomas sobre los impuestos cedidos debido a que se trata de impuestos de titularidad estatal sobre los que éstas únicamente ostentan competencias para incidir sobre la *entidad* del tributo, y no sobre la *identidad*. Como argumento adicional a su favor, esgrime la autora que ello se deriva del hecho de que el artículo 9 de la LOFCA sólo recoge los límites

⁶²⁰ Como había sostenido una parte de la doctrina; en este sentido: ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: *Sistema tributario español y comparado*. Madrid: Tecnos, 1986, pág. 644; CORS MEYÀ, F. X.: “Los recargos y los impuestos propios de las Comunidades Autónomas”. REDF, núm. 59/1988, págs. 421 a 423; RODRÍGUEZ MONTAÑÉS, M. P.: *Los recargos como ingreso tributario de los entes públicos territoriales*. Madrid: IEF, 1991, pág. 56. Pueden verse las diferentes posturas doctrinales en: JIMÉNEZ COMPAIRED, I.: *La imposición propia...* Op. Cit. Págs. 246 y siguientes.

⁶²¹ En este sentido: FERREIRO LAPATZA, J. J.: “Régimen jurídico de la financiación autonómica: la corresponsabilidad fiscal y la STC 150/1990, de 4 de octubre de 1990”. RHAL, núm. 61/1991, págs. 81 y 82; CORS MEYÀ, F. X.: “Prólogo” al libro de QUINTANA FERRER, E.: *Los recursos participativos...* Op. Cit. Págs. 22 y siguientes (trabajos todos ellos posteriores a la STC 150/1990).

⁶²² En este sentido véase: ZORNOZA PÉREZ, J. J.: *Los recursos de las Comunidades Autónomas...* Op. Cit. Pág. 33; GARCÍA MORILLO, J.; PÉREZ TREMP, P.; ZORNOZA PÉREZ, J.: *Constitución...* Op. Cit. Pág. 152.

territoriales para los impuestos propios de las Comunidades Autónomas⁶²³. Esta interpretación, además de que parece estar en abierta contradicción con lo establecido por el Tribunal Constitucional, carece en nuestra opinión de fundamento constitucional alguno, pues de la dicción literal del artículo 157.2 no parece posible inferir la citada diferencia entre medidas que afecten a la *entidad* y a la *identidad* del tributo.

En conclusión, entendemos que la prohibición del artículo 157.2 de la Constitución será aplicable a cualquier clase de medida tributaria adoptada por una Comunidad Autónoma, siempre que ésta sea susceptible de producir los citados efectos extraterritoriales. Sentado esto, se plantea a continuación el problema de en qué momento debe entenderse aplicable el citado límite: al aprobarse la normativa autonómica, o desde que se atribuyen las citadas potestades normativas a las Comunidades Autónomas. Nosotros creemos que en todo caso es necesario esperar a la primera circunstancia, pues hasta tanto no haya normativa autonómica no nos encontraremos estrictamente ante medidas tributarias *adoptadas* por las Comunidades Autónomas⁶²⁴.

La aplicación del citado principio de territorialidad a la tributación autonómica ha sido llevada a cabo de manera bastante cauta por el Tribunal Constitucional, que parte de la premisa de que *“ninguno de los límites constitucionales que condicionan dicho poder tributario puede ser interpretado de tal manera que haga inviable el ejercicio de aquella potestad tributaria”*, de manera que no todo efecto extraterritorial conculca el citado precepto, pues lo contrario conllevaría una anulación, *de facto*, del poder tributario de las Comunidades Autónomas (STC 150/1990, de 4 de octubre, FJ. 3º). En esta Sentencia concluía el

⁶²³ VILLARÍN LAGOS, M.: *La cesión de impuestos...* Op. Cit. Pág. 246. Aunque la autora emplea este argumento sólo en relación con el IP, los términos en que se argumenta hacen posible entender que se refiere a todos los impuestos cedidos.

⁶²⁴ En contra: ZORNOZA PÉREZ, J. J.: “Corresponsabilidad fiscal y financiación...” Op. Cit. Pág. 4037; GARCÍA MORILLO, J.; PÉREZ TREMPES, P.; ZORNOZA PÉREZ, J.: *Constitución...* Op. Cit. Pág. 153; LÓPEZ LÓPEZ, H.: “El principio de territorialidad como límite...” Op. Cit. Pág. 217.

Tribunal que el artículo 157.2 contiene una prohibición de establecer un gravamen *inmediato* sobre bienes situados fuera del territorio de la Comunidad Autónoma, ya que *“una cosa es adoptar medidas tributarias sobre bienes y otra distinta establecer un recargo tributario cuyos efectos puedan alcanzar mediata o indirectamente, en el «plano de lo fáctico», a los bienes como fuente de la riqueza o renta que constituye el hecho imponible”*. Seguía aquí el Tribunal Constitucional una tesis que ya había sido apuntada con anterioridad por J. J. ZORNOZA PÉREZ⁶²⁵. La conclusión, sobradamente conocida, es que dicho límite no afectaría a un recargo establecido sobre el IRPF, por tratarse de un tributo que grava la renta, y por lo tanto, sólo de manera *mediata* recae sobre bienes situados en otras Comunidades⁶²⁶. Pues bien, a diferencia de lo que sucede en el IRPF, el gravamen del IP constituye un gravamen *inmediato* sobre determinados bienes, integrantes del patrimonio de las personas físicas, por lo que sus efectos extraterritoriales serían directos, no se limitarían al plano de lo fáctico. Así, en el IP se produce una clara extraterritorialidad del gravamen debido a que el punto de conexión establecido es la residencia habitual de los sujetos pasivos (artículo 23.2 LSF), lo que significa que se someterán a gravamen todos los bienes de que éste sea titular con independencia de su ubicación, por lo que es posible imaginar que la normativa autonómica recaerá sobre bienes situados en Comunidades Autónomas distintas.

Por lo que a nuestro estudio interesa, conviene recordar también aquí la especial importancia que, en el razonamiento del Tribunal, que, pese a su longitud, creemos pertinente transcribir aquí parcialmente: *“es evidente que el Impuesto sobre la Renta no grava bienes, sino la renta de los sujetos pasivos, constituida por la totalidad de sus rendimientos netos, más los incrementos de patrimonio...El Impuesto sobre la Renta es, pues, un tributo de naturaleza personal, cuyo hecho imponible está constituido, entre otros conceptos, por los rendimientos derivados de cualquier elemento patrimonial no afecto a actividades económicas, profesionales o*

⁶²⁵ ZORNOZA PÉREZ, J. J.: “Tributos propios y recargos...Op. Cit. Págs. 989 y siguientes.

artísticas... lo que en este caso se grava no es el bien o patrimonio del sujeto pasivo en sí mismo considerado, sino el beneficio o rendimiento que el titular obtiene de su utilización, y que la Ley fija en un determinado porcentaje del valor fiscal del inmueble. En definitiva, en el Impuesto sobre la Renta, es la renta personal la materia imponible que el legislador decide someter a imposición y, a la vez, la tomada en cuenta por la Ley al configurar el hecho imponible del tributo. El art. 157.2 de la Constitución prohíbe a las Comunidades Autónomas adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio, pero no sobre la renta de las personas con domicilio fiscal en su territorio, aunque esta renta provenga, en parte, de bienes localizados fuera de la Comunidad Autónoma...y, a la evidencia de que la renta personal gravada por el recargo autonómico no es un bien situado en territorio alguno, hay que añadir la de que las rentas no son bienes, sino que son los bienes los que producen la renta” (STC 150/1990, FJ. 3º).

Esta argumentación, que modula el alcance del artículo 157.2 en función de la naturaleza del impuesto, ya había sido sugerida por C. PALAO TABOADA que, en relación con el citado recargo madrileño, había afirmado que “no nos hallamos ante “medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio”, que prohíbe el artículo 157.2 de la Constitución. Nos hallamos ante medidas tributarias sobre personas”⁶²⁷. En sentido similar, J. J. ZORNOZA PÉREZ, apuntaba que la prohibición del artículo 157.2 de la Constitución no constituye un obstáculo “para la aplicación por las Comunidades Autónomas de recargos sobre las bases de los impuestos cedidos que gravan el patrimonio de las personas físicas con residencia habitual en su territorio, las sucesiones de personas ni las donaciones efectuadas por queiens tengan esa misma condición. Pues si progresara un entendimiento del artículo 157.2 de la Constitución más atento a su letra que a su espíritu o finalidad...seguramente se incurriría en contradicción con el artículo 12 de la LOFCA, al desnaturalizar los impuestos recargados, ya que esa exclusión alteraría

⁶²⁶ DE LA HUCHA CELADOR, F.; ZORNOZA PÉREZ, J. J.: “Los recargos sobre impuestos...Op. Cit. Págs. 24 y 25.

significativamente sus bases imponibles y, por consecuencia, su propia naturaleza”, pues el citado precepto constitucional “pretende sólo que las medidas tributarias de las Comunidades Autónomas tengan un ámbito de eficacia territorialmente condicionado que, como es lógico, puede serlo en razón de diversos criterios, variables según la naturaleza de la figura tributaria de que se trate y que, en ocasiones, será casi exclusivamente de territorialidad –como sucede en el caso de los impuestos propios del artículo 9 de la LOFCA- mientras que, en otras, tendrán un matiz relacionado con condiciones personales de los sujetos pasivos...como la residencia habitual, que opera para los impuestos cedidos sobre el Patrimonio y las Sucesiones”⁶²⁸. Si bien, en relación con la concreta atribución de potestades normativas en los impuestos cedidos, este mismo autor ha afirmado que sí se produce en todo caso una infracción del artículo 157.2 de la Constitución, aunque ésta “resultaba difícilmente evitable, pues es una consecuencia que deriva directamente de la voluntad de dar una nueva configuración a los tributos cedidos, como impuestos de normación compartida, sin alterar su naturaleza y estructura”⁶²⁹

En la misma línea, aunque haciendo mayor hincapié en la propia estructura de la figura del recargo, se había pronunciado L. M. CAZORLA PRIETO, afirmando, en defensa de la constitucionalidad aquel recargo que “...técnicamente resulta difícil y desestimable hoy la posibilidad de construir una imposición sobre la renta de las personas físicas que sólo redundara para el sujeto pasivo en bienes situados en el territorio de la Comunidad Autónoma de su residencia. En efecto, al tener que construirse ontológicamente sobre el mismo hecho imponible, impuesto y recargo sobre él adherido, estaremos siempre ante una imposición sobre las personas en la que se englobarán también los rendimientos producidos fuera del territorio de

⁶²⁷ PALAO TABOADA, C.: *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, Tomo I. Madrid: Edersa, 1988, pág. 34.

⁶²⁸ ZORNOZA PÉREZ, J. J.: *Los recursos de las Comunidades Autónomas...* Op. Cit. Págs. 35 y 36; por el mismo autor: “Tributos propios y recargos...” Op. Cit. Págs. 989 y siguientes; CALERO, J.; LASARTE, J.: “El recargo en el Impuesto sobre la Renta de la Comunidad de Madrid”. HPE, núm. 99/1986, págs. 390 y siguientes.

⁶²⁹ ZORNOZA PÉREZ, J. J.: “Corresponsabilidad fiscal y financiación...” Op. Cit. Pág. 4037.

la Comunidad Autónoma impositora. Para gravar aisladamente rendimientos producidos sólo en la Comunidad Autónoma tendría que concebirse un impuesto autonómico al margen del IRPF, aunque lo tomara en ciertos aspectos como punto de referencia, y no un recargo sobre éste, que requiere tener siempre el mismo hecho imponible que el del tributo al que se adhiere y, por la propia naturaleza del éste, alcance extraterritorial⁶³⁰. Por último, para J. RAMOS PRIETO, dicha infracción del artículo 157.2 no se produce en el caso de la cesión del IP, ya que, por un lado, se trata de un impuesto que grava el patrimonio en su totalidad, como una “unidad ideal”, por lo que el punto de conexión empleado es también el más correcto⁶³¹.

Con base en el citado razonamiento del Tribunal Constitucional, se ha interpretado que el citado límite sólo está pensado para impuestos de naturaleza real, por lo que no sería aplicable al IP⁶³². Ésta sería una primera posibilidad de salvar la infracción del 157.2 que puede producirse como consecuencia del ejercicio de potestades normativas por las Comunidades Autónomas en este impuesto. El principal problema de esta construcción es que carece de un sólido fundamento constitucional, pues en definitiva se basa en una única Sentencia del Tribunal Constitucional cuyo razonamiento se construye en torno al IRPF.

Otra opción sería interpretar que el Estado está obligado a modificar el punto de conexión, de manera que el gravamen autonómico del IP recayera sólo sobre aquellos bienes situados en la Comunidad Autónoma de que se trate. Ahora bien, dicha modificación supondría, en puridad, una mutación de la propia naturaleza del impuesto. En efecto, la selección de la residencia habitual como punto de conexión⁶³³ no es casual, sino que encuentra un sólido fundamento en la naturaleza

⁶³⁰ CAZORLA PRIETO, L. M.: *Recargos e impuesto sobre la renta...* Op. Cit. Pág. 293.

⁶³¹ RAMOS PRIETO, J.: *La cesión de impuestos...* Op. Cit. Págs. 517 a 520.

⁶³² Así lo ha entendido M. VILLARÍN LAGOS, en: *La cesión de impuestos...* Op. Cit. Pág. 244.

⁶³³ Conocida es la discusión en torno a la naturaleza personal o territorial de los criterios de residencia habitual y de domicilio fiscal, en la que no entraremos aquí; puede verse al respecto:

personal del impuesto⁶³⁴, así como en su complementariedad con respecto del IRPF y el ISyD⁶³⁵. Por ello, una modificación tal del punto de conexión implicaría necesariamente una transformación de la naturaleza del IP en real, dificultando además su clásica función de parámetro de control con respecto de otros impuestos⁶³⁶.

Parece así inevitable que cualquier medida normativa adoptada por las Comunidades Autónomas sobre el IP, sea a través del establecimiento de un recargo, sea mediante el ejercicio de potestades normativas atribuidas por el Estado como consecuencia de su cesión, suponga una extraterritorialidad del gravamen. Determinar si dicha extraterritorialidad resulta contraria al artículo 157.2 de la Constitución no es una tarea sencilla. Es evidente que el legislador tiene obligación de configurar los puntos de conexión de manera que se evite, en la medida de lo posible, dicha extraterritorialidad. Ahora bien, esta configuración debe también respetar la propia naturaleza y función en el sistema tributario del impuesto en cuestión. En este caso, parece haber acuerdo doctrinal en que la residencia habitual es el único punto de conexión acorde con la naturaleza y estructura del IP. Por lo tanto, caben tan sólo dos opciones; entender que no es posible en modo alguno el

RODRÍGUEZ-BEREJO LEÓN, M.; ZABÍA DE LA MATA, E.: “Los puntos de conexión...Op. Cit. Pág. 239, y doctrina por ellas citada.

⁶³⁴ El criterio de la residencia habitual ha sido considerado el más efectivo para obtener una adecuada territorialización de los impuestos de naturaleza personal; véase al respecto: RODRÍGUEZ-BEREJO LEÓN, M.; ZABÍA DE LA MATA, E.: “Los puntos de conexión...Op. Cit. Pág. 239.

⁶³⁵ RODRÍGUEZ-BEREJO LEÓN, M.; ZABÍA DE LA MATA, E.: “Los puntos de conexión...Op. Cit. Pág. 247.

⁶³⁶ MOLDES TEO, E.; CARAMÉS, L.: “La financiación de las autonomías y las Haciendas municipales”: Revista de Economía y Hacienda Local, núm. 27/1979, pág. 508. RODRÍGUEZ-BEREJO LEÓN, M.; ZABÍA DE LA MATA, E.: “Los puntos de conexión...Op. Cit. Pág. 248. Este parece ser también el razonamiento de M. NÚÑEZ GRANÓN, si bien la autora otorga mayor peso a otro argumento, a saber “que la prohibición constitucional va dirigida a evitar que las distintas Comunidades Autónomas graven de forma diferente bienes situados fuera de su territorio, no a que medidas concretas que puedan adoptar a otros efectos, indirectamente, afecten a la totalidad de los bienes del sujeto que, evidentemente, no tienen por qué estar situados en la misma Comunidad”, en: *Las desigualdades tributarias...*Op. Cit. Pág. 266. Creemos que la interpretación de la autora se aparta sustancialmente de la dicción del artículo 157.2 de la Constitución.

establecimiento de recargos o el ejercicio de potestades normativas por parte de las Comunidades Autónomas sobre el IP o bien, interpretar que dichos efectos extraterritoriales son inevitables y se derivan de la propia naturaleza de la competencia en concreto. Creemos que esta segunda opción es la más correcta, siguiendo las tesis apuntadas por PALAO, ZORNOZA y CAZORLA a que hemos hecho referencia más arriba. Por otro lado, parece evidente que la primera opción supondría un vaciamiento de la competencia tributaria autonómica difícilmente compatible con el principio de autonomía financiera. En este sentido, conviene recordar que, pese a la existencia de algunas posturas críticas sobre la interpretación del Tribunal Constitucional⁶³⁷, la cauta posición adoptada por éste ha sido ampliamente aceptada por la doctrina, principalmente debido a que, de otro modo, cualquier medida tributaria conculcaría el citado límite. Así se ha pronunciado, entre otros, P. HERRERA MOLINA, para quien “cabe interpretar que el artículo 157.2 prohíbe a las Comunidades Autónomas adoptar medidas tributarias sobre “bienes (singulares) situados fuera de su territorio”, pero que no impide establecer recargos sobre la totalidad de la renta o el patrimonio del contribuyente. De esta manera se concilia el mandato del artículo 157.2 Constitución con el imperativo constitucional de que existan recargos entre los recursos de las Haciendas autonómicas”⁶³⁸. Ya con anterioridad había afirmado J. ZORNOZA PÉREZ, en relación con los recargos, que resulta difícilmente evitable que se produzcan efectos territoriales cuando se establezcan sobre impuestos como el que nos ocupa⁶³⁹.

3. El alcance de la atribución de potestades normativas en el ISyD.

El ISyD es un impuesto directo que grava los incrementos de patrimonio producidos a consecuencia de adquisiciones gratuitas, *inter vivos* o *mortis causa*,

⁶³⁷ FERREIRO LAPATZA, J. J.: “Régimen jurídico de la financiación autonómica: la corresponsabilidad fiscal y la STC 150/1990”. RHAL, núm. 61/1991, pág. 81.

⁶³⁸ HERRERA MOLINA, P. M.: “Hacienda general...Op. Cit. Pág. 552.

⁶³⁹ ZORNOZA PÉREZ, J. J.: “Tributos propios y recargos...Op. Cit. Págs. 989 y siguientes.

que reciben un distinto tratamiento en la LISyD. Es además, un impuesto personal y subjetivo, de manera que únicamente puede ser “pensado” en relación con un sujeto determinado, cuyas circunstancias personales se tienen en cuenta para cuantificar la obligación tributaria⁶⁴⁰. Hay cierto acuerdo en que esta clase de tributos cumple una relevante función redistributiva, además de ser igualmente complementarios de los impuestos sobre la renta, y de cumplir otras funciones tradicionalmente apuntadas por la doctrina, como reducir el papel que representa la suerte (*windfalls*) en la distribución de la riqueza y, en definitiva, establecer un impuesto sobre algo que a menudo se considera un privilegio⁶⁴¹. En el ISyD, dicha función redistributiva se pone especialmente de manifiesto en los elementos cuantificativos de la cuota; tarifa y coeficientes del patrimonio preexistente, según se afirma además en la Exposición de Motivos de la norma⁶⁴². La citada función se ha considerado la principal característica de este impuesto y una de las razones de su mantenimiento, a pesar de su tradicionalmente escaso potencial recaudatorio⁶⁴³, aunque esta circunstancia ha

⁶⁴⁰ SAINZ DE BUJANDA, F.: “Concepto del hecho imponible...Op. Cit. Pág. 394. TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: “El hecho imponible en el Impuesto sobre Sucesiones”; en: AA.VV.: *La fiscalidad de las Sucesiones y las Donaciones*. Valladolid: Lex Nova, 1989, pág. 20. En contra: CAZORLA PRIETO, L. M.; MONTEJO VELILLA, S.: *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. Madrid: Civitas, 1991, pág. 76, para quienes se trata de un impuesto de carácter real, si bien que inserto en un proceso de personalización.

⁶⁴¹ BIRD, R.: “The case for Taxing Personal Wealth”; en: AA.VV.: *Report of Proceedings of the Twenty-Third Tax Conference*. 1971 Conference Report. Toronto: CTF, 1972, págs. 7 y siguientes; SMITH, R. S.: *Personal Wealth Taxation...*Op. Cit. Págs. 48 y siguientes. Una opinión contraria es la expresada por la *Carter Commission*, cuyos autores consideraban que la única función de esta clase de impuestos era servir de control para los impuestos sobre la renta personal; AA.VV.: *Studies of the Royal Commission on Taxation*. No. 12. Ottawa: Queen’s Printer, 1967, pág. 2.

⁶⁴² En este sentido véase: RAMALLO MASSANET, J.: “Elementos innovadores y cuantificación”, en: AA.VV.: *Comentarios a la Nueva Ley de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. Madrid: La Ley, 1988, págs. 64 y siguientes; CAZORLA PRIETO, L. M.; MONTEJO VELILLA, S.: *El Impuesto sobre Sucesiones...*Op. Cit. Págs. 77 y siguientes; HERRERA MOLINA, P. M.: *Capacidad Económica y Sistema Fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*. Madrid: Marcial Pons, 1998, págs. 387 y siguientes; BERMÚDEZ ODRIOZOLA, L.; PÉREZ DE AYALA BECERRIL, L.; PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M.: *Comentarios al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. Valladolid: Lex Nova, 2001, pág. 31.

⁶⁴³ Según se puso de manifiesto en las discusiones parlamentarias de este tributo; el entonces Ministro de Economía y Hacienda expresaba así el parecer, más o menos generalizado, de la Cámara: “...hoy día los ingresos por este impuesto representan un pequeño porcentaje de los ingresos tributarios totales...y son razones de política tributaria general, de igualdad y de justicia tributaria, las que aconsejan y justifican su mantenimiento”; en: SIMÓN ACOSTA, E.: “Base liquidable, tipos de gravamen y deudas tributarias”; en: AA.VV.: *La fiscalidad de las sucesiones y*

sido también empleada como argumento, entre otros, para propugnar su eliminación⁶⁴⁴.

Al igual que el IP, el ISyD ha sido considerado un tributo idóneo para su descentralización en Estados con distintos ámbitos de gobierno si bien, en algunos Estados dicha clase de tributos ha terminado por desaparecer precisamente a raíz de su atribución a entes subcentrales, como consecuencia de la competencia fiscal entre dichos entes⁶⁴⁵. Así, en Canadá esta clase de imposición desapareció a principios de los años setenta⁶⁴⁶, aunque desde entonces algunos autores han abogado por su reintroducción⁶⁴⁷. Fenómenos similares se han producido en Australia y en Estados Unidos donde, si bien estos impuestos no llegaron a desaparecer, su papel en el sistema tributario disminuyó considerablemente también como consecuencia de la competencia fiscal⁶⁴⁸. En nuestro país, el ISyD es uno de los tributos tradicionalmente cedido a las Comunidades Autónomas sin que además, y a diferencia de lo que se vio en relación con el IP, dicha cesión haya planteado

las donaciones. Valladolid: Lex Nova, 1989, pág. 197. Véase también: CAZORLA PRIETO, L. M.; MONTEJO VELILLA, S.: *El Impuesto sobre Sucesiones...* Op. Cit. Págs. 32 y siguientes, págs. 39 y siguientes y págs. 61 y siguientes; J. RAMALLO MASSANET manifestada su extrañeza por que un impuesto con tan escaso potencial recaudatorio como éste suscitara el amplísimo debate que su reforma en 1987 originó; en: “Elementos innovadores y cuantificación”...Op. Cit. Pág. 46.

⁶⁴⁴ En este sentido: CHECA GONZÁLEZ, C.: *La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Materiales para la reflexión*. Madrid: Marcial Pons, 1996, págs. 129 y siguientes; ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: *La inconstitucionalidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. Madrid: Instituto de Estudios Económicos, 2001, pág. 20; para estos autores, la escasa recaudación pone de manifiesto su escaso potencial redistributivo.

⁶⁴⁵ Este caso ha sido definido como un “ejemplo gráfico de competencia fiscal en funcionamiento”; BOADWAY, R. W.; KITCHEN, H. M.: *Canadian Tax Policy...* Op. Cit. Pág. 48.

⁶⁴⁶ Véase al respecto: BIRD, R.: “The case for Taxing Personal...” Op. Cit. Págs. 6 y siguientes y 22 y siguientes; BIRD, R.; BUCOVETSKY, M. W.: *Canadian Tax Reform and Private Philanthropy*. Canadian Tax Paper, no. 58. Toronto: CTF, 1976, pág. 40; SMITH, R. S.: *Personal Wealth...* Op. Cit. Págs. 130 y siguientes. Antes de su desaparición, la citada comisión Rowell Sirois ya había aconsejado que dicha materia imponible volviera a ser regulada por el Estado central, previendo que la competencia fiscal iba a tener los efectos que finalmente tuvo.

⁶⁴⁷ Puede verse esta discusión en: SMITH, R. S.: *Personal Wealth...* Op. Cit. Págs. 166 y siguientes.

⁶⁴⁸ SMITH, R. S.: *Personal Wealth...* Op. Cit. Págs. 163 y siguientes.

especiales dudas a la doctrina, que en general se ha pronunciado a favor de la misma⁶⁴⁹.

La atribución de potestades normativas a las Comunidades Autónomas para regular las reducciones en la base imponible del ISyD encierra, al igual que sucede en otros impuestos cedidos, la posibilidad de modificar tanto la distribución de la carga tributaria como la propia estructura del impuesto, lo que implica la existencia de un amplísimo poder de disposición sobre el mismo por parte de las Comunidades.

La atribución de potestades normativas a las Comunidades Autónomas sobre el ISyD, que tuvo lugar por vez primera en 1997, también se ha incrementado notablemente a raíz de la reforma del sistema de financiación autonómica producida en 2002. De acuerdo con el artículo 13.Tres de la LCTMFC, las Comunidades Autónomas sólo ostentaban potestades en las adquisiciones *mortis causa*, donde podían legislar sobre tres aspectos de la estructura del impuesto: en primer lugar, podían regular las reducciones de la base imponible, bien manteniendo las estatales en condiciones análogas, bien estableciendo reducciones nuevas que obedecieran a circunstancias de carácter económico o social, propias de las Comunidades Autónomas. En segundo lugar, podían determinar la cuantía y coeficientes del patrimonio preexistente y, por último, podían fijar la tarifa, siempre que tuviera una progresividad similar a la estatal, siendo idéntica a ésta en cuanto a la cuantía del primer tramo de la base liquidable y el tipo marginal mínimo.

A partir de 2002, de acuerdo con el artículo 40 de la LSF, las Comunidades Autónomas ostentan además potestades normativas en materia de adquisiciones lucrativas *inter vivos*. Asimismo, siguen ostentando las mismas potestades normativas sobre las adquisiciones *mortis causa*, si bien que con menores condicionamientos, pues se amplían las posibilidades de establecer reducciones y

⁶⁴⁹ MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: *La cesión de tributos*. Op. Cit. Págs. 66 y siguientes; CAZORLA PRIETO, L. M.; MONTEJO VELILLA, S.: *El Impuesto de Sucesiones*....Op. Cit. Págs. 80 y siguientes.

desaparecen los límites a la regulación de la tarifa. Por último, se les atribuyen potestades normativas para establecer deducciones y bonificaciones en la cuota y aprobar normas en materia de gestión, liquidación, recaudación e inspección del impuesto. El incremento de potestades normativas concede así un amplísimo abanico de posibilidades para las Comunidades Autónomas en cuanto a la modificación de la estructura del impuesto, de manera que, aunque el Estado sigue manteniendo potestades para definir la base imponible y mantener determinadas reducciones, al menos en teoría, las Comunidades Autónomas podrían reducir considerablemente el gravamen por este impuesto a través del ejercicio de sus potestades normativas, llegando incluso a su anulación, como de hecho ha ocurrido en otros Estados.

Al igual que se ha examinado en relación con el IP, también en el ISyD se produce una extraterritorialidad del gravamen que puede plantear problemas desde la perspectiva del artículo 157.2 de la Constitución. Los puntos de conexión difieren en función del hecho imponible del tributo. Así, de acuerdo con el artículo 24.2 LSF, habrá que diferenciar entre, por un lado, adquisiciones *mortis causa* y cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida, y por otro, las adquisiciones *inter vivos*. La posible contradicción con el principio de territorialidad se produce en la primera clase de adquisiciones, debido a que se establece, como punto de conexión, la residencia habitual del causante. Teniendo en cuenta que el sujeto pasivo del ISyD es el causahabiente, es factible imaginar supuestos en que se someta a gravamen bienes situados en otra Comunidad Autónoma. Aunque en menor medida que en relación con el IP, también algunos autores han afirmado que los citados efectos extraterritoriales son contrarios al artículo 157.2 de la Constitución⁶⁵⁰. La única manera de evitar dicha infracción sería modificar el punto

⁶⁵⁰ ZORNOZA PÉREZ, J. J.: “Corresponsabilidad fiscal y financiación...Op. Cit. Pág. 4037; PÉREZ ROYO, J.: *El nuevo modelo...*Op. Cit. Págs. 129 y 130; GARCÍA MORILLO, J.; PÉREZ TREMPES, P.; ZORNOZA PÉREZ, J.: *Constitución...*Op. Cit. Págs. 154 y siguientes; AGULLÓ AGÜERO, A.: “La capacidad normativa...Op. Cit. Pág. 40.

Para M. VILLARÍN LAGOS, dicho límite no se conculca, ya que, según vimos más arriba, para esta autora el límite del artículo 157.2 de la Constitución sólo ha sido pensado para tributos reales, en: *La*

de conexión, estableciendo como tal la residencia del causahabiente, lo que, en opinión de algunos autores, sería incluso más acorde con la naturaleza personal del impuesto, pues se vincularía al sujeto pasivo con la Comunidad Autónoma en que reside⁶⁵¹. Una opinión contraria es la mantenida por L. M. CAZORLA PRIETO y S. MONTEJO VELILLA, para quienes “es el causante el que da unidad al fenómeno sucesorio”, por lo que lo decisivo a la hora de determinar el modo de tributar debe ser su lugar de residencia⁶⁵². En cualquier caso, y obviando otros problemas que la citada modificación pudiera plantear, tampoco con ella se evitarían totalmente los efectos extraterritoriales, al igual que examinamos en relación con el IP. En cualquier caso, y por las mismas razones que ya apuntamos entonces, no creemos que la atribución de potestades normativas en el ISyD suponga una infracción del citado precepto de la constitucional. Desde una perspectiva diferente, J. RAMOS PRIETO entiende que la atribución de potestades normativas a las Comunidades Autónomas no produce efectos contrarios al artículo 157.2 de la Constitución pues, al tratarse de un impuesto sobre la renta, y complementario también del IRPF, son extrapolables a este caso los argumentos de la STC 150/1990, ya examinados⁶⁵³.

Menos problemático es el supuesto de las donaciones, en que no se produce ningún efecto extraterritorial, ya que se establecen dos puntos de conexión diferenciados; con carácter general, la residencia habitual del donatario y, para el caso de las donaciones de inmuebles, a los que a estos efectos se asimilan las transmisiones a título gratuito de los valores a que se refiere el artículo 108 de la ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de valores, el punto de conexión es el lugar donde éstos radiquen. Estas previsiones se completan con una serie de reglas

*cesión de impuestos...*Op. Cit. Pág. 250. En sentido similar: TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: “Estado actual de la financiación autonómica...”Op. Cit. Pág. 35.

⁶⁵¹ RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M.; ZABÍA DE LA MATA, E.: “Los puntos de conexión...”Op. Cit. Págs. 252 y 253.

⁶⁵² CAZORLA PRIETO, L. M.; MONTEJO VELILLA, S.: *El Impuesto sobre Sucesiones...*Op. Cit. Pág. 116.

⁶⁵³ RAMOS PRIETO, J.: *La cesión de impuestos...*Op. Cit. Págs. 526 y 527.

especiales. Así, dispone el artículo 24.3 que en caso de que un donante donase a un mismo donatario distintos bienes y derechos en un solo documento y, por aplicación de los citados puntos de conexión, el rendimiento deba entenderse producido en varias Comunidades Autónomas, corresponderá a cada una de ellas el que resulte de aplicar, al valor de los bienes o derechos donados cuyo rendimiento se le atribuye, “*el tipo medio que, según sus normas, correspondería al valor de la totalidad de los transmitidos*”. La misma solución se otorga por la LSF, en su artículo 24.4, para los supuestos en que proceda acumular donaciones⁶⁵⁴.

Además de los posibles efectos extraterritoriales contrarios al artículo 157.2 de la Constitución, la atribución de potestades normativas a las Comunidades Autónomas sobre este impuesto puede provocar, según apuntábamos al principio, una considerable modificación de la estructura del impuesto, o una distorsión de los fines que éste pretende. Al analizar el concreto ejercicio de potestades por las Comunidades, podremos constatar si dichos augurios se cumplen y en qué medida.

4. El alcance de la atribución de potestades normativas en el ITPyAJD.

El ITPyAJD es un impuesto indirecto, real y objetivo, pues las circunstancias personales de los sujetos pasivos no son tenidas en cuenta en su estructura⁶⁵⁵, e instantáneo. Es además uno de los impuestos tradicionalmente cedido a las Comunidades Autónomas. Las potestades normativas atribuidas se han visto también sustancialmente incrementadas a partir de la LSF. Así, bajo la LCTMFC, las Comunidades podían ejercer las siguientes competencias normativas: en la modalidad “*transmisiones patrimoniales onerosas*”, regular el tipo de gravamen en las concesiones administrativas, en la transmisión de bienes inmuebles y en la

⁶⁵⁴ Si bien dichas previsiones han introducido un importante elemento de complejidad en la gestión del impuesto, que ha sido criticado, entre otros, por G. ORÓN MORATAL, en: “La residencia habitual como punto de conexión...Op. Cit. Pág. 93.

⁶⁵⁵ GARCÍA GIL, J. L.; GARCÍA GIL, F. J.: *Tratado del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*. Madrid: DIJUSA, 2000, págs. 47 y siguientes.

constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos, exceptuando los de garantía. Con la LSF, en esta modalidad podrán además regular el tipo de gravamen en la transmisión de bienes muebles y en la constitución y cesión de derechos reales que sobre ellos recaigan, exceptuando también aquí los de garantía. Asimismo, podrán regular los tipos de gravamen correspondientes a los arrendamientos de bienes muebles e inmuebles, además de aprobar los modelos de contrato para el caso de inmuebles. En la modalidad “*actos jurídicos documentados*” podían regular el tipo de gravamen de los documentos notariales bajo la LCTMFC, lo cual no ha variado con la LSF.

Como segunda novedad de la LSF en relación con este impuesto, las Comunidades Autónomas podrán establecer deducciones y bonificaciones de la cuota, siempre que sólo afecten a los actos y documentos sobre los que éstas tengan atribuida capacidad normativa en materia de tipos de gravamen. Exige además la LSF que las aprobadas por las Comunidades “*resultarán compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal reguladora del impuesto sin que puedan suponer una modificación de las mismas*”. Al igual que se prevé para el ISyD, dichas deducciones y bonificaciones se aplicarán con posterioridad a las reguladas por el Estado. Por último, las Comunidades Autónomas podrán además regular los aspectos de gestión y liquidación.

Al igual que sucede en otros impuestos cedidos, el ejercicio de potestades normativas por las Comunidades Autónomas podría también suponer una alteración de la naturaleza del tributo. En buena medida, esto ya se ha sucedido, pues son muchas las Comunidades que han aprobado legislación donde se introducen consideraciones personales para modular la carga tributaria, según se verá con detenimiento más adelante.

5. El alcance de la atribución de potestades normativas en el IEDMT.

Otra de las novedades introducidas a raíz de la reforma del sistema de financiación autonómica es la inclusión, como impuesto cedido, del IEDMT, algo que había sido propuesto por la doctrina en numerosas ocasiones⁶⁵⁶. En este impuesto, las Comunidades Autónomas ostentan potestades normativas para regular los tipos de gravamen dentro de unos determinados límites establecidos en el artículo 43 de la LSF. El principal problema que puede plantear la atribución de potestades normativas en este tributo es que podría dar lugar a fenómenos de competencia fiscal entre Comunidades Autónomas. En efecto, teniendo en cuenta que el punto de conexión es el lugar de la primera matriculación definitiva del vehículo, los sujetos pasivos tendrían una relativa facilidad para llevar a cabo la matriculación en aquella Comunidad que hubiera establecido la medida más beneficiosa⁶⁵⁷. De ahí que cuando se ha propuesto la cesión de este impuesto a las Comunidades Autónomas, se ha apuntado la idoneidad de establecer la residencia del sujeto pasivo como punto de conexión, al objeto de evitar la competencia fiscal y asegurar que el rendimiento afluyese a la Comunidad Autónoma donde es presumible que se utilizará el transporte con habitualidad⁶⁵⁸.

⁶⁵⁶ ADAME MARTÍNEZ, F. D.: *Tributos propios de las Comunidades Autónomas*. Granada: Comares, 1996, págs. 558 y 559; TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: “Estado actual de la financiación...Op. Cit. Pág. 37; SÁNCHEZ SÁNCHEZ, A.: *La corresponsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas*...Op. Cit. Págs. 448 y siguientes, y en: “Los impuestos especiales como instrumento de financiación autonómica”. HPE, núm. 155/2000, págs. 143 y siguientes; RAMOS PRIETO, J.: *La cesión de impuestos*...Op. Cit. Págs. 374 y siguientes.

⁶⁵⁷ Así lo había advertido ya L. M. ALONSO GONZÁLEZ; en: “Los tributos cedidos y la reforma (II)...Op. Cit. Pág. 23.

⁶⁵⁸ SÁNCHEZ SÁNCHEZ, A.: “Los impuestos especiales como instrumento...Op. Cit. Pág. 144. Una propuesta similar apunta J. RAMOS PRIETO; en: *La cesión de impuestos*...Op. Cit. Pág. 377.

6. Recapitulación: el alcance de las potestades normativas atribuidas sobre los impuestos cedidos.

De lo examinado hasta ahora es posible extraer una primera conclusión: la atribución de potestades normativas a las Comunidades Autónomas sobre los impuestos cedidos abre un amplio abanico de posibilidades para que, más allá de incrementar la presión fiscal sobre estos impuestos, éstas puedan modificar en muchos casos la estructura y la naturaleza de estos impuestos. Esto implica una capacidad normativa en materia tributaria muy superior a la que ya tenían con los impuestos propios y los recargos.

Dicho margen de actuación es especialmente amplio si tenemos en cuenta que, sobre esos mismos impuestos cedidos, las Comunidades Autónomas pueden además establecer recargos. Sin embargo, dicha actuación produciría notables distorsiones en la estructura de esos mismo impuestos, y podría además suponer una enervación, de manera indirecta, de los límites establecidos en la LSF y en la LOFCA. Tal sucedería, por ejemplo, si se establecieran recargos sobre el IRPF, alterando así la progresividad establecida por el Estado, algo que está prohibido por el artículo 38 de la LSF. En realidad, esta situación pone de manifiesto la existencia de una cierta confusión con respecto de la figura de los recargos, que tiene lugar a partir de la atribución de potestades normativas sobre los impuestos cedidos. En un intento de coordinar ambos recursos autonómicos, se ha modificado el primer apartado del artículo 12.1 de la LOFCA, que ahora establece que *“Las Comunidades Autónomas podrán establecer recargos sobre los tributos del Estado susceptibles de cesión, excepto en el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos. En el Impuesto sobre el Valor Añadido e Impuestos Especiales únicamente podrán establecer recargos cuando tengan competencias normativas en materia de tipos de gravamen”*. Se restringe así el elenco de tributos sobre los que las Comunidades Autónomas podrán establecer recargos, al objeto de no anular la prohibición de aprobar normativa sobre determinados impuestos cedidos. Ahora

bien, como decíamos más arriba, nada impide que pueda establecerse un recargo sobre el IRPF o sobre el IEDMT, y parece evidente que dicha actuación podría provocar unos efectos no queridos por el legislador; en el primer caso, modificando la progresividad por encima de lo permitido por la LSF, en el segundo, incrementando los tipos de gravamen por encima de lo habilitado por la misma norma. Ambas actuaciones supondría, *de facto*, una infracción de los límites establecidos por el Estado.

La posibilidad de que se produzca una transformación de la estructura del impuesto surge, con diferentes intensidades, en todos aquellos impuestos cedidos en que se han atribuido potestades normativas, según se podrá comprobar en epígrafes siguientes. Esta situación contrasta abiertamente con los límites establecidos a la creación de recargos por las Comunidades Autónomas. Se da así 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 conllevar mayores posibilidades de descoordinación con respecto de la normativa estatal.

Es pertinente recordar aquí someramente los límites establecidos al establecimiento de recargos por las Comunidades Autónomas, establecidos en el artículo 12.2 de la LOFCA, que establece que éstos “*no podrán configurarse de forma que puedan suponer una minoración en los ingresos del Estado por dichos impuestos, ni desvirtuar la naturaleza o estructura de los mismos*”. La prohibición de que el recargo merme los ingresos del Estado por el tributo base tiene como *ratio* que el establecimiento de recargos sea neutral con respecto de la recaudación que obtenga el Estado por el tributo base. Parece lógico entender que este límite sólo opera con respecto de los impuestos cedidos en que el Estado perciba algo de recaudación, esto es, en los momentos actuales, el IRPF⁶⁵⁹, ya que es el único en el

⁶⁵⁹ A una conclusión similar llegaba J. RUIZ BEATO BRAVO, refiriéndose a la dicción de la LOFCA anterior a su reforma de 1996, que se refiere únicamente a los ingresos a percibir por los impuestos no cedidos pero sobre los que sí cabe establecer recargos, esto es, al IRPF, puesto que resulta evidente que el Estado no percibe ingresos por los impuestos cedidos, por lo que difícilmente

que se dan dos condiciones: que la Comunidad Autónoma pueda establecer un recargo, y que el Estado perciba parte de la recaudación por ese impuesto. Hay unanimidad doctrinal en el sentido de concretar dicha prohibición en la imposibilidad de que un recargo autonómico pueda tener carácter de deducible de la base o la cuota del impuesto base⁶⁶⁰, de lo que se deduce que necesariamente se trata de un mandato dirigido directamente al legislador estatal, no al autonómico⁶⁶¹, interpretación que ha sido avalada por el Tribunal Constitucional⁶⁶².

En relación con el segundo límite, el Consejo de Estado afirmó que “la potestad financiera de las Comunidades Autónomas, en materia de recargos, queda vinculada a la naturaleza y estructura del impuesto estatal sobre el que el recargo se establece, no cabiendo, en consecuencia, una alteración en la definición del hecho imponible, los sujetos pasivos, la base y demás elementos que configuran la relación tributaria...la configuración tributaria de los recargos es, pues, de dependencia respecto de los impuestos recargados por lo que afecta a su presupuesto de hecho (el recargo sólo puede existir en función a la existencia previa del impuesto que le sirve

pueden minorarse, en: “Los recargos de las Comunidades Autónomas sobre los impuestos estatales”, en: *Organización territorial del Estado (Comunidades Autónomas)*, Vol. IV. Madrid: IEF, 1984, pág. 2746; ORÓN MORATAL, G.: *Régimen fiscal del juego en España*. Madrid: Tecnos, 1990, pág. 170.

⁶⁶⁰ Precisamente esta imposibilidad de deducción se contenía en los Acuerdos Autonómicos de 1981 firmados entre el Gobierno español y el Partido socialista. Puede verse en: *Acuerdos Autonómicos*. CEC, 1981, pág. 56. Por su parte, el Consejo de Estado, tras ser consultado sobre la constitucionalidad del recargo del 3 por 100 establecido por la Comunidad Autónoma de Madrid, emitió Dictamen núm. 47, 141, Sec. 5ª., Economía y Hacienda, de 3 de diciembre de 1984. En éste decía el consejo que sería imposible considerar los recargos autonómicos como un gasto deducible de la base del impuesto estatal, puesto que se trata de una carga fiscal adicional, no compensable con la que supone el impuesto estatal.

⁶⁶¹ Al respecto véase: JIMÉNEZ COMPAIRED, I.: *La imposición propia...* Op. Cit. Págs. 329 a 333; por el mismo autor: “La constitucionalidad del recargo del 3 por 100 sobre la cuota líquida del IRPF en cuanto ingreso o recurso de la Hacienda autonómica. (Notas a las Sentencia del Tribunal Constitucional 150 (1990, de 4 de octubre)”. REDF, núm. 69/1991, *in toto*.

⁶⁶² Así, en el FJ. 6º de la STC 150/1990 se afirmaba que “si el art. 12.2 de la L.O.F.C.A. prohíbe que tales recargos puedan suponer una minoración en los ingresos del Estado, ello ha de significar sin ningún género de dudas que la propia L.O.F.C.A ha considerado inaplicable la deducción prevista en el art. 19.1 a) de la Ley 44/1978 en lo tocante a los recargos que establezcan las Comunidades Autónomas en el Impuesto sobre la Renta”.

de base) y a la configuración de la relación jurídico-tributaria (identidad de hecho imponible y sujeto pasivo)⁶⁶³.

Algunos autores han extraído de este límite que los recargos sólo se podrían establecer sobre las cuotas de los impuestos estatales, pero nunca sobre las bases⁶⁶⁴. De una manera más matizada, otros autores vinculan la necesidad de que el recargo recaiga sobre la base o sobre la cuota a la propia estructura del impuesto, lo que exige un examen caso por caso de las características del tributo base. De esta manera, y tomando el ejemplo del IRPF, si su carácter subjetivo se deduce principalmente del conjunto de deducciones en la cuota, parece evidente que un recargo sobre la base prescinde del citado carácter y, en esa medida, desvirtúa la estructura y naturaleza del impuesto⁶⁶⁵. Ahora bien, la situación es diferente en el IRPF surgido de la reforma operada en 1998, que desplaza el conjunto de deducciones que subjetivizan el impuesto a la base. En consecuencia, posiblemente ahora un recargo sobre la base de este impuesto no incurriría en la prohibición de la LOFCA. Por ello, y teniendo en cuenta la vaguedad e imprecisión⁶⁶⁶ del citado

⁶⁶³ Dictamen núm. 47, 141, Sec. 5ª., Economía y Hacienda, de 3 de diciembre de 1984.

⁶⁶⁴ Por ejemplo, J. A. SÁNCHEZ PEDROCHE niega implícitamente esa posibilidad al descartar que el recargo pueda extenderse más allá de suponer una competencia sobre el tipo de gravamen, en “¿Inconstitucionalidad del nuevo modelo de financiación autonómica? (I)”. RVHP, *Palau 14*, núm. 29/1997, pág. 21; J. RAMALLO MASSANET no lo dice expresamente, pero lo da a entender en: “Elementos jurídicos...Op. Cit. Págs. 417, 424 y 433.

⁶⁶⁵ Así, refiriéndose al IRPF anterior a la reforma de 1998, J. J. ZORNOZA PÉREZ afirmaba que, en el caso del IRPF, un recargo sobre la base haría inoperantes las deducciones establecidas que permiten calificarlo como un impuesto subjetivo; en: Voz “recargo”...Op. Cit. Pág. 5473; en sentido similar, JIMÉNEZ COMPAIRED, I.: *La imposición propia*...Op. Cit. Pág. 335; por ello, este autor considera contrario a la LOFCA el recargo transitorio sobre el IRPF que, para el ejercicio de 1983, estableció la Comunidad Autónoma vasca en la Ley 23/1983, de 27 de octubre, dado que consistía en un tipo variable que recaía sobre la cuota íntegra -en lugar de un tipo proporcional sobre la cuota líquida- y porque se establecía una exención para rentas inferiores a determinadas cuantías. Para C. MONASTERIO ESCUDERO y J. SUÁREZ PANDIELLO, el recargo se podrá establecer sobre “la base o la cuota del impuesto, si el tributo es indirecto o de carácter real, y sobre la cuota cuando sea de naturaleza personal”; en: *Manual de Hacienda autonómica y local*. Barcelona: Ariel, 1998, págs. 166 y 167.

⁶⁶⁶ Como ya señalaba G. DE LA PEÑA VELASCO: “Los recargos como recursos...Op. Cit. pág. 388. Precisamente en relación con este límite, señalan J. LASARTE ÁLVAREZ, y J. CALERO GALLEGO, en: “El recargo en el impuesto...Op. Cit. Pág. 408: “es difícil determinar en teoría en qué momento se produciría esa desvirtuación, pues, entre otras cosas, no es sencillo fijar el

precepto, de la cual se ha hecho eco el propio Tribunal Constitucional, es posible mantener que el recargo puede articularse de diversas formas, pudiendo ser proporcional o progresivo, recaer sobre la base o sobre alguna de las cuotas y, por último, cabiendo la posibilidad de que incluya determinadas deducciones. Será necesario un análisis caso por caso para determinar en qué medida las citadas modalidades de recargo incurren en la prohibición del artículo 12.2 LOFCA⁶⁶⁷.

En cualquier caso, es claro que la preocupación principal del legislador a la hora de establecer el marco para el establecimiento de recargos, era salvaguardar la naturaleza y estructura de los impuestos estatales recargados. Habida cuenta de la amplitud de las potestades normativas atribuidas a las Comunidades Autónomas sobre los impuestos cedidos, y la a menudo imperfecta precisión de los límites, según se verá en epígrafes siguientes, parece evidente que en este caso no era ésta la preocupación principal, aunque para alguna autora la interdicción de alterar la estructura y naturaleza del impuesto estatal es predicable también de la cesión de impuestos⁶⁶⁸.

Según apuntamos más arriba, los impuestos cedidos con potestades normativas son algo similar a la propuesta que efectuara J. RAMALLO MASSANET de establecer impuestos “de normación compartida por cesión parcial”⁶⁶⁹. Pues bien, interesa destacar que ya entonces puso este autor de manifiesto una de las claves de esta atribución de potestades, afirmando que

contenido de los propios conceptos de naturaleza y estructura de un impuesto. Simplificando excesivamente puede decirse que se llegará a ese resultado cuando éste deje de ser lo que es según la legislación estatal, como consecuencia de que los efectos del recargo invaliden la intención del legislador, distorsionando alguno o algunos de los puntos clave del tributo o acentuando la presión fiscal”.

⁶⁶⁷ Señala A. LÓPEZ DÍAZ que “la vinculación del recargo al impuesto base se produce a través de la base imponible del recargo, la cual será según los casos, la base o la cuota del impuesto”, en: “Régimen jurídico de los recargos de las Comunidades Autónomas”. RHAL, núm. 52/1988, pág. 48.

⁶⁶⁸ PLAZA Y JABAT, S.: “La base constitucional de las competencias normativas...Op. Cit. Pág. 934.

⁶⁶⁹ RAMALLO MASSANET, J.: “Contenido, instrumentos y límites...Op. Cit. Págs. 29 y siguientes.

“llegados a este punto se podrá discutir el ámbito de esa cesión normativa, si sólo debe alcanzar a los elementos de cuantificación del tributo –a todos ellos o a una parte- o si también puede afectar a algunos elementos de cualificación –los relacionados con gastos fiscales, por ejemplo-. Y para eso no parece que pueda existir una regla general sino que dependerá de la naturaleza que tenga y la función que cumpla cada uno de los impuestos cuya norma parcial se cede”⁶⁷⁰.

IV. EL EJERCICIO DE POTESTADES NORMATIVAS POR LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS SOBRE LOS IMPUESTOS CEDIDOS.

A efectos expositivos, y en aras de una mayor claridad, en este apartado se seguirá la estructura del impuesto, ordenada siguiendo el esquema lógico de los distintos elementos en las normas tributarias, de manera que se comienza por el hecho imponible para finalizar en la cuota tributaria. La justificación de este esquema es relativamente sencilla de comprender; como es sabido, cada uno de estos elementos tiene una importancia relativa distinta en el tributo, que deriva de la intensidad de su relación con su hecho imponible. De esta manera, algunos de ellos, como el propio hecho imponible y la base imponible, son esenciales para determinar la identidad y entidad de la concreta figura tributaria, mientras otros tienen un carácter secundario. Pues bien, según tuvimos ocasión de examinar en el primer capítulo, si esto es así, es lógico que, a efectos de determinar el reparto de la materia imponible o el grado de reparto del tributo o, en definitiva, el grado de disponibilidad que adquiere la Comunidad Autónoma sobre el tributo, no sea indiferente sobre qué aspectos del mismo pueda ésta ostentar competencias normativas, de ahí el interés de emplear el citado esquema.

Antes de entrar a examinar la citada normativa autonómica, procede hacer aquí referencia a una cuestión previa, de carácter aparentemente formal, y que constituye un problema común a todos los impuestos cedidos; nos referimos al

⁶⁷⁰ RAMALLO MASSANET, J.: “Contenido, instrumentos y límites...Op. Cit. Pág. 29 (el subrayado es nuestro).

vehículo normativo empleado por todas las Comunidades Autónomas para el ejercicio de sus potestades.

1. Un problema previo: el ejercicio de potestades normativas sobre los impuestos cedidos a través de las *Leyes de Presupuestos* y *Leyes de acompañamiento* autonómicas.

Prácticamente todas las medidas normativas establecidas por las Comunidades Autónomas sobre impuestos cedidos se contienen en sus *Leyes de Presupuestos* y en las denominadas “de acompañamiento”⁶⁷¹. Esta forma de proceder plantea los siguientes problemas: en primer lugar si, habida cuenta de que los impuestos cedidos son de titularidad estatal, es aquí aplicable el límite del artículo 134.7 de la Constitución. En segundo, si el empleo, que podría llegar a calificarse de abusivo, de las leyes de acompañamiento, plantea algún problema desde la perspectiva del principio de seguridad jurídica, según se ha sostenido desde algunos sectores doctrinales.

El artículo 134.7 de la Constitución establece que “*la Ley de Presupuestos no puede crear tributos. Podrá modificarlos cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea*”. Superado el debate sobre la naturaleza jurídica de esta clase de leyes, y sentado que se trata de leyes ordinarias⁶⁷², hay acuerdo en entender que la *ratio* de la prohibición estriba en las limitaciones que al debate presupuestario impone la propia Constitución⁶⁷³. Partiendo de que este precepto contiene en realidad un norma sobre

⁶⁷¹ 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...Op. Cit. Págs. 682 y siguientes.

⁶⁷² La calificación de la *Ley de Presupuestos* como ley material fue tempranamente sentada por el Tribunal Constitucional en su Sentencia 27/1981, de 20 de julio. Véase al respecto: CAZORLA PRIETO, L. M.: “Artículo 134”; en: AA.VV. (Dir.: F. GARRIDO FALLA): *Comentarios a la Constitución*. Madrid: Civitas, 2001, págs. 2275 y siguientes.

⁶⁷³ Así lo ha afirmado el Tribunal Constitucional, entre otras, en las Sentencias 65/1987, de 21 de mayo y 76/1992, de 14 de mayo. Véase al respecto, entre otros: RAMALLO MASSANET, J.: “Modificación de la *Ley General Tributaria* por la *Ley anual de Presupuestos Generales del Estado*

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 autonómicas⁶⁷⁴. Desde esta óptica ha sido criticada la doctrina del Tribunal Constitucional en relación con las Leyes de Presupuestos de las Comunidades Autónomas contenida en las SSTC 116/1994, de 18 de abril; 149/1994, de 12 de mayo y 184/1998, de 23 de julio⁶⁷⁵, donde, pese a reconocerse que dichas leyes tienen la misma naturaleza que las estatales, se niega la aplicación a las mismas de la citada prohibición, con base en que ésta se refiere sólo a las Leyes de Presupuestos del Estado, en sentido estricto. Esta jurisprudencia tiene la mayor relevancia si se tiene en cuenta que, con la única excepción del Estatuto de autonomía de La Rioja, ningún Estatuto ha recogido una prohibición similar a la del

(STC 76/1992, de 14 de mayo)". CT núm. 64/1992, págs. 134 y siguientes; ZORNOZA PÉREZ, J. J.: "La Ley de Presupuestos y el sistema de fuentes del derecho...Op. Cit. Págs. 369 y siguientes; CAZORLA PRIETO, L. M.: "Artículo 134"...Op. Cit. Págs. 2331 y siguientes. El argumento de las restricciones al debate parlamentario ha suscitado controversia en la doctrina. Una opinión contraria había expresado ya J. J. HINOJOSA TORRALVO para quien son razones históricas, y no las citadas restricciones, que en su opinión no derivan de la Constitución, las que justifican la citada restricción; en : "La Ley de Presupuestos. Función, contenido y límites". REDF, núm. 62/1989, págs. 257 y siguientes. A partir de la STC 76/1992, ha habido también numerosas críticas al citado argumento; véase el voto particular a esta Sentencia formulado por el Magistrado L. LÓPEZ GUERRA. En sentido similar: JIMÉNEZ DÍAZ, A.: "La Ley de Presupuestos: seguridad jurídica y principios de relación entre normas". REDF, núm. 82/1994, págs. 305 y siguientes y 320 y siguientes.

⁶⁷⁴ FERREIRO LAPATZA, J. J.: *La Hacienda de las Comunidades autónomas...*Op. Cit. Págs. 244 y siguientes; DE LA PEÑA VELASCO, G.: "La prohibición de crear tributos por las Leyes de Presupuestos de las Comunidades Autónomas", y; ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: "Notas para configurar la Ley Presupuestaria de las Comunidades Autónomas", págs. 981 y siguientes, ambos trabajos; en: AA.VV.: *Organización Territorial del Estado (Comunidades autónomas)*. Vol. II, Madrid: IEF, 1984, págs. 2596 y siguientes. FALCÓN Y TELLA, R.: "Límites materiales y temporales de la parte dispositiva de la Ley de Presupuestos". AA.VV.: *Las Cortes Generales*, vol. II. Madrid: IEF, 1987, págs. 970 y siguientes y 979; MARTÍN RETORTILLO, L.; RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *La ley de Presupuestos Generales del Estado. Eficacia temporal y carácter normativo*. Madrid: CEC, 1989, pág. 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". AA.VV.: *Informe Comunidades autónomas 1992*. Barcelona: Instituto de Derecho Público, 1993, págs. 364 y 373 a 376. JIMÉNEZ COMPAIRED, I.: *La imposición propia...*Op. Cit. Págs. 168 a 170.

⁶⁷⁵ 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 de presupuestos". RDFyHP, núm. 237/1995, págs. 680 y siguientes; ADAME MARTÍNEZ, F. D.: *Tributos propios...*Op. Cit. Pág. 353.

texto constitucional, si bien todos contienen las mismas restricciones al debate parlamentario contenidas en la Norma fundamental.

Según afirmábamos al principio, muchas Comunidades Autónomas han empleado este vehículo normativo para aprobar disposiciones normativas en materia de impuestos cedidos. Si atendemos a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en esta materia, parece que ninguna objeción constitucional cabe hacer a dicha práctica. Ahora bien, hay que destacar que la situación resultante no deja de ser paradójica, pues, al menos en teoría, las Comunidades pueden hacer sobre los impuestos estatales algo que, de acuerdo con el Alto Tribunal, al propio Estado le estaría vedado, pues éste precisa en todo caso de la previa habilitación mediante una *ley tributaria sustantiva*. Claro que, por otro lado, es cierto que, en la práctica, la totalidad de las normas estatales reguladoras de los impuestos cedidos contienen cláusulas donde se habilita al legislador a modificar determinados aspectos de los mismos mediante Ley de Presupuestos, lo cual plantea a su vez no pocos problemas desde la perspectiva constitucional en los que no procede entrar aquí⁶⁷⁶.

Pero el problema no se ciñe sólo al empleo de las Leyes de Presupuestos de las Comunidades Autónomas, sino que va más allá, pues en realidad la mayor parte de la normativa autonómica se contiene en las citadas leyes de acompañamiento. Esta clase de leyes, como es sabido, surgió a raíz de la jurisprudencia contenida en la STC 76/1992, como una manera de “escapar” a los estrictos límites que al contenido de las Leyes de Presupuestos establecía el Tribunal. Esta solución ha sido duramente criticada por la doctrina, pues esta clase de leyes, se argumenta, no es más que una especie de “clon” de las leyes de presupuestos, habida cuenta de que en su aprobación concurren en la práctica las mismas restricciones al debate parlamentario que justifican los límites contenidos en el artículo 134.7 de la Constitución⁶⁷⁷. Por

⁶⁷⁶ Como afirmaba R. FALCÓN Y TELLA, una habilitación indiscriminada para modificar cualquier elemento del tributo mediante Ley de Presupuestos terminaría por enervar el propio artículo 134.7 de la Constitución; en: “La habilitación a las Leyes de Presupuestos para modificar tributos”. REDF, núm. 33/1982, pág. 43.

ello, su empleo abusivo produciría similares efectos perjudiciales que el citado principio pretende evitar, suponiendo un atentado contra el principio de seguridad jurídica⁶⁷⁸ y un fraude de constitucionalidad⁶⁷⁹. 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. 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 manifiesto⁶⁸⁰. La defectuosa técnica legislativa por éstas empleada tiene entre otras consecuencias, que no siempre resulte sencillo saber dónde se encuentra regulada la normativa autonómica sobre un determinado impuesto cedido, pues por lo general ésta se encuentra dispersa entre distintas leyes

⁶⁷⁷ 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 L. M. CAZORLA PRIETO: *Las llamadas leyes de acompañamiento presupuestario: sus problemas de constitucionalidad*. Madrid: Marcial Pons, 1998, págs. 42 y siguientes.

⁶⁷⁸ CAZORLA PRIETO, L. M.: *Las llamadas leyes de acompañamiento...* Op. Cit. Págs. 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)”. REDF, núm. 104/1999, págs. 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”. QF, núm. 1/1999, pág. 21. Una postura crítica sobre estas posiciones es la mantenida por A. JIMÉNEZ DÍAZ, que si bien afirma la posibilidad de que dichas leyes “no pasen el test de seguridad jurídica en su totalidad”, duda de que ello constituya por sí mismo un motivo de inconstitucionalidad, pues tampoco otras leyes pasarían dicho test, por ejemplo si se agrupan materias inconexas en un mismo texto normativo; en: “La impugnación de las Leyes Medida como problema. Consideraciones desde la jurisprudencia constitucional sobre la Ley de Presupuestos”. REDF, núm. 112/2001, pág. 654.

Para solucionar dicho problema, CAZORLA propone una mejor ordenación de las leyes de acompañamiento, dividiendo su estructura por materias; véase al respecto págs. 131 y siguientes de la obra citada y, por el mismo autor: “Propuestas de reforma de la actual configuración de las llamadas leyes de acompañamiento presupuestario”. CT, núm. 85/1998, págs. 80 y siguientes.

⁶⁷⁹ CAZORLA PRIETO, L. M.: *Las llamadas leyes de acompañamiento...* Op. Cit. Págs. 117 y siguientes; FALCÓN Y TELLA, R.: “Leyes de Presupuestos y Leyes “de Acompañamiento”: un posible fraude a la Constitución”. QF, núm. 22/1994, págs. 5 y 6; por el mismo autor: “Leyes de acompañamiento y técnica legislativa”. QF, núm. 1/1997; MARTÍN QUERALT, J.: “La Ley de Acompañamiento o el sinvivir del derecho”. TF, núm. 74/1996, págs. 5 y siguientes.

⁶⁸⁰ Véase al respecto la crítica de J. RAMALLO MASSANET; en: “Prólogo” a BOKOBO MOICHE, S.: *Los puntos de conexión en los tributos autonómicos*. Valladolid: Lex Nova, 1998, pág. 18. En sentido similar: RAMOS PRIETO, J.: *La cesión de impuestos...* Op. Cit. Págs. 604 y 605.

de acompañamiento, cuyos títulos no suelen aportar tampoco demasiada luz acerca de su contenido⁶⁸¹.

2. La atribución de potestades normativas que inciden sobre la base imponible: el IP y el ISyD.

Sobradamente conocida es la estrecha relación existente entre la base y el hecho imponible de los tributos. Dicha conexión era explicada de forma meridianamente clara por J. RAMALLO MASSANET, que afirmaba que “si se paga una deuda tributaria cuya cuantía deriva de la base imponible y cuya existencia deriva del hecho imponible, aquella base debe referirse a este hecho. Pero esta ligazón entre el hecho imponible y la cuantía de la obligación, que implica la ligazón con la base imponible, no sólo es lógica, sino que además es una exigencia del ordenamiento positivo constitucional en cuanto que el mismo prescribe que la distribución de la carga fiscal se haga de acuerdo a la capacidad económica”⁶⁸².

La citada conexión lógica tiene especial utilidad para subrayar la relevancia que tiene la atribución de potestades normativas a las Comunidades Autónomas para incidir sobre la base imponible de los tributos. Hasta el momento, puede decirse que ostentan dicha potestad en dos impuestos: el IP y el ISyD, si bien las facultades normativas atribuidas se circunscriben al establecimiento de reducciones en la base imponible para determinar la liquidable, no pudiendo, en consecuencia, alterar la definición que de este elemento del tributo haya sido establecida por el Estado. Por lo tanto, las posibilidades de incidir sobre el hecho imponible en estos dos impuestos son mucho menores que los que examinamos en el caso de los Tributos sobre el Juego, que ya calificamos de impuesto propio, sobre todo si se tiene en cuenta que

⁶⁸¹ En los momentos actuales, la fuente más fiable para conocer 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.

⁶⁸² RAMALLO MASSANET, J.: “Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria”. REDF, núm. 20/1978, págs. 622 y 623. Véase también al respecto: CORS MEYA, F. X.: “La base imponible”. REDF, núm. 72/1991, págs. 493 y siguientes.

ambos responden al esquema según el cual las reducciones en la base operan una vez que el hecho imponible ha sido ya cuantificado, por lo que ya se ha medido la capacidad económica sujeta a gravamen⁶⁸³.

2.1. La regulación autonómica del mínimo exento en el IP.

Ya hemos hecho referencia a la importancia relativa que tiene la atribución, a las Comunidades Autónomas, de potestades normativas para regular el mínimo exento en el IP. Entre otras posibilidades, éstas podrían introducir un considerable grado de subjetivización en el impuesto, mutando así su naturaleza. Asimismo, podrían reducir notablemente el gravamen por este impuesto, lo que incluso podría llegar a afectar a la función de control que este impuesto cumple con respecto del IRPF.

Hasta el momento, únicamente la Comunidad Autónoma de Cataluña⁶⁸⁴ ha regulado el mínimo exento en el IP, introduciendo un elemento no previsto por la LIP y que claramente introduce un elemento de subjetivización del impuesto, al incrementar el mínimo exento a 216.400 euros para aquellos sujetos pasivos que tengan un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100.

Por otro lado, tanto esta Comunidad como la Valenciana⁶⁸⁵ han establecido un mínimo exento en el IP de cuantía igual a la prevista en el artículo 28 de la LIP.

⁶⁸³ ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Técnicas desgravatorias...* Op. Cit. Pág. 67.

⁶⁸⁴ Artículo 2 de la Ley 31/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas.

⁶⁸⁵ Artículo 8 de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por el que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos.

2.2. La regulación autonómica de las reducciones estatales y el establecimiento de reducciones propias autonómicas en el ISyD: problemas detectados.

De acuerdo con el artículo 40 de la LSF, las Comunidades Autónomas pueden ejercer sus potestades normativas sobre las reducciones en el ISyD, en sus dos modalidades, *mortis causa e inter vivos*, y de dos maneras diferentes; regulando las previstas en la normativa estatal o estableciendo reducciones propias. En el primer caso, dispone la LSF que la normativa autonómica desplazará a la estatal, sustituyéndola, mientras que en el segundo, ambas reducciones serán aplicables, pero la estatal lo será en primer lugar. En definitiva, y al igual que hacía la LCTMFC, la LSF prevé requisitos diferentes para las dos modalidades de ejercicio de potestades normativas en materia de reducciones. Por ello, los problemas que plantea su ejercicio por las Comunidades Autónomas serán, en ocasiones, también distintos.

A continuación daremos cuenta de los problemas que hemos detectado tras haber analizado toda la normativa autonómica en esta materia. Posteriormente, expondremos resumidamente la concreta normativa aprobada, al objeto de poder tener una idea global de cuáles han sido las tendencias seguidas por las distintas Comunidades en este impuesto cedido, lo que nos permitirá emitir un juicio acerca de las consecuencias que, en este caso, ha tenido la cesión tanto sobre la propia configuración del impuesto como sobre el reparto efectivo del mismo que la atribución de potestades normativas supone.

Como decíamos, de acuerdo con el artículo 40 de la LSF, las condiciones y consecuencias de regular las reducciones estatales o establecer reducciones nuevas son bien diversas. En efecto, en el primer caso, y frente al anterior artículo 13.Tres de la LCTMFC, que sólo permitía la regulación de las reducciones en el ISyD por las Comunidades Autónomas con la obligación de mantener las del Estado “*en condiciones análogas a las establecidas por éste*”, la LSF deja a las Comunidades la

opción entre mantenerlas en dichas condiciones o establecer condiciones más beneficiosas para los sujetos pasivos. Esto último sólo podrá llevarse a cabo de tres maneras que, según se desprende de los términos de la ley, son supuestos tasados: en primer lugar, modificando las cuantías, mediante el “*aumento del importe o del porcentaje de reducción*”. En segundo lugar, modificando su ámbito subjetivo, mediante la “*ampliación de las personas que puedan acogerse a la misma*” y, por último, modificando las condiciones mediante la “*...disminución de los requisitos para poder aplicarla*”. Es así evidente, por lo tanto, que lo que en ningún caso podrán hacer las Comunidades Autónomas es “empeorar”, para los sujetos pasivos del impuesto, las condiciones de las reducciones estatales, salvo que entendamos que la obligación de mantener las reducciones en *condiciones análogas* no impide reducir las cuantías o el ámbito subjetivo o establecer requisitos adicionales. En la doctrina ha habido diversas interpretaciones sobre el citado requisito. Así, hay quienes han entendido que implica la obligación de mantener los presupuestos de hecho de la reducción, pero no las cuantías, que podrán ser modificadas⁶⁸⁶. Para otros autores, este requisito conlleva la obligación para las Comunidades Autónomas de mantener las reducciones estatales en sus mismos términos, de manera que la normativa estatal se configura como un mínimo que las Comunidades estarán obligadas a respetar en todo caso⁶⁸⁷. Desde una perspectiva teleológica, esta última

⁶⁸⁶ Lo ha entendido así NÚÑEZ GRANÓN, M.: *Las desigualdades tributarias por razones familiares y de residencia*. Madrid: Marcial Pons, 1998, pág. 263; En este sentido se ha pronunciado además la Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria, como se expone en: TORMO TORMO, I: “Tratamiento en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, de la transmisión de las empresas familiares en el ámbito de la Comunidad Valenciana: análisis de las novedades introducidas por la Ley 11/2000, de 28 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera y de Organización de la Generalitat Valenciana”. RVEH, núm. 2/2001, pág. 110; este autor vincula la citada interpretación a la distinción entre materia y hecho imponible que se desprende de la interpretación que el Tribunal Constitucional ha efectuado de los apartados 2 y 3 del artículo 6 de la LOFCA, entendiendo que al regular una reducción estatal, las Comunidades Autónomas actúan sobre el hecho imponible, mientras que al establecer una nueva, lo hacen sobre la materia imponible (págs. 110 y 111); creemos sin embargo que la asimilación no es correcta, pues en cualquier caso estamos siempre ante el mismo hecho imponible.

En contra, R. ROSA CORDÓN, para quien una Comunidad Autónoma estará manteniendo una reducción en condiciones análogas siempre que “comprenda dentro de su ámbito la totalidad de los contribuyentes que realicen el presupuesto de hecho de la reducción estatal, aunque se amplíe dicho ámbito a otros contribuyentes y se modifiquen la cuantía o los porcentajes de reducción”, en: “La capacidad normativa tributaria de las Comunidades Autónomas”. CT, núm. 92/1999, pág. 120. Se adhiere a esta opinión J. RAMOS PRIETO: *La cesión de impuestos...* Op. Cit. Pág. 523.

interpretación es la que nos parece más coherente con el papel que cumplen las reducciones en este impuesto, como elemento de subjetivización del gravamen⁶⁸⁸, lo que explica el especial interés que tiene el Estado en que se mantengan en sus propios términos. Esto implica, además que, en este caso, las Comunidades tampoco ostentan potestades para introducir modificaciones en la naturaleza y los fines de las reducciones estatales. Lo que el artículo 40 de la LSF permite es, en exclusiva, establecer una regulación que resulte más beneficiosa para los sujetos pasivos, incrementando los porcentajes o cuantías, o el ámbito subjetivo de aplicación, o estableciendo menor número de requisitos. Pero lo que no permite es alterar los fines de la reducción. Esto se deduce, realizando una interpretación sistemática del precepto, por un lado, de la minuciosa enumeración de lo que las Comunidades sí pueden hacer al regular las reducciones estatales, y por otro, de la posibilidad que se establece de que creen reducciones “*que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la Comunidad Autónoma*”.

En el segundo supuesto, el artículo 40 de la LSF permite a las Comunidades Autónomas crear reducciones nuevas, de carácter propio. Este requisito, que ya se encontraba en la LCTMFC, resulta en la práctica sumamente flexible debido a los términos genéricos en que ha sido formulado, ya que parece difícil pensar en una reducción que no tenga carácter económico o social. En cuanto a que dichas circunstancias sean *propias* de las Comunidades Autónomas, habida cuenta de que la norma nada precisa, bastará con que atienda a alguna circunstancia que se produzca *de facto* en éstas. En definitiva, parece que prácticamente cualquier reducción autonómica cumplirá el citado requisito⁶⁸⁹. Opinión distinta a la que aquí mantenemos es la expresada por M. NÚÑEZ GRAÑÓN, para quien el citado

⁶⁸⁷ En este sentido: AGUSTÍN TORRES, C.; AGUSTÍN JUSTRIBÓ, J.: *Reducciones del Impuesto de Sucesiones y Donaciones. Especialidades en Cataluña*. Barcelona: Bosch, 2001; pág. 14. POZUELO ANTONI, F.: “Balance y perspectivas de la capacidad normativa en los tributos cedidos”. RHPA, *Alcabala*, núm. 28. 2/2001, pág. 61.

⁶⁸⁸ ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Técnicas desgravatorias...* Op. Cit. Pág. 70.

⁶⁸⁹ En este sentido: ROSA CORDÓN, R.: “La capacidad normativa...” Op. Cit. Pág. 120;

requisito tendrá como consecuencia que las nuevas reducciones autonómicas creen una diferencia de trato en función del sector económico que “podría ser contrario al principio de igualdad, por lo que habrá que ponderar las reducciones que se introduzcan para evitar esta desigualdad de trato, intentando encontrar razones objetivas que las justifiquen –como podrían ser sectores en crisis, actividades artesanales, agrícolas, etc-“⁶⁹⁰. En nuestra opinión, tal interpretación no se desprende de la dicción de la LSF, ya que se trata de una desigualdad que se encuentra ínsita en la propia atribución de potestades normativas a las Comunidades Autónomas sobre determinados impuestos cedidos y, en definitiva, en la propia autonomía tributaria que, necesariamente, dará lugar a diferencias de trato entre distintos contribuyentes, en tanto se encuentren sujetos a normativa de diferentes Comunidades.

La LSF no ha mantenido el límite, previsto en la LCTMFC únicamente para las reducciones propias autonómicas, consistente en que éstas no podrán suponer “una reducción de la carga tributaria global por este tributo”. Dicho límite, de perfiles jurídicos ciertamente imprecisos, fue objeto de críticas por la doctrina, entre otras razones porque, llevada su interpretación al extremo, podría implicar una anulación de los efectos de cualquier reducción, ya que parece que la única manera de no reducir la carga del tributo sería a través del incremento de los tipos de gravamen⁶⁹¹. Se han atendido así parcialmente las recomendaciones de la

⁶⁹⁰ NÚÑEZ GRAÑÓN, M.: *Las desigualdades tributarias...* Op. Cit. Págs. 263 y 264.

⁶⁹¹ Véase, entre otros: ZORNOZA PÉREZ, J. J.: “Corresponsabilidad fiscal y financiación de las Comunidades Autónomas...Op. Cit. Págs. 4021 y 4022; VARONA ALABERN, J. E.: “Principales novedades de la reciente Ley de cesión de tributos del Estado a las Comunidades autónomas”. AJA, núm. 292/1997, pág. 3; LAGO MONTERO, J. M.: *El poder tributario de las Comunidades autónomas*. Pamplona: Aranzadi, 2000, págs. 83 y 184; VILLARÍN LAGOS, M.: *La cesión de impuestos...* Op. Cit. Pág. 252 y F. J. MAGRANER MORENO: “Las reducciones autonómicas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: el caso de la Comunidad Valenciana”, en TF, núm. 126/2001, pág. 77, nota núm. 5. BERMÚDEZ ODRIÓZOLA, L.; PÉREZ DE AYALA BÈCERRIL, L.; PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M.: *Comentarios al Impuesto sobre Sucesiones...* Op. Cit. Pág. 427; aunque la solución propuesta por estos autores para solucionar el problema “olvidar esta última frase” no parezca la más correcta desde una perspectiva jurídica. POZUELO ANTONI, F.: “Balance y perspectivas...Op. Cit. Pág. 65.

Ha entendido R. ROSA CORDÓN que la única manera de dotar de sentido a esta cláusula es entender que su finalidad estriba en evitar que la regulación establecida por las Comunidades Autónomas suponga, en la práctica, un vaciamiento del tributo en su territorio; en: “La capacidad

COMISIÓN DE ESTUDIO, que proponía la eliminación de este límite, así como las ya vistas exigencias de mantener las reducciones “*en condiciones análogas*” o de que las nuevas respondan a circunstancias “*de carácter económico o social, propias de las Comunidades Autónomas*”, admitiéndose por dicha Comisión que dichas previsiones “han generado no pocas dudas interpretativas a la hora de evaluar su observancia por las disposiciones autonómicas”⁶⁹².

Tras el examen de la normativa autonómica en esta materia, podemos concluir que un problema común a toda la regulación autonómica, es la patente descoordinación entre el legislador estatal y autonómico. Ésta se pone especialmente de manifiesto en todos los supuestos que plantean problemas, como los que expondremos a continuación, pues en todos ellos es evidente que no ha habido comunicación alguna entre ambos legisladores, con carácter previo a la entrada en vigor de la nueva normativa. Esto no hace sino poner de manifiesto el fracaso de los mecanismos dirigidos a la coordinación normativa a que hicimos referencia en el segundo capítulo.

En concreto, la regulación autonómica aprobada hasta el momento plantea, en nuestra opinión, los siguientes problemas:

En primer lugar, hemos encontrado diversos supuestos que podrían suponer una infracción del artículo 19.2 de la LOFCA. Esto tiene lugar cuando algunas Comunidades restringen la aplicación de una determinada condición más beneficiosa para el sujeto pasivo a que el objeto sobre el que recae la reducción (actividad económica, agrícola, etc) se encuentre situado en la misma. En la medida en que, a esos efectos, se produce una corrección del punto de conexión previsto en la LISyD,

normativa tributaria...Op. Cit. Pág. 120. Véase también en relación con esta cuestión: RAMOS PRIETO, J.: *La cesión de impuestos...*Op. Cit. Págs. 524 y siguientes.

⁶⁹² 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...*Op. Cit. Pág. 33.

puede entenderse vulnerado el citado precepto de la LOFCA, que impide a las Comunidades adoptar medidas que discriminen por razón del lugar de ubicación de los bienes, entre otros factores. Concretamente, esta infracción puede haberse producido en el caso de las reducciones por adquisición de empresa individual, negocio profesional o participaciones en determinadas entidades establecidas por algunas Comunidades Autónomas, según se verá en el siguiente epígrafe.

Cuando nos encontramos ante una reducción autonómica que pretende ser una “regulación” de la establecida en la LISyD, la infracción del artículo 19.2 es clara. Tal medida resultará además contraria al marco previsto en el artículo 40 de la LSF que, según hemos expuesto más arriba, únicamente permite a las Comunidades modificar las reducciones estatales en tres aspectos, siempre estableciendo condiciones más beneficiosas para los sujetos pasivos. Pues bien, puesto que la restricción de una determinada reducción a que su objeto se encuentre ubicado en la Comunidad necesariamente excluye la aplicación del beneficio a algunos sujetos, dichas previsiones no son acordes con el marco normativo previsto.

El problema interpretativo surge en los casos en que la Comunidad Autónoma ha pretendido establecer una “reducción propia” que, en consecuencia, se aplicará *además* de la estatal, y para cuyo establecimiento la LSF tan sólo exige que obedezca a “*circunstancias de carácter económico o social propias de la Comunidad Autónoma*”, requisito que resulta sumamente flexible, dada su vaguedad e imprecisión, según hemos afirmado más arriba. En este sentido, podría argumentarse que las reducciones propias autonómicas, que limitan sus efectos a que un determinado bien se encuentre situado en la Comunidad Autónoma, no suponen en puridad una infracción del artículo 19.2 de la LOFCA, pues se trataría de *discriminaciones* ínsitas en el propio marco normativo previsto en la LSF. Esta interpretación no es, sin embargo, excesivamente convincente, en primer lugar, porque los amplios términos en que se encuentra redactado el artículo 40 de la LSF impiden suponer que se esté estableciendo una excepción al marco general establecido en la LOFCA. En segundo lugar, es claro que en caso de discrepancia,

primará la normativa contenida en la LOFCA, norma que tiene encargada constitucionalmente la misión de establecer los límites al desarrollo del poder tributario autonómico. Pero es que además, en último lugar, tras un detallado examen de la normativa autonómica en esta materia, hemos llegado a la conclusión de que lo que las Comunidades Autónomas presentan como reducciones por circunstancias propias, a menudo no es más que la misma reducción establecida en la LISyD, con la única diferencia de que la autonómica exige que un determinado bien –actividad económica, agrícola, etc.- se encuentre ubicado en el territorio de la Comunidad. En consecuencia, en nuestra opinión, todas las reducciones autonómicas que en el ISyD pretenden circunscribir sus efectos a dicho requisito de ubicación, deben reputarse contrarias al marco general establecido en el artículo 19.2 de la LOFCA. Somos conscientes de que la anterior afirmación no es absolutamente incontestable. Habida cuenta del impreciso marco normativo establecido en la LOFCA y en la LSF, y teniendo en cuenta además que las propias Comunidades Autónomas no siempre establecen de manera meridianamente clara si su intención ha sido la de regular una reducción ya existente o introducir una nueva⁶⁹³, resulta imposible llegar a conclusiones definitivas en esta materia.

Un segundo problema que hemos detectado en nuestro análisis de la normativa autonómica, surge cuando ésta se aparta de los fines que inspiran la estatal. Esta situación, no prevista ni por tanto expresamente prohibida por la LOFCA ni por la LSF, resulta en una desnaturalización de algunas reducciones, que ven así modificada parcialmente la finalidad que inspiró su creación. Así ha sucedido con la regulación que algunas Comunidades Autónomas han establecido sobre las reducciones previstas en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización

⁶⁹³ El artículo 40 de la LSF exige que las Comunidades aclaren este extremo, lo que constituye una novedad frente a la anterior regulación, contenida en la LCTMFC; en la doctrina, R. ROSA CORDÓN se había pronunciado ya acerca de la especial conveniencia de que las Comunidades Autónomas expresamente calificaran las reducciones, incardinándolas en uno u otro tipo; en: “La capacidad normativa tributaria...Op. Cit. Pág. 120.

de las Explotaciones Agrarias (en adelante, LMEA)⁶⁹⁴. En esta Ley se establecen tres reducciones aplicables en el impuesto que examinamos, tanto a transmisiones *mortis causa* como *inter vivos*. Puesto que la LSF no distingue entre reducciones establecidas en la propia LISyD y en otras normas, la atribución de potestades normativas para introducir mejoras sobre reducciones estatales debe entenderse referida también a éstas. La principal diferencia que presenta esta clase de reducciones con respecto de las establecidas en la LISyD, es que su ámbito subjetivo no viene definido por relación a un núcleo familiar. Así, de acuerdo con la LMEA, los beneficiarios de estas reducciones son los adquirentes de la transmisión, cualquiera que sea el título a través del cual ésta se haya efectuado, y cualquiera que sea la filiación entre ambas partes contratantes, si bien la norma prevé alguna regla especial para el caso de matrimonio, como veremos. La LMEA se aparta así del modelo eminentemente protector de la familia adoptado su predecesora, la Ley 49/1981⁶⁹⁵. Pues bien, varias Comunidades Autónomas han establecido reducciones cuyo elemento común es que sólo pueden ser aplicadas por sujetos pasivos en que concurren determinados lazos familiares precisados por las propias normas, alterando así la *ratio* que inspiraba la nueva regulación en esta materia. Dichas reducciones no son incompatibles con el marco normativo establecido en la LOFCA y en la LSF, sino que ponen de manifiesto la considerable amplitud de dicho marco.

Un tercer problema detectado, se produce en los supuestos en que las diferentes condiciones establecidas por las Comunidades Autónomas no resultan más beneficiosas para los sujetos pasivos del impuesto, tal y como exige el artículo 40 de la LSF, sino al contrario. En esos casos entendemos que la regulación

⁶⁹⁴ A esta norma remite, en los momentos actuales, el artículo 42.5 del RISyD, (anteriormente a la aprobación de la LMEA, la remisión se refería a la Ley 49/1981, de 24 de diciembre, del Estatuto de la Explotación Familiar Agraria y de los Jóvenes Agricultores).

⁶⁹⁵ Esta intención es patente en su Exposición de Motivos, donde se afirma que “*en el modelo agrario dominante ha permanecido el carácter básicamente familiar de las explotaciones que, si bien constituye una garantía de colonización del territorio y de mantenimiento del tejido rural, también implica la pervivencia de deficiencias estructurales que es preciso corregir*”, aunque ello no impide que entre los objetos de la ley se mencione el de “*estimular la formación de explotaciones agrarias de dimensiones suficientes para asegurar su viabilidad y que constituyan la base permanente de la economía familiar de sus titulares*” (artículo 1.a).

autonómica no desplazará a la estatal, que será así de aplicación en esa Comunidad Autónoma. Así se desprende de la propia dicción literal del precepto, que establece que “*si la actividad de la Comunidad Autónoma consistiese en mejorar una reducción estatal, la reducción mejorada sustituirá, en esa Comunidad Autónoma, a la reducción estatal*”. A contrario, si la regulación no supusiese una mejora para los sujetos pasivos, se aplicará la estatal.

En ocasiones, no resulta meridianamente claro si una Comunidad Autónoma ha establecido condiciones más beneficiosas para el sujeto pasivo, o si se ha producido el efecto contrario. Esto nos conduce al cuarto problema que hemos detectado, que surge a partir de la interpretación que de las reducciones sobre el ISyD ha efectuado el Estado a través de una Resolución de la DGT. Teniendo en cuenta que en el caso de la atribución de potestades normativas sobre reducciones en el ISyD, la regulación autonómica se *inserta* en la estructura del propio impuesto, es evidente que la interpretación que el Estado haga de su normativa, en tanto que estrechamente relacionada con la autonómica, tendrá incidencia sobre esta última. Esto sucede con la Resolución de la DGT número 2/1999, de 23 de marzo, *relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del ISyD, en materia de vivienda habitual y empresa familiar*. Como se verá más adelante, esta Resolución realiza una determinada interpretación de las reducciones en el ISyD que tiene un efecto directo sobre las reducciones autonómicas ya que, en función de que se esté de acuerdo o no con la citada interpretación, dichas reducciones supondrán o no el establecimiento de condiciones más restrictivas para los sujetos pasivos, en cuyo caso, de acuerdo con el artículo 40 LSF, no podrán desplazar a la normativa estatal.

Otro supuesto que puede suscitar también dudas acerca de si la regulación autonómica ha supuesto una modificación sustantiva con respecto de los requisitos establecidos en la LISyD, o una mera precisión técnica, surge en el caso de la reducción por adquisición de vivienda habitual. Para este supuesto, la citada Resolución de la DGT ha interpretado que no es preciso que dicha vivienda sea la

habitual de los causahabientes. Aunque esta cuestión no sea meridianamente clara en la dicción del artículo 20 de la LISyD, así parece haberse entendido también por la doctrina⁶⁹⁶. Pues bien, las Comunidades Autónomas de Andalucía y Extremadura han establecido porcentajes incrementados para esta reducción exigiendo, entre otros requisitos, que “*la vivienda transmitida haya constituido la residencia habitual del adquirente al tiempo del fallecimiento del causante*”, en el caso de la primera⁶⁹⁷, y que “[el o los adquirentes] *continúen en el uso de la misma durante los cinco años siguientes*”, en el caso de la norma extremeña⁶⁹⁸. Esto supone una alteración de la *ratio* de la reducción, con respecto de los términos en que está regulada por la LISyD, siempre que estemos de acuerdo con la interpretación efectuada por la DGT. De la misma manera, supone en puridad añadir un requisito más con respecto de los exigidos por la Ley estatal, lo que plantea problemas de adecuación al artículo 40 de la LSF, por las razones ya examinadas, ya que en ambos casos las Comunidades Autónomas entienden que su regulación no supone la creación de una reducción nueva, sino la modificación de los términos de las reducciones establecidas en la LISyD.

Hay que tener en cuenta que la interpretación llevada a cabo por la DGT constituye una interpretación oficial, en tanto que ha sido “realizada por un órgano del aparato estatal distinto e inferior a aquél que ha dictado la norma a interpretar y que es simultáneamente un órgano de aplicación”⁶⁹⁹. En virtud del principio de

⁶⁹⁶ En este sentido, véase: DE AGUIAR, E.: *Beneficios fiscales en la empresa familiar...*Op. Cit. Pág. 179. Para L. BERMÚDEZ ODRIOZOLA, L. PÉREZ DE AYALA BECERRIL y M. PÉREZ DE AYALA BECERRIL, esto demuestra que estamos ante una reducción puramente objetiva cuya única razón de ser es reconocer la injusticia de someter a gravamen la vivienda habitual; en: *Comentarios al Impuesto...*Op. Cit. Pág. 447. Una interpretación distinta parece mantener P. M. HERRERA MOLINA, para quien la norma estaría exigiendo que la vivienda sea también la habitual del adquirente, según se infiere de la crítica que a esta previsión realiza el autor, en: *Capacidad económica y sistema...*Op. Cit. Pág. 386.

⁶⁹⁷ Artículo 9 de la Ley 10/2002, de 21 de diciembre, por la que se aprueban normas en materia de tributos cedidos y otras medidas tributarias, administrativas y financieras. En la Exposición de Motivos de la norma andaluza se dice que con esta regulación “se dota de su verdadero sentido a este incentivo fiscal”.

⁶⁹⁸ Artículo 5 de la Ley 8/2002, de 14 de noviembre, de Reforma Fiscal de la Comunidad Autónoma de Extremadura.

jerarquía, la citada interpretación resultará vinculante para todos los órganos de gestión de ellos dependientes⁷⁰⁰. Se ha dicho al respecto que la interpretación que lleva a cabo el Estado sobre su propia normativa constituye una forma de coordinación de la gestión que llevan a cabo las Comunidades Autónomas sobre los impuestos cedidos, constituyendo así un importante instrumento al servicio del principio de unidad⁷⁰¹. Claro que dicha interpretación, teniendo en cuenta que sólo es vinculante para los órganos de gestión y que además sólo recae sobre la normativa estatal sobre los impuestos cedidos, no tiene como finalidad la coordinación de las disposiciones normativas aprobadas por las Comunidades Autónomas en estos tributos. No obstante, ésta puede servir en la práctica para coordinar la actividad normativa autonómica con la estatal, en la medida en que sirva para aclarar el sentido de las disposiciones estatales y, en consecuencia, el marco normativo dentro del cual podrá desarrollarse el ejercicio de las potestades normativas autonómicas. Asimismo, en tanto que interpretación oficial de la normativa estatal sobre los impuestos cedidos, es vinculante para los órganos de gestión de las Comunidades Autónomas⁷⁰². Se trata en consecuencia de un mecanismo *impropio* de coordinación de ambas normativas. La misma conclusión es extrapolable a las consultas tributarias previstas en el artículo 107 de la LGT⁷⁰³. De acuerdo con el artículo 47.2 de la LSF, y al igual que sucedía bajo la LCTMFC, la competencia para contestar consultas no es objeto de delegación a las Comunidades autónomas, “salvo en lo que se refiera a la aplicación de las disposiciones dictadas

⁶⁹⁹ ORTIZ CALLE, E.: *La Agencia...* Op. Cit. Pág. 136; véase también al respecto: ZORNOZA PÉREZ, J. J.: “interpretación administrativa y consulta tribuaria”. REDF, núms. 47-48/1985, pág. 484; BARQUERO ESTEVAN, J. M.: *La gestión...* Op. Cit. Págs. 171 y siguientes.

⁷⁰⁰ Como explica E. ORTIZ CALLE, la creación de la AEAT supuso una derogación implícita de las órdenes ministeriales interpretativas previstas en el artículo 18 de la LGT, dictadas por el Ministro de Hacienda, en la medida en que las competencias de gestión fueron asumidas por la Agencia, órgano independiente del Ministerio a quien no pueden vincular las citadas órdenes; *La Agencia...* Op. Cit. Págs. 142 y siguientes.

⁷⁰¹ GARCÍA MARTÍNEZ, A.: *La gestión...* Op. Cit. Pág. 405.

⁷⁰² GARCÍA MARTÍNEZ, A.: *La gestión...* Op. Cit. Pág. 405.

⁷⁰³ GARCÍA MARTÍNEZ, A.: *La gestión...* Op. Cit. Págs. 412 y siguientes.

por la Comunidad Autónoma en el ejercicio de sus competencias”. Las consultas tributarias, han sido calificadas de interpretaciones autorizadas, habida cuenta de, pese a su ausencia de carácter vinculante, “tienden a imponerse a los órganos competentes para la gestión de los tributos”⁷⁰⁴.

Hasta aquí hemos podido comprobar que la descoordinación es una constante en todos los problemas detectados. Pues bien, hemos detectado, en quinto lugar, algún supuesto donde los efectos de la citada descoordinación son de tal gravedad que llegan a suponer la propia inutilidad de la regulación autonómica. Esto ha sucedido en el caso de dos reducciones propias establecidas por las Comunidades Autónomas de Aragón⁷⁰⁵ y Valenciana⁷⁰⁶, por la transmisión de determinados bienes de interés cultural. Las medidas se introdujeron mediante las correspondientes leyes de acompañamiento autonómicas y estatal⁷⁰⁷, lo que determinó que, en ambos casos, las Comunidades establecieran sus reducciones al mismo tiempo que el Estado introducía, en la LISyD, una reducción parecida y que tiene como principal consecuencia que, a partir de ese momento, las reducciones autonómicas, si no devienen inútiles, si pierden buena parte de su razón de ser. Pues bien, el problema es que estas reducciones establecen un porcentaje de reducción inferior al de la LISyD, a la vez que exigen mayores requisitos para su aplicación, sobre la misma clase de adquisición. En efecto, frente a la reducción del 95 por 100 establecida por el Estado, la Comunidad Autónoma de Aragón⁷⁰⁸ ha establecido una reducción del 50 por 100 del valor de los bienes incluidos en la base imponible del impuesto, que fueran edificaciones declaradas “*Bienes Aragoneses de Interés Cultural y Bienes*

⁷⁰⁴ ZORNOZA PÉREZ, J. J.: “Interpretación...Op. Cit. Pág. 484.

⁷⁰⁵ Artículo 99 de la Ley 3/1999, de 10 de marzo, del Patrimonio Cultural Aragonés. Redacción dada por el artículo 3 de la Ley 15/1999, de 29 de diciembre de Medidas Tributarias, Financieras y Administrativas.

⁷⁰⁶ Artículo 10 de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por el que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, en su redacción dada por la Ley de acompañamiento valenciana para el año 2000.

⁷⁰⁷ Ley 55/1999; de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (artículo 5).

Catalogados del Patrimonio Cultural Aragonés”, estableciéndose además una serie de requisitos adicionales para su aplicación, como la realización de obras de conservación de un determinado valor. Por su parte, la Comunidad Valenciana⁷⁰⁹ ha creado una reducción que se aplicará a las cesiones gratuitas de bienes del patrimonio cultural valenciano⁷¹⁰ a favor de la *Generalitat*, Corporaciones locales de la Comunidad, Museos públicos u otras instituciones culturales dependientes de los entes públicos territoriales de la Comunidad, para su exposición al público. La cuantía de la reducción, aplicable sobre el valor del bien, variará en función del periodo de cesión. Así, será del 95 por 100, para cesiones de más de 20 años, del 50 por 100, para cesiones de más de 10 años y del 25 por 100, para cesiones de más de 5 años. En coherencia con el carácter de propias de estas reducciones autonómicas, su *ratio* es diferente a las del Estado. Mientras que su normativa intenta proteger los supuestos en que se transmite *mortis causa* bienes del patrimonio histórico, incentivando que éstos permanezcan en el patrimonio del adquirente, en el caso de la reducción aragonesa, lo que se pretende incentivar es la realización de determinadas obras de conservación, y en el de la valenciana, su cesión para su exposición al público⁷¹¹.

Estos son los principales problemas que hemos detectado hasta este momento, referidos a la normativa autonómica sobre reducciones del impuesto. A continuación, daremos resumida cuenta de la concreta normativa autonómica aprobada en este aspecto del impuesto.

⁷⁰⁸ Artículo 99 de la Ley 3/1999, de 10 de marzo, del Patrimonio Cultural Aragonés.

⁷⁰⁹ Artículo 10 de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por el que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos.

⁷¹⁰ Siempre que estén “*inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural, en el Inventario General del Patrimonio Cultural Valenciano, o que antes de finalizar el plazo para presentar la declaración por este Impuesto se inscriban en cualquiera de estos Registros*”.

⁷¹¹ No lo entiende así F. J. MAGRANER MORENO, para quien la reducción valenciana supone una regulación distinta, y en peores condiciones, que la estatal, por lo que la sustituye; en: “Las reducciones autonómicas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones...Op. Cit. Pág. 82.

2.2.1. La regulación autonómica de las reducciones en el ISyD.

Una vez examinados los principales problemas que, en nuestra opinión, plantea el ejercicio de sus potestades normativas por las Comunidades Autónomas en este impuesto, dedicaremos los siguientes epígrafes a realizar una somera exposición de la normativa autonómica aprobada hasta el momento. El objetivo es tanto poder verificar los problemas apuntados en el epígrafe anterior, como ofrecer una visión completa de cuáles han sido las tendencias seguidas por las distintas Comunidades hasta el momento, y cómo se ha ido modificando el impuesto a partir de su cesión. Para ello, resultará en ocasiones imprescindible hacer una breve referencia a la normativa estatal dictada al respecto, pues sólo así puede verificarse en qué sentido la regulación autonómica se aparta de aquélla. A efectos expositivos, se seguirá aquí el orden de las reducciones establecido en la LISyD, por ser éste también el seguido por la mayor parte de las Comunidades.

Hay sin embargo algunas modificaciones que afectan por igual a todas las reducciones. Se trata de la ampliación del ámbito subjetivo de aplicación del impuesto que han llevado a cabo las Comunidades Autónomas de Andalucía, Asturias, Cataluña y Madrid. Las Comunidades de Andalucía⁷¹² y Asturias⁷¹³, equiparan las parejas de hecho a los matrimonios, las personas objeto de acogimiento familiar permanente o preadoptivo⁷¹⁴, a los adoptados, y las personas que realicen un acogimiento familiar permante, a los adoptantes, equiparación que se efectúa a los efectos de las reducciones establecidas en el artículo 20 de la LISyD y de los coeficientes multiplicadores establecidos en el artículo 22, según expresan las

⁷¹² Artículo 8 de la Ley 10/2002, de 21 de diciembre, por la que se aprueban normas en materia de tributos cedidos y otras medidas tributarias, administrativas y financieras.

⁷¹³ Artículo 13 de la Ley del Principado de Asturias 15/2002, de 27 de diciembre, de medidas presupuestarias, administrativas y fiscales; las parejas de hecho deben cumplir los requisitos establecidos en la Ley del Principado de Asturias 4/2002, de 23 de mayo, de parejas estables.

⁷¹⁴ Previsto en el Código Civil y en la Ley 1/1995, de 27 de enero, de protección del menor.

normas autonómicas. La Comunidad Autónoma de Cataluña equipara las parejas de hecho a los matrimonios a los efectos de todo el impuesto⁷¹⁵ y, por último, la Comunidad Autónoma de Madrid⁷¹⁶, establece dicha asimilación a efectos de las reducciones *mortis causa* y de los coeficientes multiplicadores por patrimonio preexistentes.

a) Reducciones en función del grado de parentesco con el causante.

En coherencia con el citado carácter subjetivo del ISyD, el grado de parentesco representa un relevante papel en todas las reducciones, pero la ley establece además una serie de reducciones en función únicamente de dicho factor, si bien se tiene también en cuenta la edad en el caso de descendientes. En función del vínculo familiar, la norma divide los sujetos pasivos en cuatro grupos, a los que son de aplicación reducciones de cuantía distinta. El primer grupo está formado por descendientes y adoptados menores de veintiún años. A menor edad, mayor será la reducción, aunque con un límite máximo⁷¹⁷. El segundo grupo está formado por los descendientes y adoptados de veintiún años o más y los cónyuges, ascendientes y

⁷¹⁵ De acuerdo con la normativa catalana (artículo 31 de la Ley 25/1998, de 31 de diciembre, de Medidas Administrativas, Fiscales y de Adaptación al Euro, y artículo 9 de la Ley 31/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas) parejas de hecho son los miembros de las uniones estables reguladas por la Ley Catalana 10/1998, de 15 de julio, de uniones estables de pareja. A estos efectos, el conviviente superviviente debe acreditar la existencia de la unión estable de pareja, de acuerdo con lo especificado en las siguientes letras:

a) En el caso de unión de pareja estable heterosexual, mediante la escritura pública de formalización de la convivencia otorgada como mínimo dos años antes de la muerte del causante o bien mediante acta de notoriedad de la convivencia y del transcurso del período mínimo de dos años de la misma, a los que se hace referencia en el artículo 10 de la Ley 10/1998;

b) En el caso de unión de pareja estable homosexual, mediante la escritura pública otorgada conjuntamente, a que se hace referencia en el artículo 21 de la Ley 10/1998.

Al respecto véase: AGUSTÍN TORRES, C.; AGUSTÍN JUSTRIBÓ, J.: *Reducciones del Impuesto sobre Sucesiones...* Op. Cit. Págs. 25 y siguientes.

⁷¹⁶ Artículo 2.5 de la Ley 13/2002, de 20 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas; se exige el cumplimiento de los requisitos establecidos en la Ley 11/2001, de 19 de diciembre, de Uniones de hecho de la Comunidad de Madrid.

⁷¹⁷ En opinión de J. ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, esta reducción, a diferencia de las demás contempladas en el artículo 20 LISyD, se configura como un mínimo exento; en: *Técnicas desgravatorias...* Op. Cit. Pág. 70.

adoptantes. El tercero, por los colaterales de segundo y tercer grado, los ascendientes y los descendientes por afinidad. El cuarto grupo, sin derecho a reducción alguna, está formado por los colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños (artículo 20.2.a) LISyD).

El empleo del criterio del parentesco para modular los coeficientes de reducción ha sido criticado por la doctrina con el argumento de que no atiende al grado efectivo de dependencia económica, factor que se ha considerado más adecuado en aras a la protección de la familia⁷¹⁸. En la regulación actual de la LISyD, según expresa la Exposición de Motivos de la norma, sólo la reducción especial para menores de veintiún años viene motivada porque se considera que hay una situación de desamparo económico. Desde una perspectiva distinta, se ha afirmado que lo realmente coherente con un impuesto auténticamente subjetivo sería un no gravamen de las adquisiciones realizadas por los parientes más cercanos⁷¹⁹. En este sentido, es destacable la actuación de la Comunidad Autónoma de Cantabria⁷²⁰, que ha incrementado sustancialmente las reducciones por parentesco establecidas por la LISyD. En la misma línea, la Comunidad Autónoma de Castilla y León⁷²¹ ha incrementado sustancialmente la reducción aplicable a los descendientes menores de veintiún años y ha eliminado el límite cuantitativo previsto en la LISyD. Por último, también ha sido criticada, por arbitraria, la diferenciación entre mayores y menores de veintiún años a efectos del incremento de reducción en el primer grupo⁷²². Hasta

⁷¹⁸ En este sentido, P. M. HERRERA MOLINA, para quien este criterio puede llegar a producir efectos injustos; por ejemplo, un joven huérfano de quince años, que conviva con el cónyuge superviviente, estará en mejor situación económica que uno de veintidós años que no ha obtenido su primer empleo; en: *Capacidad Económica y Sistema Fiscal...* Op. Cit. Págs. 381 y 382.

⁷¹⁹ BERMÚDEZ ODRIOZOLA, L.; PÉREZ DE AYALA BECERRIL, L.; PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M.: *Comentarios al Impuesto...* Op. Cit. Pág. 429.

⁷²⁰ Artículo 1 de la Ley 11/2002, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales en Materia de Tributos cedidos por el Estado.

⁷²¹ Artículo 8bis de la Ley 11/2000, de 28 de diciembre, de Medidas Económicas, Fiscales y Administrativas.

⁷²² CAZORLA PRIETO, L. M.; MONTEJO VELILLA, S.: *El Impuesto sobre Sucesiones...* Op. Cit. Pág. 200.

el momento, sólo la Comunidad de Aragón⁷²³ ha creado un nuevo subgrupo a efectos de las reducciones globales por parentesco, estableciendo una diferenciada para los menores de dieciocho años.

Es pertinente también destacar la regulación aprobada por la Comunidad Autónoma de Cataluña, que ha incrementado levemente las cuantías⁷²⁴, además de haber ampliado el ámbito subjetivo de la reducción para las “*situaciones convivenciales de ayuda mutua*”, donde se establece la asimilación al conviviente superviviente que herede al fallecido a un pariente del III Grupo⁷²⁵. Por su parte, la Comunidad de Madrid⁷²⁶ ha disminuido, en algún supuesto, las cuantías de las reducciones establecidas en la LISyD, lo que resulta contrario al artículo 40 LSF por lo que, en esos supuestos, la reducción autonómica no desplaza a la estatal. Por último, la Comunidad balear⁷²⁷ ha creado una reducción adicional aplicable únicamente a los sujetos pasivos, comprendidos en el grupo I, y residentes en la misma Comunidad.

En el siguiente cuadro vemos las concretas modificaciones autonómicas con respecto de la normativa estatal:

⁷²³ Artículo 4 de la Ley 26/2001, de 28 de diciembre, de Medidas Tributarias y Administrativas, que establece que “*con independencia de la reducción que proceda conforme a la letra a) del apartado 2 del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y sin que le afecte el límite previsto en tal precepto para el Grupo I, se aplicará, adicionalmente, una reducción de la base imponible de 30.100 euros a las adquisiciones mortis causa que correspondan a los hijos del causante menores de edad*”.

⁷²⁴ Artículo 2.1.a) de la Ley 21/2001, de 28 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas; artículo 3 de la Ley 31/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas.

⁷²⁵ D. A. de la Ley 19/1998, de 28 de diciembre, sobre situaciones convivenciales de ayuda mutua. Se establece que el conviviente o convivientes supervivientes deben acreditar la existencia de la convivencia de ayuda mutua mediante la escritura pública de formalización de la misma, otorgada, como mínimo, dos años antes de la muerte del causante, o bien mediante acta de notoriedad de la convivencia y del transcurso del período mínimo de dos años de ésta.

⁷²⁶ Artículo 2 de la Ley 13/2002, de 20 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas.

⁷²⁷ Artículo 4.1 de la Ley 11/2002, de 23 de diciembre, de Medidas Tributarias y Administrativas.

Reducciones en función del grado de parentesco

Grupos de parentesco		Estado	Aragón	Baleares	Castilla y León	Cataluña	Madrid	Cantabria
Grupo I	Descendientes y adoptados menores de 21 años	15.965,87	30.100 Aplicable además de la estatal y sólo para menores de 18 años	(Reducción propia): 3.005,06		18.000	15.700	50.000
	Por cada años menos de 21 que tenga el causahabiente	3.990,72			6.000	12.000	3.920	5.000
	Límite reducción	47.858,59	No aplicable a menores de 18 años		No se establece límite alguno	114.000	47.000	No se establece límite alguno
Grupo II	Descendientes o adoptados de 21 o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes	15.956,87				18.000	15.700	50.000
Grupo III	Colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad	7.993,46				9.000	7.850	8.000
Grupo IV	Colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños							

b) Reducciones en función del grado de minusvalía.

Una vez aplicada la reducción que hubiera correspondido, en función del grado de parentesco, la LISyD establece una reducción adicional aplicable por aquellos sujetos que tengan la consideración legal de minusválidos, siempre que el grado de discapacidad sea igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100 (artículo 20.2.a) segundo párrafo).

Hasta el momento, la regulación autonómica se ha limitado a modificar las cuantías previstas por el Estado. Así lo han hecho las Comunidades Autónomas de

Cantabria⁷²⁸, Castilla y León⁷²⁹, Cataluña⁷³⁰, Madrid⁷³¹ y Valencia⁷³². Únicamente Madrid ha disminuido la reducción para el primer nivel de discapacidad lo cual, por las razones anteriormente apuntadas, no nos parece adecuado al marco previsto en la LSF, por lo que creemos que será de aplicación la cuantía prevista por la LISyD.

Reducciones en función de la minusvalía

Grado de discapacidad	Estado	Cantabria	Castilla y León	Cataluña	Madrid	Valencia
Entre 33 y 65 por 100	47.858,59	50.000	125.000	245.000	47.000	120.000
Superior al 65 por 100	150.253,03	200.000	225.000	570.000	153.000	240.000

c) Reducciones sobre las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros de vida.

El artículo 20.2.b LISyD establece una reducción para las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida, siempre que el parentesco con el contratante fallecido sea el de cónyuge, ascendiente, descendiente, adoptante o adoptado. Hasta el momento, únicamente las Comunidades Autónomas de Cantabria⁷³³, Cataluña⁷³⁴ y Madrid⁷³⁵ han regulado estas reducciones, modificando

⁷²⁸ Artículo 1 de la Ley 11/2002, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales en Materia de Tributos cedidos por el Estado.

⁷²⁹ Artículo 8 de la Ley 11/2000, de 28 de diciembre, de Medidas Económicas, Fiscales y Administrativas.

⁷³⁰ Artículo 2.1.b) de la Ley 21/2001, de 28 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas; artículo 4 de la Ley 31/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas.

⁷³¹ Artículo 2 de la Ley 13/2002, de 20 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas.

⁷³² Artículo 10 de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por el que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos; véase al respecto: MAGRANER MORENO, F. J.: "Las reducciones autonómicas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones...Op. Cit. Págs. 80 y siguientes.

⁷³³ Artículo 1 de la Ley 11/2002, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales en Materia de Tributos cedidos por el Estado.

únicamente las cuantías y límites previstos en la LISyD, y ampliando, en el caso de las dos últimas Comunidades, el ámbito subjetivo de la reducción a las parejas de hecho⁷³⁶. Cataluña ha introducido además una modificación sustancial a la regulación estatal que constituye igualmente una mejora cuantitativa, ya que se deja al sujeto pasivo la opción entre aplicar esta reducción o los beneficios establecidos en la disposición transitoria cuarta de la LISyD⁷³⁷. La norma estatal establece, por el contrario, que esta reducción “no será aplicable cuando éste [el sujeto pasivo] tenga derecho a la establecida en la disposición transitoria cuarta de esta ley” (artículo 20.2.b), último párrafo).

Reducciones por seguros de vida

Condiciones	Estado	Cantabria	Cataluña	Madrid
Ámbito subjetivo	cónyuge, ascendiente, descendiente, adoptante o adoptado.		Se extiende a las parejas de hecho	Se extiende a las parejas de hecho
Porcentaje de reducción	100 por 100			
Límite	9.195,49	No hay límite	9.380	9.200

d) Reducciones por la adquisición de empresa individual, negocio profesional o participaciones en determinadas entidades.

Las reducciones en la base imponible del ISyD que atienden a la adquisición de una empresa individual, un negocio profesional o participaciones en entidades, previstas en la letra c) del artículo 20.2 de la Ley, fueron introducidas por el Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio. De acuerdo con su Exposición de Motivos, la

⁷³⁴ Artículo 2.1.c) de la Ley 21/2001, de 28 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas.

⁷³⁵ Artículo 2 de la Ley 13/2002, de 20 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas.

⁷³⁶ En el caso de la Comunidad de Madrid, podrán beneficiarse de este tratamiento los miembros de uniones de hecho que hayan tenido convivencia estable de pareja durante, al menos, un año natural anterior a la muerte del causante y cuya unión se haya inscrito en el Registro de Uniones de Hecho de la Comunidad de Madrid, establecido mediante Decreto 134/2002, de 18 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de Uniones de Hecho de la Comunidad de Madrid; artículo 2 de la Ley 14/2001, de 26 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas.

⁷³⁷ Este precepto establece un régimen transitorio para aquellos contratos de seguro sobre la vida que se hubieran celebrado antes de la entrada en vigor de la norma actual.

finalidad de estos beneficios era facilitar la transmisión de las comúnmente denominadas empresas *familiares*, haciéndola menos gravosa para los adquirentes. Para algunos, estas medidas tendrían una cierta vinculación con la Recomendación de la Comisión, de 7 de diciembre de 1994 (94/106/CE), sobre la transmisión de pequeñas y medianas empresas, que incluía previsiones directamente relacionadas con este impuesto⁷³⁸. Ahora bien, precisamente porque el parentesco representa un papel central en la configuración de estas reducciones, se ha afirmado que éstas son en realidad contradictorias con la finalidad de propiciar la pervivencia de una determinada clase de empresas –las pequeñas y medianas– en atención a la función que cumplen en la economía española⁷³⁹. Las medidas de fomento de empresas familiares han llegado a ser tachadas de discriminatorias por algunos autores, ya que la diferencia de trato con respecto del resto de empresas no se considera suficientemente razonable⁷⁴⁰. En efecto, la aplicación de la reducción estatal se limita a los beneficiarios previstos en la LISyD, que serán el cónyuge, descendientes o adoptados del fallecido. Sólo en ausencia de descendientes o adoptados, la reducción podrá ser aplicada a los ascendientes, adoptantes y colaterales, hasta el

⁷³⁸ CARO ROBLES, V.: “La transmisión de la empresa y de la vivienda habitual en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”. RCEF, núm. 223/2001, págs. 86 y siguientes. ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: *La inconstitucionalidad del Impuesto sobre Sucesiones...* Op. Cit. Pág. 84.

⁷³⁹ Opina así, de nuevo, P. M. HERRERA MOLINA, quien encuentra además una interesante similitud entre esta clase de reducciones y la Sentencia del Tribunal Constitucional alemán de 22 de junio de 1995 (BVerfGE 93, 165) que, refiriéndose precisamente al Impuesto sobre Sucesiones, considera que concurre en las empresas medianas una estrecha vinculación al bien común, por lo que la tributación no debe poner en peligro su existencia. Destaca el Tribunal, y aquí se apoya la crítica de este autor, que la falta de disponibilidad sobre el patrimonio empresarial constituye un elemento de disminución de la capacidad económica, por lo que “la desgravación de las empresas constituye una exigencia del principio de capacidad económica que debe llevarse a cabo con independencia del grado de parentesco entre transmitente y adquirente”. Por ello, cree el autor que hubiera sido más adecuado que se hubiera desvinculado esta reducción del parentesco; en: *Capacidad económica y sistema...* Op. Cit. Pág. 384. También se ha mostrado crítico con esta delimitación subjetiva M. NAVARRO EGEA, para quien esta norma puede incluso convertirse en un obstáculo para la continuidad de la empresa, ya que el posible que no sean los parientes más cercanos, sino otras personas, las más capacitadas para continuar con la actividad y garantizar su supervivencia, que parece ser la finalidad de la reducción; en: *Incentivos fiscales a la pequeña y mediana empresa. Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. Madrid: Marcial Pons, 1999, pág. 69.

⁷⁴⁰ ROZAS VALDÉS, J. A.: “Impuesto sobre Sucesiones...” Op. Cit. Pág. 241. LETE ACHIRICA, C.: “La noción de empresa familiar y sus implicaciones fiscales”. QC, núm. 9/1999, pág. 15.

tercer grado, si bien se precisa que el cónyuge supérstite tendrá derecho a la reducción en todo caso⁷⁴¹. Hasta el momento, ninguna Comunidad Autónoma se ha hecho eco de estas críticas, habiendo mantenido todas el mismo ámbito subjetivo circunscrito al ámbito familiar. La única excepción en este caso la constituye la normativa establecida por la Comunidad Valenciana, que modificó este ámbito subjetivo para extenderlo a cualquier adquirente, aunque en 2002⁷⁴² introdujo una reforma para volver al ámbito subjetivo anterior. Por último, en la doctrina se ha criticado también que el grupo de beneficiarios no sea coherente con la clasificación en grupos que efectúa el mismo precepto, algo que no haría sino confirmar el irregular concepto de familia que se maneja en este impuesto en particular, y en el sistema tributario en general⁷⁴³. Pues bien, el agravamiento de esta situación se ve claramente propiciado por el marco jurídico establecido para la regulación de estas reducciones.

Desde una perspectiva distinta, es pertinente resaltar aquí que esta clase de exoneraciones pretende facilitar la permanencia del patrimonio familiar pero también evitar que los beneficiarios de la herencia se vean obligados a “consumir” el capital heredado al objeto de atender las obligaciones tributarias derivadas de la herencia, finalidad que ha sido considerada imprescindible para que esta clase de tributos puedan tener un adecuado encaje en los sistema tributarios⁷⁴⁴.

⁷⁴¹ Previsión esta última que es de todo punto superflua y cuyo origen se encuentra en la propia tramitación del precepto, ya que inicialmente se había previsto un porcentaje inferior; véase al respecto: ROZAS VALDÉS, J. A.: “Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”; en: AA.VV. (Coord.: R. FALCÓN Y TELLA): *Medidas Fiscales para 1998*. Madrid-Barcelona: Marcial Pons, 1998, pág. 240.

⁷⁴² Así era hasta la reforma operada por la Ley 9/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat Valenciana, sobre la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por el que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos; véase al respecto: MAGRANER MORENO, F. J.: “Las reducciones autonómicas...Op. Cit. Pág. 84; TORMO TORMO, I.: “Tratamiento en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones...Op. Cit. Pág. 102.

⁷⁴³ ROZAS VALDÉS, J. A.: “Impuesto sobre Sucesiones...Op. Cit. Pág. 239.

⁷⁴⁴ Véase al respecto: BIRD, R. M.: “The Case for Taxing Personal Wealth...Op. Cit. Pág. 9.

La reducción prevista en el artículo 20 de la LISyD será del 95 por 100 del *valor* del bien adquirido, siempre que le sea aplicable la exención prevista en el artículo 4.8 de la LIP⁷⁴⁵. Esta remisión, y las propias condiciones de la reducción, han suscitado algunas dudas interpretativas que han sido resueltas por la Resolución de la DGT 2/1999, de 23 de marzo, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en materia de vivienda habitual y empresa familiar. Según apuntábamos más arriba, esta interpretación oficial tiene la mayor relevancia en el examen de las reducciones establecidas por las Comunidades Autónomas en esta materia. Tras nuestro examen de la normativa autonómica, hemos detectado algunos supuestos en que, en función de que se acepte o no el criterio de la administración, nos encontramos ante una mejora de los términos establecidos en la LISyD, o ante un empeoramiento de las condiciones para los sujetos pasivos, algo no permitido por el artículo 40 de la LSF, según se expuso más arriba.

En relación con la transmisión de empresa individual o negocio profesional, los problemas interpretativos se encuentran en parte relacionados con la remisión que efectúa la LISyD a la LIP. Así, esta última norma hace referencia a *bienes y derechos* necesarios para el desarrollo de la actividad empresarial o profesional, mientras que la LISyD se refiere al *valor* de la empresa, negocio individual o participaciones en entidades. Surge entonces el problema de determinar sobre qué magnitud será aplicable la reducción. Según la Resolución de la DGT, la reducción opera “*sobre la parte de valor del bien en cuestión incluida en la base imponible del sujeto pasivo, siendo el valor incluido en la base imponible el valor neto que se*

⁷⁴⁵ Hasta la reforma efectuada mediante la Ley 66/1997, de 31 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden social, la remisión a la LIP se circunscribía a las participaciones en entidades, que debían cumplir los requisitos previstos en el apartado dos del citado precepto. A partir de esta norma se exige la concurrencia de la exención en la LIP para todos los citados bienes, lo que supone una considerable disminución del ámbito de la reducción; véase al respecto: ALONSO ALONSO, R.: “Medidas sobre fomento del empleo y beneficios fiscales en la sucesión de empresas familiares y vivienda habitual”. RCEF, núm. 164/1996, pág. 19; NAVARRO EGEEA, M.: *Incentivos fiscales a la pequeña y mediana empresa...* Op. Cit. Págs. 71 y siguientes; GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L.: *La fiscalidad del patrimonio y de las relaciones económicas familiares*. Navarra: Aranzadi, 2002, pág. 77.

define en el artículo 9 de la ley. Dicho valor debe entenderse neto de cargas o gravámenes (artículo 12), así como de deudas y gastos que tengan la consideración de deducibles (artículos 13 y 14)". De esta manera, el objeto de la reducción sería la empresa, no como unidad dinámica, que es el concepto recogido por el artículo 25 de la LIRPF, sino estática, esto es, un conjunto de bienes y derechos minorados por determinadas deudas y cargas, que son los que integrarán la base imponible. Esto es coherente con lo dispuesto en el artículo 18.3 de la propia LISyD, que establece que "no se aplicará sanción sobre la parte de cuota que corresponda al mayor valor obtenido de la comprobación sobre lo declarado cuando el sujeto pasivo se hubiese ajustado en su declaración a las reglas de valoración establecidas en el Impuesto sobre el Patrimonio Neto"⁷⁴⁶, habiendo sido también la interpretación mayoritaria en la doctrina⁷⁴⁷. La reducción se extiende también a los bienes y derechos comunes a ambos cónyuges, cuando se utilicen en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional, siempre que se cumpla el resto de requisitos expresados en el precepto. Más controvertida ha sido la interpretación de la citada Resolución, que entiende que además de las cargas o gravámenes directamente relacionadas con el bien adquirido, debe deducirse "la proporción correspondiente de deudas y gastos generales que integren el caudal relicto y que tengan la consideración de deudas deducibles". En la doctrina se ha afirmado que dicha interpretación no resulta coherente con la dicción de la norma, que hace referencia únicamente al valor de la empresa, por lo que no parece lógico pretender que dicho valor se reduzca en función de que existan otros gastos no directamente relacionados con la misma⁷⁴⁸. Pues bien, hasta el

⁷⁴⁶ NAVARRO EGEEA, M.: *Incentivos fiscales...* Op. Cit. Pág. 60.

⁷⁴⁷ CAYÓN GALIARDO, A.: "La sucesión *mortis causa* en la empresa familiar ante el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones"; en: AA.VV.: *Presente y Futuro de la imposición directa en España*. Valladolid: Lex Nova, 1997, pág. 686; DE AGUIAR, E.: *Beneficios fiscales en la empresa familiar: patrimonio y sucesiones*. Barcelona: La Caixa. Colección de Estudios e Informes núm. 13/1998, pág. 148; NAVARRO EGEEA, M.: *Incentivos fiscales...* Op. Cit. Pág. 59; PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J. J.: "Las nuevas reducciones en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones". TF, núm. 104/1999, pág. 58; BERMÚDEZ ODRIÓZOLA, L.; PÉREZ DE AYALA BECERRIL, L.; PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M.: *Comentarios al Impuesto...* Op. Cit. Pág. 442; GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L.: *La fiscalidad del patrimonio...* Op. Cit. Págs. 77 y siguientes.

⁷⁴⁸ FALCÓN Y TELLA, R.: "Las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en materia de vivienda habitual y empresa familiar: el discutible de la Dirección General

momento, plantea problemas la regulación establecida por las Comunidades Autónomas de Aragón⁷⁴⁹ y Valenciana⁷⁵⁰, que afirman que la reducción se aplicará, respectivamente, sobre “*el valor neto que, incluido en la base imponible, corresponda, proporcionalmente, al valor de los citados bienes*”, o sobre el “*valor neto de los elementos patrimoniales afectos a la empresa o al negocio*”. Esta dicción, difiere de la contenida en el artículo 20.2.c) de la LISyD, y coincide con la contenida en la Resolución número 2/1999. De aceptarse la interpretación oficial, las regulaciones autonómicas no será más que una mejora *técnica* de la dicción de la norma. En caso contrario, y puesto que la citada interpretación oficial implica, *de facto*, una reducción del ámbito de aplicación de la reducción, ya que determina su aplicación sobre un valor inferior al que resultaría si sólo se redujeran las cargas y deudas directamente relacionadas con el bien, los términos en que están redactadas las leyes aragonesa y valenciana implicarían una modificación de las condiciones de la reducción estatal en peores términos que ésta y, en consecuencia, podría llegar a considerarse contraria al marco establecido por el artículo 40 de la LSF.

Un segundo problema interpretativo, que tiene también consecuencias sobre la regulación autonómica, está relacionado con el requisito de continuación de la actividad económica. De acuerdo con la remisión que efectúa la LISyD a la LIP, para que se aplicable la reducción, la actividad económica que se transmite debe haberse ejercido por el causante de forma “*habitual, personal y directa*”, así como haber constituido su “*principal fuente de renta*”⁷⁵¹. La LISyD impone también un

de Tributos”. QF, núm. 8/1999, pág. 7; TORRES CONEJO, C.; REPISO LÓPEZ, F.: “Beneficios fiscales en los Impuestos sobre el Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones de la empresa familiar y vivienda habitual”. RAHP, *Alcabala*, núm. 1/1999, págs. 49 y siguientes; BERMÚDEZ ODRIOZOLA, L.; PÉREZ DE AYALA BECERRIL, L.; PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M.: *Comentarios al Impuesto...Op. Cit. Pág. 441*. En contra, V. CARO ROBLES: “La transmisión de la empresa y de la vivienda habitual...Op. Cit. Pág. 101.

⁷⁴⁹ Artículo 3 de la Ley 13/2000, de 27 de diciembre, de Medidas Tributarias y Administrativas.

⁷⁵⁰ Artículos 10.Dos.1º y 10bis de la Ley 13/1997, de 13 de abril, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos.

⁷⁵¹ Requisito que, en opinión de P. M. HERRERA MOLINA, es criticable porque en los supuestos en que la actividad económica atravesase por un momento de crisis, es probable que deje de constituir la principal fuente de renta del sujeto pasivo, con lo que la disminución de capacidad económica

requisito temporal a la aplicación de la reducción, consistente en que la adquisición deberá mantenerse durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo fallecimiento del adquirente dentro de este plazo. Se dispone además que éste no podrá realizar actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, supongan una minoración sustancial del valor de la adquisición⁷⁵². Pues bien, en el caso de transmisión de empresa o negocio, se plantea el problema de si es necesario el mantenimiento de la actividad económica del causante. Según la citada Resolución de la DGT, la ley no exige, en el caso de transmisión *mortis causa*, la continuidad en el ejercicio de la misma actividad que viniera desarrollando el causante, pudiendo por tanto serlo en otra. Esta interpretación ha sido objeto de numerosas críticas. En concreto, se ha denunciado que desvirtúa la finalidad de la reducción, que estribaría en propiciar la pervivencia de determinadas empresas⁷⁵³, por lo que debe entenderse que ha de continuarse la misma actividad⁷⁵⁴. Ahora bien, el laconismo de la norma y las mayores exigencias que se prevén para el caso de las adquisiciones *inter vivos* impiden una interpretación concluyente al respecto. Prueba de ello es precisamente que una de las recomendaciones de la *Comisión sobre la Fiscalidad de las Pymes* era que se aclarara dicha cuestión en el ISyD, y que se hiciera en el sentido de no vincular la aplicación de la reducción al desarrollo de la

implicaría, en aquéllos casos, la pérdida del derecho a la exención; en: *Capacidad económica y sistema...* Op. Cit. Págs. 353 y 354.

⁷⁵² Para M. NAVARRO EGEA, este requisito es contradictorio con la finalidad de mantener la actividad de determinadas empresas, por cuanto incentiva el anquilosamiento de las estructuras empresariales; en: *Incentivos fiscales...* Op. Cit. Pág. 79.

⁷⁵³ CAYÓN GALIARDO, A.: “La sucesión *mortis causa* en la empresa familiar...Op. Cit. Págs. 694 y siguientes; NAVARRO EGEA, M.: *Incentivos fiscales...* Op. Cit. Pág. 80; BERMÚDEZ ODRIOZOLA, L.; PÉREZ DE AYALA BECERRIL, L.; PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M.: *Comentarios al Impuesto...* Op. Cit. Pág. 443. Una excepción la encontramos en E. DE AGUIAR, que con dudoso criterio admite que pueda ser suficiente el mantenimiento de los bienes adquiridos, al margen de la continuidad o no de la actividad. Esta interpretación debe ser rechazada por ser totalmente contradictoria con la finalidad y literalidad de la norma; en: *Beneficios fiscales en la empresa familiar...* Op. Cit. Pág. 156.

⁷⁵⁴ Así lo entendió F. POZUELO ANTONI, para quien no cabe duda de que la actividad a mantener debe ser la misma que desarrollara el causante, en: “Las nuevas reducciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (leyes 13 y 14 de 1996)”. RCEF, núm. 172/1997, pág. 75. También P. M. HERRERA MOLINA entiende incontrovertido que la finalidad de la reducción es garantizar, o no impedir al menos, la subsistencia de determinadas empresas calificadas como familiares; en:

misma actividad⁷⁵⁵. El problema de fondo estriba en que no resulta fácil casar las dos finalidades a que apunta la norma que introdujo esta reducción; por un lado, salvaguardar la economía de la familia, lo que exige circunscribir la reducción a determinados parientes y, seguramente también, permitir la reconversión de la actividad, y por otro, permitir la pervivencia de una determinada clase de empresas en atención a la importancia que puedan tener en la economía de nuestro país, lo que probablemente exija el mantenimiento de la misma actividad.

Por último, la citada interpretación de la DGT plantea también problemas en el caso de las reducciones reguladas por las Comunidades Autónomas de Aragón, Cataluña y Valencia. En caso de la regulación aragonesa⁷⁵⁶, el problema surge porque en ésta se establece que bastará, para tener derecho a la reducción, con que los bienes y derechos recibidos permanezcan afectos “*una actividad económica de cualquiera de los causahabientes beneficiados*”; que esta previsión constituya una mejora con respecto de la normativa estatal o una mera precisión técnica dependerá de que aceptemos la interpretación que en relación con este requisito ha llevado a cabo la Resolución 2/1999, ya que la norma aragonesa coincide con la interpretación oficial, pero no con la dicción literal de la LISyD.

Un problema similar plantean los términos en que están redactadas las leyes catalana y valenciana que regulan esta reducción. La primera⁷⁵⁷ condiciona el disfrute de la reducción al mantenimiento del ejercicio de la misma actividad y de la titularidad y la afectación a ésta de los mismos bienes o derechos, o sus subrogados con un valor equivalente, en el patrimonio del adquirente, la reducción valenciana⁷⁵⁸

*Capacidad económica...*Op. Cit. Págs. 384 y 385. LETE ACHIRICA, C.: “La noción de empresa familiar...”Op. Cit. Pág. 19.

⁷⁵⁵ *Recomendaciones de la Comisión sobre la Fiscalidad de las PYMES*. Madrid: MEH, 1997, págs. 33 y 34.

⁷⁵⁶ Artículo 3 de la Ley 13/2000, de 27 de diciembre, de Medidas Tributarias y Administrativas.

⁷⁵⁷ Artículo 2.1.d) de la Ley 21/2001, de 28 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas; artículo 5 de la Ley 31/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas.

exige el mantenimiento de la empresa o negocio *en actividad* durante un periodo de cinco años a partir del fallecimiento del causante, lo que parece indicar que una modificación de la actividad económica dará lugar a la pérdida de la misma⁷⁵⁹. De nuevo, si se acepta la interpretación oficial, estas dos regulaciones autonómicas serían contrarias al marco normativo previsto por el artículo 40 de la LSF, que sólo permite el establecimiento de mejoras al regular las reducciones establecidas en la LISyD.

La adquisición *mortis causa* de participaciones en entidades se beneficiará de esta reducción siempre que éstas cumplan los requisitos expresados en el apartado dos del artículo 4.8 LIP. La reducción se aplicará sobre el valor de las participaciones, determinado conforme al artículo 16 LIP, en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad⁷⁶⁰. Son cuatro los requisitos exigidos por la norma: en primer lugar, que la entidad no tenga por actividad la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Será así cuando, de acuerdo con el artículo 75 LIS, no se den las condiciones para considerar que más de la mitad de su activo está constituido por valores o sea de mera tenencia de bienes. En segundo lugar que, caso de tratarse de una sociedad, ésta no sea transparente, salvo que sea una sociedad de profesionales del artículo 75.1.b) LIS. En tercer lugar, que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea, como mínimo, del 15 por 100 o, si fuera una participación conjunta con cónyuges, ascendientes,

⁷⁵⁸ Artículos 10.Dos.1º y 10bis de la Ley 13/1997, de 13 de abril, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos.

⁷⁵⁹ Nos parece por ello forzada la interpretación de I. TORMO TORMO, para quien, puesto que la dicción literal de la norma es “en actividad” y no, “en *la* actividad”, debe interpretarse en el sentido de que bastará con que los bienes continúen afectos a una actividad empresarial o profesional, aunque sea distinta a la que venía ejerciendo el causante; en: “Tratamiento en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones...Op. Cit. Pág. 104.

⁷⁶⁰ Lo cual ha sido objeto de crítica por ser demasiado restrictivo, ya que excluye una serie de bienes que también contribuyen aunque de manera indirecta, al fin de la actividad; véase en este sentido: BERMÚDEZ ODRIOZOLA, L.; PÉREZ DE AYALA BECERRIL, L.; PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M.: *Comentarios al Impuesto...Op. Cit. Pág. 446.*

descendientes o colaterales de segundo grado, del 20 por 100. Por último, que el sujeto pasivo o, en caso de participación conjunta, alguna de las personas citadas antes ejerzan efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, aunque a estos efectos prevé la LIP que no se computarán los previstos en el primer apartado del artículo 4.8⁷⁶¹. También en el caso de transmisión de participaciones se exige su permanencia en el patrimonio del adquirente durante diez años y el mantenimiento de su valor.

Aparte de los problemas interpretativos citados, la actividad normativa de las Comunidades Autónomas al regular estas reducciones y establecer otras nuevas ha estado claramente orientada a establecer condiciones más ventajosas para los contribuyentes. Hasta el momento, han aprobado normativa en esta materia las Comunidades Autónomas de Aragón⁷⁶², Asturias⁷⁶³, Cantabria⁷⁶⁴, Castilla y León⁷⁶⁵, Cataluña⁷⁶⁶, Galicia⁷⁶⁷, La Rioja⁷⁶⁸ y Comunidad Valenciana⁷⁶⁹. Por las razones

⁷⁶¹ Un análisis de estos requisitos puede verse en: NAVARRO EGEA, M.: *Incentivos fiscales...* Op. Cit. Págs. 31 y siguientes. También esta reducción ha sido objeto de crítica por P. M. HERRERA MOLINA, para quien se estaría produciendo una injustificada discriminación del empresario persona física; en: *Capacidad fiscal y sistema...* Op. Cit. Pág. 355.

⁷⁶² Artículo 3.3.b de la Ley 13/2000, de 27 de diciembre, de Medidas Tributarias y Administrativas.

⁷⁶³ Artículo 12 de la Ley 15/2002, de 27 de diciembre, de medidas presupuestarias, administrativas y fiscales.

⁷⁶⁴ Artículo 1.3 de la Ley 11/2002, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales en Materia de Tributos cedidos por el Estado.

⁷⁶⁵ Artículos 10 y 11 de la Ley 11/2000, de 28 de diciembre, de Medidas Económicas, Fiscales y Administrativas.

⁷⁶⁶ Artículo 2.1.d) de la Ley 21/2001, de 28 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas; artículo 5 de la Ley 31/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas.

⁷⁶⁷ Artículos 2.3 de la Ley 3/2002, de 29 de abril, de Medidas de Régimen Fiscal y Administrativo y 1.2 de la Ley 7/2002, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales y de Régimen Administrativo.

⁷⁶⁸ Artículos 2 a 6 de la Ley 10/2002, de 17 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2003.

apuntadas más arriba, creemos que la regulación aprobada por las Comunidades de Aragón, Asturias, Castilla y León, Galicia y La Rioja deben reputarse contrarias al artículo 19.2 de la LOFCA.

Reducciones por adquisición de empresa individual, negocio profesional o participaciones en determinadas entidades

Comunidad Autónoma	Objeto de la reducción	Principales diferencias con respecto de la regulada en la LISyD
Aragón	Adquisiciones <i>mortis causa</i> de participaciones en determinadas entidades.	1. Requisitos menos estrictos que la LISyD. 2. La actividad económica, su dirección y control, radiquen en la Comunidad Autónoma
Asturias	Adquisiciones <i>mortis causa</i> de empresa individual o negocio profesional	1. Reducción del 99 por 100 del valor 2. Ampliación del ámbito subjetivo 3. El domicilio fiscal y social de la entidad o el negocio debe encontrarse en la Comunidad Autónoma y mantenerse en el territorio durante diez años.
Cantabria	Adquisiciones <i>mortis causa</i> de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades, coticen o no en mercados organizados.	1. Reducción del 98 por 100 del valor. 2. Periodo de mantenimiento de la adquisición de tres años.
Castilla y León	Adquisiciones <i>mortis causa</i> de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades que no coticen en mercados organizados.	1. Reducción del 99 por 100 del valor. 2. Ampliación del ámbito subjetivo. 3. El domicilio fiscal y social de la entidad o el negocio deben encontrarse en la Comunidad Autónoma y mantenerse en el territorio durante diez años
Cataluña	Adquisiciones <i>mortis causa</i> de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades, coticen o no en mercados organizados.	1. Requisitos menos estrictos que la LISyD 2. Periodo de mantenimiento de la adquisición de cinco años.
Galicia	Adquisiciones <i>inter vivos</i> y <i>mortis causa</i> de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades que tengan la consideración de empresas de reducida dimensión (<i>ex</i> artículo 122 de la LIS)	1. Reducción del 99 por 100 del valor. 2. Ampliación del ámbito subjetivo: 3. Periodo de mantenimiento de la adquisición de cinco años. 4. El centro de gestión o el domicilio de la entidad o el negocio debe encontrarse en la Comunidad Autónoma y mantenerse en el territorio durante cinco años.
La Rioja	Adquisiciones <i>inter vivos</i> y <i>mortis causa</i> de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades que no coticen en mercados organizados.	1. Reducción del 99 por 100 del valor. 2. Ampliación del ámbito subjetivo sólo en el caso de las adquisiciones <i>mortis causa</i> . 3. Periodo de mantenimiento de la adquisición de cinco años. 4. El centro de gestión o el domicilio de la entidad o el negocio debe encontrarse en la Comunidad Autónoma y mantenerse en el territorio durante cinco años

⁷⁶⁹ Artículos 10.Dos.1º y 10bis de la Ley 13/1997, de 13 de abril, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos.

Comunidad Autónoma	Objeto de la reducción	Principales diferencias con respecto de la regulada en la LISyD
Comunidad Valenciana	Adquisición <i>inter vivos</i> y <i>mortis causa</i> de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en determinadas entidades	1. Reducción del 95 por 100 del valor. 2. Mantenimiento de la adquisición “ <i>en actividad</i> ” durante cinco años.

e) Reducciones por adquisición de una explotación agrícola.

La LMEA establece tres reducciones aplicables sobre el tributo que grave la transmisión de la explotación. En las dos primeras, el elemento determinante para su aplicación es que estemos ante una *explotación prioritaria* que, caso de ser titularidad de una persona física, deberá reunir los requisitos que establece el artículo 4 de la LMEA⁷⁷⁰, y que, de acuerdo con lo establecido en la Exposición de Motivos de la norma, obedecen tanto a criterios subjetivos ligados al titular de la explotación

⁷⁷⁰ En concreto, la LMEA dispone que para que una explotación cuyo titular sea una persona física tenga la consideración de prioritaria, se requiere, en primer lugar, que dicha explotación posibilite la ocupación, al menos, de una unidad de trabajo agrario. De acuerdo con el artículo 2.10 de la LMEA, unidad de trabajo agrario es el trabajo efectuado por una persona dedicada a tiempo completo durante un año a la actividad agraria. En segundo lugar, requiere la norma que la renta unitaria de trabajo -que de acuerdo con el artículo 2.11 LMEA es el rendimiento económico generado en la explotación agraria que se atribuye a la unidad de trabajo y que se obtiene dividiendo entre el número de unidades de trabajo agrario dedicadas a la explotación, la cifra resultante de sumar el margen neto o excedente neto de explotación y el importe de los salarios pagados- que se obtenga de la misma sea igual o superior al 35 por 100 de la renta de referencia e inferior al 120 por 100 de ésta, sin perjuicio de lo establecido en la disposición transitoria única. Además, el titular ha de reunir los siguientes requisitos, establecidos en la norma: “a) Ser agricultor profesional, conforme a lo establecido en el apartado 5 del artículo 2. b) Poseer un nivel de capacitación agraria suficiente, para cuya determinación se conjugarán criterios de formación lectiva y experiencia profesional. c) Haber cumplido dieciocho años y no haber cumplido sesenta y cinco años. d) Estar dado de alta en el Régimen Especial Agrario de la Seguridad Social o en el Régimen Especial de Trabajadores por cuenta propia o autónomos en función de su actividad agraria. Los agricultores profesionales que no estén encuadrados en los regímenes anteriores, deberán cumplir los requisitos indicativos de su profesionalidad agraria establecidos a estos efectos por las Comunidades Autónomas. e) Residir en la comarca en donde radique la explotación o en las comarcas limítrofes definidas por la legislación autonómica sobre organización territorial. En su defecto, se tendrá en cuenta la comarcalización agraria establecida en el Censo Agrario del Instituto Nacional de Estadística. Este requisito de residencia se entiende salvo caso de fuerza mayor o necesidad apreciada por las Comunidades Autónomas”. Dispone además la ley que, en caso de matrimonio, la titularidad de la explotación podrá recaer, a estos efectos, en ambos cónyuges, siendo suficiente que uno de ellos reúna los requisitos indicados en el apartado anterior. Por último, se establece en el apartado 3 del precepto que “Las explotaciones agrarias que pertenezcan a una comunidad hereditaria y sobre las que exista pacto de indivisión por un período mínimo de seis años, se considerarán, a estos efectos, como explotaciones prioritarias, siempre que la explotación y al menos uno de los partícipes en la comunidad cumpla los requisitos señalados en el apartado 1 de este artículo. El período de indivisión se contará a partir de la calificación de la explotación como prioritaria”.

como a otros de carácter objetivo cuya concurrencia asegurará la viabilidad económica de la explotación.

La primera de las reducciones, prevista en el artículo 9 LMEA⁷⁷¹, recae sobre la transmisión o adquisición, por cualquier título, oneroso o lucrativo, *inter vivos* o *mortis causa*, del pleno dominio o del usufructo vitalicio de una explotación agraria⁷⁷² en su integridad, en favor o por el titular de otra explotación que sea prioritaria o que alcance esta consideración como consecuencia de la adquisición. La reducción será del 90 por 100 de la base imponible del impuesto que grave la transmisión o adquisición de la explotación o de sus elementos integrantes, siempre que, como consecuencia de dicha transmisión, no se altere la condición de prioritaria de la explotación del adquirente. La transmisión de la explotación deberá realizarse en escritura pública. La reducción se elevará al 100 por 100 en caso de continuación de la explotación por el cónyuge supérstite.

La segunda reducción, prevista en el artículo 11 LMEA, es aplicable a la adquisición, por cualquier título, oneroso o lucrativo, *inter vivos* o *mortis causa* del “*pleno dominio o del usufructo vitalicio de una finca rústica o de parte de una explotación agraria, en favor de un titular de explotación prioritaria que no pierda o que alcance esta condición como consecuencia de la adquisición*”. Para estos supuestos, se prevé una reducción del 75 por 100 en la base imponible de los impuestos que graven la transmisión o adquisición. De acuerdo con lo previsto en el artículo 20.2 LMEA, las reducciones anteriores se incrementarán en diez puntos si el adquirente es, además, un agricultor joven o un asalariado agrario y la transmisión o

⁷⁷¹ Según la Exposición de Motivos de la LMEA, la finalidad de este beneficio es mantener la integridad de las explotaciones, fomentar a la ampliación de las mismas, y facilitar la movilidad del mercado de la tierra. En concreto, por lo que interesa al beneficio fiscal que aquí vamos a analizar, se enmarca en la finalidad de la norma, expresada en su artículo primero, de “*estimular la formación de explotaciones agrarias de dimensiones suficientes para asegurar su viabilidad y que constituyan la base permanente de la economía familiar de sus titulares*”.

⁷⁷² De acuerdo con el artículo 2.2 de la norma, se entiende por tal “*el conjunto de bienes y derechos organizados empresarialmente por su titular en el ejercicio de la actividad agraria, primordialmente con fines de mercado, y que constituye en sí misma una unidad técnico-económica*”.

adquisición se realiza durante los cinco años siguientes a su primera instalación. Asimismo, la norma exige en ambos casos un periodo de permanencia de la explotación de cinco años.

La tercera y última de las reducciones previstas se contiene en la disposición adicional cuarta de la LMEA y recae sobre determinadas transmisiones de fincas rústicas de dedicación forestal⁷⁷³. La reducción se aplicará a las transmisiones *mortis causa* y en las donaciones *inter vivos* de superficies rústicas de dedicación forestal, tanto en pleno dominio como en nuda propiedad. Al igual que en el resto, se practicará en la base imponible del impuesto que grave la transmisión. En concreto, la reducción se aplicará a la totalidad de la explotación agraria en la que la superficie de dedicación forestal sea superior al 80 por 100 de la superficie total de la explotación. Se prevén distintos porcentajes de reducción en función de la clase de superficie. Así, será del 90 por 100 para aquéllas que se encuentren incluidas en Planes de protección por razones de interés natural aprobados por el órgano competente de la Comunidad Autónoma, o, en su caso, por el correspondiente del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación; del 75 por 100 para las que dispongan de un Plan de Ordenación Forestal o un Plan Técnico de Gestión y Mejora Forestal, o figuras equivalentes de planificación forestal, aprobado por la Administración competente. La Comunidad Autónoma de Cataluña⁷⁷⁴ ha una reducción del 95 por 100 para este supuesto, cuando se trate de una adquisición *mortis causa* realizada por el cónyuge, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes o colaterales hasta el tercer grado.

Por último, prevé la LMEA que un porcentaje de reducción del 50 por 100 para las demás superficies rústicas de dedicación forestal, siempre que, como

⁷⁷³ Según la Exposición de Motivos, dicha reducción se establece “*en consonancia con la política general de fomento y desarrollo del sector forestal como instrumento necesario para la protección y conservación del medio natural, la obtención de productos no excedentarios y la generación de empleo en el medio rural*”.

⁷⁷⁴ Artículo 2.1.d) de la Ley 21/2001, de 28 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas.

consecuencia de dicha transmisión, no se altere el carácter forestal del predio y no sea transferido por razón de *inter vivos*, arrendada o cedida su explotación por el adquirente, durante los cinco años siguientes al de la adquisición. Estas reducciones serán también aplicables a la extinción del usufructo que se hubiera reservado el transmitente.

Al igual que ha sucedido en el caso de las reducciones por la adquisición de actividades económicas o de participaciones sobre las mismas, las Comunidades Autónomas han preferido crear reducciones *propias*, recogiendo básicamente los mismos requisitos que la LMEA, aunque con tres diferencias esenciales; en primer lugar, incrementando sustancialmente los porcentajes de reducción. En segundo, restringiendo el ámbito subjetivo de aplicación a determinados parientes, y por último, en tercer lugar, con la única excepción de Valencia⁷⁷⁵, todas las Comunidades exigen que la explotación permanezca ubicada en la propia Comunidad, requisito éste que debe también estimarse contrario al artículo 19.2 de la LOFCA. Éste es el caso de la regulación aprobada por las Comunidades Autónomas de Castilla y León⁷⁷⁶ y Galicia⁷⁷⁷.

⁷⁷⁵ Artículo 10 de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por el que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos.

⁷⁷⁶ Artículo 9 de la Ley 11/2000, de 28 de diciembre, de Medidas Económicas, Fiscales y Administrativas.

⁷⁷⁷ Artículo 2 de la Ley 3/2002, de 29 de abril, de Medidas de Régimen Fiscal y Administrativo y artículo 1.1. de la Ley 7/2002, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales y de Régimen Administrativo.

Reducciones por la adquisición de una explotación agrícola

Comunidad Autónoma	Objeto de la reducción	Principales diferencias con respecto de la regulada en la LISyD
Castilla y León	adquisiciones <i>mortis causa</i> de explotaciones agrarias	<ol style="list-style-type: none"> 1. Reducción del 99 por 100 de su valor 2. Ubicación en la Comunidad Autónoma. 3. El causante debía tener, en la fecha del fallecimiento, la condición de agricultor profesional 4. El adquirente debe ser el cónyuge, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes y colaterales, por consanguinidad, hasta el tercer grado del causante. 5. Mantenimiento durante diez años, salvo fallecimiento.
Galicia	adquisiciones <i>mortis causa</i> de explotaciones agrarias, o de elementos de éstas	<ol style="list-style-type: none"> 1. Reducción del 99 por 100 de su valor 2. Ubicación en la Comunidad Autónoma. 3. El adquirente debe ser el cónyuge, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes y colaterales, por consanguinidad hasta el tercer grado inclusive, del causante⁷⁷⁸. 4. Mantenimiento durante cinco años, salvo fallecimiento
Galicia	adquisiciones <i>inter vivos</i> de participaciones de una explotación agraria	<ol style="list-style-type: none"> 1. Reducción del 99 por 100 de su valor. 2. Donante 65 años o más o en situación de incapacidad permanente; a la fecha del devengo, agricultor profesional y pérdida dicha condición a consecuencia de la donación; 3. El adquirente debe ser el cónyuge, descendientes y colaterales por consanguinidad hasta el tercer grado inclusive, y tener la condición de agricultor profesional 4. Mantenimiento de la adquisición, y de la condición de agricultor profesional, durante cinco años.
Valencia	adquisiciones <i>mortis causa</i> de empresa individual agrícola	<ol style="list-style-type: none"> 1. Reducción del 95 por 100 de su valor. 2. El adquirente debe ser el cónyuge, descendientes o adoptados del causante. De no existir descendientes o adoptados, podrán beneficiarse de la reducción los ascendientes, adoptantes y parientes colaterales, hasta el tercer grado, del causante. En todo caso, el cónyuge supérstite tendrá derecho, igualmente, a la citada reducción. 3. La empresa no debe haber constituido, durante los cuatro años anteriores al devengo del impuesto, la principal fuente de renta del causante 4. Durante esos mismos cuatro años, el causante debe haber ejercido la actividad constitutiva de dicha empresa, de manera habitual, personal y directa 5. Mantenimiento de la adquisición durante cinco años, salvo fallecimiento del adquirente.

⁷⁷⁸ En caso de adquisición de una explotación completa, el causante deberá tener la condición de agricultor profesional a la fecha del devengo. Si se trata de la adquisición de determinados elementos de una explotación agraria o de derechos de usufructo sobre los mismos, a la fecha del devengo los adquirentes deberán tener dicha condición y ser además titulares de la explotación agraria a la cual estén afectos los elementos que se transmiten.

f) Reducciones por adquisición de vivienda habitual.

El artículo 20.2.c) de la LISyD establece una reducción que se aplicará sobre el valor de la vivienda habitual del causante, estableciendo como beneficiarios de la misma al cónyuge, ascendientes o descendientes del fallecido o bien pariente colateral mayor de sesenta y cinco años que hubiese convivido con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento. La ley excluye aquí a los adoptados, e incluye a los ascendientes. La exclusión de los primeros ha sido denunciada por la doctrina, habida cuenta de la equiparación entre ambas clases de filiación, biológica y adoptiva⁷⁷⁹. Dicha equiparación, desaparecidos ya los dos tipos de adopción, tiene como consecuencia que, en virtud de los artículos 14 y 39 de la Constitución, el tratamiento otorgado a ambas clases de descendientes tendrá que ser igual, so pena de incurrir en una discriminación contraria al primero de los preceptos, susceptible, por tanto, de ser protegida en amparo constitucional. En el caso que nos ocupa, el no reconocimiento del mismo beneficio fiscal a ambas clases de descendientes podría ser uno de los supuestos a que hacen referencia, entre otras, la STC 109/1988, de 8 de junio y la STS de 5 de marzo de 1988, en que la extensión, por analogía, del ámbito de aplicación de un beneficio fiscal constituye una exigencia directamente derivada del principio de igualdad. En cualquier caso, el Tribunal Constitucional ya ha señalado el imperativo constitucional de que se produzca el mismo tratamiento⁷⁸⁰.

⁷⁷⁹ Equiparación entre filiación biológica y adoptiva que realiza el artículo 108 del Código civil. En esta materia hay unanimidad doctrinal; al respecto véase: FALCÓN Y TELA, R.: "Las reducciones en la base imponible del ISyD en materia de vivienda habitual...Op. Cit. Pág. 6; PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J. J.: "Las nuevas reducciones del Impuesto sobre Sucesiones...Op. Cit. Pág. 62; ALONSO ALONSO, R.: "Medidas sobre fomento del empleo y beneficios fiscales...Op. Cit. Pág. 23; BERMÚDEZ ODRIOZOLA, L.; PÉREZ DE AYALA BECERRIL, L.; PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M.: *Comentarios al Impuesto...*Op. Cit. Págs. 429 y 430; GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L.: *La fiscalidad del patrimonio...*Op. Cit. Pág. 82.

⁷⁸⁰ De acuerdo con el Tribunal Constitucional, puede afirmarse la igualdad de ambas clases de filiaciones. En efecto, así lo ha entendido el Tribunal en Sentencia 46/1999, de 22 de marzo (Recurso de Amparo). Si bien en esta Sentencia se limita a subsanar la discriminación entre adoptados e hijos biológicos, entendiéndose que no es diferencia que justifique un trato diferente. No se detiene sin embargo el Tribunal a examinar su jurisprudencia vertida en la anterior Sentencia 33/1983, donde se afirmaba que, en los casos de adopción no plena, no era equiparable a la filiación biológica. Lo explica así el Magistrado disidente de esta Sentencia de 1999, Manuel Jiménez de



Por otro lado, la citada Resolución de la DGT, número 2/1999, ha interpretado que deben incluirse también los adoptados. Algunas Comunidades Autónomas han incluido a los adoptados dentro del conjunto de beneficiarios para esta reducción; pues bien, a la vista de lo anteriormente expuesto, dichas disposiciones no suponen, en puridad, una mejora de las condiciones establecidas en la reducción estatal, sino tan sólo una mejora *técnica*, en cuanto a los términos literales de la misma.

Siguiendo mismo criterio empleado para las adquisiciones de empresas, negocios y participaciones, la DGT ha interpretado que del valor de la vivienda hay que reducir también la parte proporcional de las deudas y gastos generales que formen parte del caudal relicto. Damos aquí por reproducidas nuestras críticas a esta interpretación, que no parece desprenderse sencillamente de la LISyD y que supone un empeoramiento de las condiciones de las reducciones. Por último, la LISyD exige también el requisito de permanencia de diez años en el patrimonio del adquirente y prohíbe realizar actos de disposición que puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición.

Reducciones por la adquisición de la vivienda habitual del causante

Condiciones	Estado	Aragón	Baleares	Cantabria	Cataluña	Madrid
Porcentaje de reducción	95 por 100	99 por 100 (en caso de descendientes menores de edad)	100 por 100	98 por 100		
Límite	122.606,47		120.202,42	Desaparece el límite	125.060	122.000

Parga y Cabrera que aclara, y critica al Tribunal por no haberlo hecho, que a raíz de la reforma del Código civil que equipara los hijos adoptivos y los biológicos, el idéntico tratamiento jurídico a ambos constituye un imperativo constitucional. Así se deriva, por otro lado, del Convenio relativo a la Protección del Niño y a la Cooperación en materia de Adopción Internacional, hecho en La Haya el 29 de mayo de 1993, y que fue ratificado por España el 1 de noviembre de 1995. En conclusión, prosigue el voto particular, puesto que, según ha afirmado el Tribunal Constitucional “la igualdad ha de valorarse en cada caso teniendo en cuenta el ámbito jurídico sustantivo de relaciones en que se proyecte (SSTC 209/1988 y 134/1996), los hijos adoptivos y los hijos biológicos son iguales ante la ley, con “independencia de su filiación” (art. 39.2 de la Constitución).

Ningún problema plantea la normativa aprobada por las Comunidades Autónomas de Aragón⁷⁸¹, Baleares⁷⁸², Cantabria⁷⁸³ o Cataluña⁷⁸⁴, que se han limitado a incrementar los porcentajes o a eliminar el límite, en el caso de Cantabria. Por su parte, también aquí la Comunidad Autónoma de Madrid⁷⁸⁵ ha establecido un límite inferior al previsto por la LISyD, por lo que debe entenderse inaplicable.

Por el contrario, y según se afirmó más arriba, sí resultan problemáticas las reducciones reguladas por las Comunidades Autónomas de Andalucía⁷⁸⁶ y Extremadura⁷⁸⁷, en la medida en que introducen el requisito de convivencia previa del beneficiario, expresamente descartado por la citada Resolución de la DGT y por la doctrina mayoritaria. La norma extremeña exige, además, que se trate de vivienda de protección pública⁷⁸⁸ y mantenga dicha calificación en la fecha del fallecimiento del causante, que el adquirente sea el cónyuge, ascendientes o adoptantes, descendientes o adoptados que hayan convivido con el causante en el año anterior a la muerte y continúen en el uso de la misma durante los cinco años siguientes, salvo fallecimiento y, por último, que dicho adquirente tenga su residencia habitual en la Comunidad Autónoma. Según se afirmó en un epígrafe anterior, estas disposiciones

⁷⁸¹ Artículo 3 de la Ley 13/2000, de 27 de diciembre, de Medidas Tributarias y Administrativas.

⁷⁸² Artículo 4.2 de la Ley 11/2002, de 23 de diciembre, de Medidas Tributarias y Administrativas.

⁷⁸³ Artículo 1.4 de la Ley 11/2002, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales en Materia de Tributos cedidos por el Estado.

⁷⁸⁴ Artículo 2.1.d) de la Ley 21/2001, de 28 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas.

⁷⁸⁵ Artículo 2 de la Ley 14/2001, de 26 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas.

⁷⁸⁶ Artículo 9 de la Ley 10/2002, de 21 de diciembre, por la que se aprueban normas en materia de tributos cedidos y otras medidas tributarias, administrativas y financieras. En la Exposición de Motivos de la norma andaluza se dice que con esta regulación “se dota de su verdadero sentido a este incentivo fiscal”.

⁷⁸⁷ Artículo 5 de la Ley 8/2002, de 14 de noviembre, de Reforma Fiscal de la Comunidad Autónoma de Extremadura.

⁷⁸⁸ La ley extremeña circunscribe la calificación de vivienda de protección pública a las contempladas en el artículo 23 de la Ley 3/2001, de 26 de abril, sobre normas reguladoras de la

deben reputarse contrarias al marco general establecido en la LOFCA y la LSF para el ejercicio de potestades normativas en este impuesto. La aprobación de esta clase de disposiciones sirve para poner de manifiesto, de nuevo, la ausencia de coordinación existente en esta materia.

g) Reducciones por adquisición de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español, del Patrimonio Histórico o Cultural de las Comunidades Autónomas y de determinados objetos de arte y antigüedades.

Cierra el conjunto de reducciones en función de determinados bienes la establecida para aquéllos incluidos en los apartados uno, dos o tres del artículo 4 de la LIP, que se refieren a la adquisición de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español, del Patrimonio Histórico o Cultural de las Comunidades Autónomas y de determinados objetos de arte y antigüedades. Podrán beneficiarse de esta reducción el cónyuge, descendientes o adoptados. Al igual que en los supuestos anteriores, la reducción es del 95 por 100 del valor del bien y se exige tanto la permanencia del bien en el patrimonio del sujeto o sujetos pasivos durante diez años como el mantenimiento de su valor.

Hasta el momento, cuatro Comunidades Autónomas han ejercido sus competencias normativas en esta materia, si bien no prestaremos atención a la establecida por la Comunidad de Madrid, pues se limita a transcribir la reducción estatal⁷⁸⁹. Ya se hizo mención más arriba a los supuestos de las reducciones establecidas por las Comunidades Autónomas de Aragón y Valenciana, en tanto que resultaban difícilmente coherentes con la establecida en la LISyD. Es pertinente mencionar aquí la normativa aprobada por la Comunidad de Cantabria⁷⁹⁰, que ha disminuido el periodo de permanencia del bien a tres años, frente a los diez

Calidad, Promoción y Acceso de Viviendas en Extremadura referidas a viviendas de protección oficial promovidas de forma pública o privada y viviendas de Promoción Pública.

⁷⁸⁹ Artículo 2 de la Ley 14/2001, de 26 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas.

exigidos en la LISyD. Por último, la Comunidad Autónoma de Cataluña⁷⁹¹ introduce, como principal mejora a la reducción estatal, una ampliación del ámbito subjetivo de aplicación, de manera que, además del cónyuge, descendientes o adoptados, podrán beneficiarse de la misma los ascendientes, adoptantes y colaterales hasta el tercer grado del causante. Los bienes que se pueden beneficiar de la reducción son en realidad los mismos que se podrán beneficiar de la estatal, aunque la norma presente una dicción algo distinta⁷⁹². Por último, el periodo obligatorio de permanencia del bien en el patrimonio del adquirente se reduce a cinco años⁷⁹³, pudiéndose exceptuar no sólo cuando falleciese al adquirente, sino también cuando fueran adquiridos por la Generalidad de Cataluña.

h) Reducciones por adquisiciones sucesivas.

El artículo 20.3 de la LISyD establece que cuando los mismos bienes fueran objeto de dos o más transmisiones *mortis causa*, en la segunda y posteriores transmisiones se deducirá de la base imponible, además de las reducciones que procedan, lo pagado por el impuesto en las transmisiones anteriores. Sólo los descendientes podrán beneficiarse de esta medida. Esta reducción ha sido objeto de crítica en algunos sectores. En concreto, E. SIMÓN ACOSTA la ha criticado argumentando que, cuando lo que se pretende someter a gravamen es el incremento de riqueza, no tiene sentido aplicar esta reducción, ya que dicho incremento será el mismo para el que lo recibe con independencia de los impuestos que se hayan

⁷⁹⁰ Artículo 1.5 de la Ley 11/2002, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales en Materia de Tributos cedidos por el Estado.

⁷⁹¹ Artículo 2.1.d) de la Ley 21/2001, de 28 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas.

⁷⁹² Ya que establece que se aplicará la reducción a: “*Los bienes culturales de interés nacional y los bienes muebles catalogados, calificados e inscritos de acuerdo con la Ley 9/1993, de 30 de septiembre, del patrimonio cultural catalán; los bienes inscritos y catalogados del patrimonio histórico o cultural de las otras comunidades autónomas, de acuerdo con la normativa específica que los regule, y los bienes comprendidos en los apartados 1 y 3 del artículo 4 de la Ley del Estado 19/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre el patrimonio*”.

⁷⁹³ Artículo 6 de la Ley 31/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas:

devengado en anteriores sucesiones⁷⁹⁴. Desde una perspectiva distinta, J. ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN ha criticado su limitado alcance, ya que en aquellos supuestos en que el mismo patrimonio sea sometido a gravamen por diferentes sucesiones en un corto intervalo de tiempo, la aplicación de la reducción produce un resultado “insuficiente y fronterizo con lo confiscatorio”⁷⁹⁵.

Hasta el momento, únicamente la Comunidad Autónoma de Cataluña⁷⁹⁶ ha modificado esta reducción, estableciendo una mejora de la estatal en los siguientes términos: en primer lugar, la norma autonómica amplía su ámbito subjetivo, extendiendo su aplicación al cónyuge, ascendientes, adoptantes y adoptados. En segundo lugar, cuando se produzca el presupuesto de hecho el sujeto o sujetos pasivos deberán aplicar sobre la base imponible, en la segunda y ulteriores transmisiones, la más favorable de las dos reducciones siguientes: una reducción en una cuantía equivalente al importe de las cuotas del impuesto sobre sucesiones y donaciones satisfechas por razón de las transmisiones mortis causa precedentes o, la que resulte en función de la escala siguiente: el 50 por 100 cuando la segunda o ulterior transmisión se produjera del año natural siguiente contado desde la fecha de la primera o la anterior transmisión, el 30 por 100 cuando se produjera después del primer año y antes del transcurso de cinco años, y del 10 por 100 cuando se produjera después de los cinco años naturales siguientes a la fecha de la primera o la anterior transmisión mortis causa. Si las reducciones anteriores recayeran sobre bienes y derechos que se hubieran beneficiado de alguna de las reducciones previstas en el artículo 2.1.d) de la norma⁷⁹⁷, esta reducción se aplicará sólo sobre el remanente no afectado del valor del bien o el derecho. Por último, la aplicación de esta reducción se condiciona a que, por razón de la primera o la anterior adquisición

⁷⁹⁴ SIMÓN ACOSTA, E.: “Base liquidable, tipos de gravamen...Op. Cit. Pág. 202.

⁷⁹⁵ ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Técnicas desgravatorias...*Op. Cit. Pág. 71.

⁷⁹⁶ Artículo 2.1.d) de la Ley 21/2001, de 28 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas.

mortis causa, se haya producido una tributación efectiva en concepto del ISyD, y se entiende sin perjuicio de las reducciones que correspondan. En cualquier caso, se admite la subrogación de bienes o derechos siempre y cuando se acredite fehacientemente. La regulación catalana ha merecido un juicio favorable de J. ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, pues solucionaría las deficiencias que este autor achaca a la estatal, según hemos visto más arriba⁷⁹⁸.

i) Otras reducciones sobre el ISyD.

Se incluyen en este apartado una serie de reducciones establecidas por las Comunidades Autónomas que no pueden ser reconducidas a ninguno de los tipos que hemos examinado más arriba. En primer lugar, la Comunidad Autónoma de Baleares⁷⁹⁹ ha creado una reducción que obedece a una finalidad eminentemente extrafiscal, según se dice en la Exposición de Motivos, y se ha establecido conjuntamente con una deducción en la cuota del IRPF, que veremos más adelante. En concreto, la finalidad de estas bonificaciones es compensar a los propietarios de fincas situadas en suelo rústico protegido, a los que la Ley 6/1999, de 3 de abril, de las Directrices de Ordenación Territorial de las Illes Balears y de medidas tributarias impone determinadas limitaciones que afectan al valor residencial del suelo y a la facultad de disponer, proporcionándoles un agravio en relación con los propietarios de fincas de suelo rústico común. La reducción, del 95 por 100, se aplica sobre el valor de los citados terrenos⁸⁰⁰, en tanto que integren la base imponible de una adquisición *mortis causa* correspondiente al cónyuge, ascendientes, descendientes o adoptados del causante. La reducción se aplicará exclusivamente a las fincas en que,

⁷⁹⁷ Ley 21/2001, de 28 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas; se trata de las reducciones del 95 por 100 del valor de transmisiones de empresas individuales, vivienda habitual, fincas rústicas, etc. a que ya hemos hecho referencia en distintos apartados de este estudio.

⁷⁹⁸ ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Técnicas desgravatorias...* Op. Cit. Pág. 71.

⁷⁹⁹ D. A. 13ª de la Ley 6/1999, de 3 de abril, de las Directrices de Ordenación Territorial de las Illes Balears y de medidas tributarias.

⁸⁰⁰ En concreto, se refiere la norma a “terreno ubicado en un área de suelo rústico protegido a que se refieren los apartados a), b) y c) del artículo 19.1 de esta ley, o bien en un área de interés agrario a que se refiere la disposición transitoria octava de la presente ley”.

como mínimo, el 33 por 100 de su extensión se encuentre dentro de las áreas de suelo rústico protegido y se aplicará, además, en proporción a este porcentaje. Dispone también la norma que esta reducción será incompatible con cualquier otra reducción estatal o autonómica que recaiga sobre estos bienes. Por último, si se trata de terrenos ubicados en un área de interés agrario, para la aplicación de la reducción es necesario el cumplimiento de dos requisitos adicionales; en primer lugar, que los terrenos estén afectos a una explotación agraria, y en segundo, que el causante haya declarado rendimientos procedentes de la actividad agraria en el IRPF durante los cinco años anteriores a su fallecimiento.

Por otro lado, la Comunidad Autónoma de Aragón⁸⁰¹ ha establecido que los beneficios fiscales relativos a adquisiciones sucesorias, previstos en la normativa estatal o aragonesa, serán de aplicación también a la liquidación provisional que se practique por la fiducia sucesoria según lo establecido en el artículo 54.8 RISyD). En concreto, especifica la norma que procederá esta extensión en la reducción por adquisición de vivienda habitual, por la adquisición de determinadas participaciones y por la adquisición de la empresa individual o del negocio profesional, si bien en este último caso se exige además que al menos uno de los sujetos pasivos continúe la actividad que realizaba el causante. Por último, se establecen reglas especiales para la reducción prevista en el artículo 9 de la LMEA⁸⁰².

⁸⁰¹ Artículo 1 de la Ley 13/2000, de 27 de diciembre, de Medidas Tributarias y Administrativas.

⁸⁰² El artículo 1.4. de la Ley 13/2000 establece que: *“La reducción prevista en el artículo 9 de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias, se aplicará en los casos de herencia pendiente de ejecución fiduciaria, conforme a las siguientes condiciones: a) Se entenderá cumplido el requisito de adquisición de los bienes por parte del titular de una explotación agraria prioritaria o por quien alcance esa consideración cuando, siendo sujeto pasivo por la liquidación provisional del artículo 54.8 del Reglamento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, la empresa agraria del causante quede afecta a la que ya se tenía, sin perder ésta la condición de prioritaria, o sea explotada por uno o varios de los sujetos pasivos que alcancen tal condición, sin que se requiera en ninguno de los dos casos la adquisición dominical de tal empresa. b) La empresa así recibida deberá mantenerse durante el plazo de cinco años. Si en ese plazo los bienes integrantes de la empresa se enajenaran, cedieran o arrendaran, deberá pagarse la parte del impuesto que se hubiera dejado de ingresar, como consecuencia de la reducción practicada, y los intereses de demora en el plazo de los 30 días hábiles siguientes a la fecha de la enajenación, cesión o arriendo”.*

Por último, las Comunidades Autónomas de Castilla y León⁸⁰³ y Madrid⁸⁰⁴ han establecido también, como reducciones propias, el 99 por 100 de las indemnizaciones satisfechas por las Administraciones públicas a los herederos afectados por el *Síndrome Tóxico* y sobre las prestaciones públicas extraordinarias por actos de terrorismo, siempre que dichas ayudas se encuentren exentas en la normativa estatal de IRPF⁸⁰⁵.

2.2.2. Reducciones en las transmisiones lucrativas *inter vivos*.

Como es sabido, la LISyD dispensa distinto tratamiento a las adquisiciones *inter vivos* y *mortis causa*. Esto ha sido objeto de crítica por parte de la doctrina, que no encuentra justificación objetiva y razonable suficiente a dichas diferencias de trato, ya que, se argumenta, ambas clases de adquisiciones pondrían de manifiesto similar capacidad económica⁸⁰⁶. Pues bien, una de las novedades de la reforma de 2002, es precisamente la atribución de potestades normativas a las Comunidades Autónomas también para las adquisiciones *inter vivos*, en las mismas condiciones establecidas para las potestades atribuidas en adquisiciones *mortis causa*. Mediante el ejercicio de dichas potestades, las Comunidades Autónomas podrían igualar las

⁸⁰³ Artículo 7 de la Ley 14/2001, de 28 de diciembre, de Medidas Económicas, Fiscales y Administrativas.

⁸⁰⁴ Artículo 2 de la Ley 14/2001, de 26 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas.

⁸⁰⁵ En concreto, se encuentran exentas de dicho impuesto las ayudas contempladas en la Ley 32/1999, de 8 de octubre, de solidaridad con las víctimas del terrorismo

⁸⁰⁶ Véase al respecto la crítica de E. SIMÓN ACOSTA que, aunque teniendo en cuenta la fecha del trabajo, se realiza a la ausencia total de reducciones para las transmisiones *inter vivos*, puede seguir manteniendo su vigencia; dice este autor que no se justifica, desde la perspectiva del principio de capacidad económica, las diferencias de trato entre ambas clases de adquisiciones, incluso, añade, resultaría más coherente con la finalidad del impuesto que se otorgara mejor tratamiento a las donaciones, pues ello supondría una mejor protección de los hijos; en: "Base liquidable, tipos de gravamen...Op. Cit. Págs. 209 y 210. Posteriormente, han criticado duramente esta disparidad de trato, con argumentos similares a los mantenidos por SIMÓN ACOSTA: CAAMAÑO ANIDO, M. A.: *Régimen Fiscal de las Donaciones*. Madrid: Marcial Pons, 1993, págs. 301 y siguientes; C. CHECA GONZÁLEZ: *La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. Madrid: Marcial Pons, 1996, págs. 74 y siguientes; BERMÚDEZ ODRIÓZOLA, L.; PÉREZ DE AYALA BECERRIL, L.; PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M.: *Comentarios al Impuesto sobre Sucesiones...*Op. Cit. Págs. 429 y 430.

adquisiciones *inter vivos* y *mortis causa*, estableciendo idénticas reducciones en ambos casos, pues nada hay en la LSF que así lo impida. La LISyD prevé dos reducciones para las transmisiones lucrativas *inter vivos*. En primer lugar, una reducción del 95 por 100 por la transmisión de participaciones de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante. Al igual que la prevista para las adquisiciones *mortis causa*, la LISyD exige que sea de aplicación la exención regulada en el artículo 4.8 LIP, siendo de aplicación a las mismas personas. Hay, sin embargo, una serie de diferencias sustanciales que la hacen mucho más restrictiva: en primer lugar, la reducción no se aplica al usufructo⁸⁰⁷. En segundo, se exige la concurrencia de dos requisitos en el donante; que tenga 65 o más años o se encuentre en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez; y que, si venía ejerciendo funciones de dirección, deje de percibir remuneraciones por las mismas a partir del momento de la transmisión. A estos efectos se especifica que no se considerará comprendida entre las funciones de dirección la mera pertenencia al Consejo de Administración de la sociedad. Al donatario se le exigen los mismos requisitos que a los adquirentes *mortis causa* de estos mismos bienes: permanencia en el patrimonio durante diez años y no realizar actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición, con lo que no se impide realmente que se mantengan las mismas participaciones, pudiéndose éstas transmitir siempre que se reinvierta en bienes similares⁸⁰⁸. Además, se le exige que siga teniendo derecho a la exención en el IP durante los diez años siguientes. La segunda reducción establecida en la LISyD es aplicable a las adquisiciones de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español o del Patrimonio Histórico o Cultural de las Comunidades Autónomas. Los términos son idénticos a los de la reducción aplicable en las adquisiciones *mortis causa*.

⁸⁰⁷ Véase la crítica en este sentido de M. NAVARRO EGEA; en: *Incentivos fiscales...* Op. Cit. Pág. 87.

⁸⁰⁸ GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L.: *La fiscalidad del patrimonio...* Op. Cit. Pág. 48.

Ya hemos visto, en los apartados correspondientes, las reducciones establecidas por las Comunidades Autónomas de Galicia, La Rioja y Valencia, para las adquisiciones *inter vivos* de determinadas actividades económicas que, en el caso de Galicia, se extiende también a la adquisición de explotaciones agrarias. Además de aquéllas, es pertinente mencionar la reducción establecida por la Comunidad Valenciana⁸⁰⁹, aplicable para adquisiciones por personas con minusvalía igual o superior al 65 por 100, con un límite máximo de 240.000 euros y siempre que se trate de donaciones efectuadas en su favor en los cinco años anteriores al devengo. Ningún interés tiene la normativa aprobada por la Comunidad de Cantabria⁸¹⁰, que se ha limitado a transcribir lo dispuesto en la LISyD, sin añadir nada nuevo.

4. La atribución de potestades normativas sobre los tipos de gravamen.

Pese a que es precisamente la potestad normativa para modificar los tipos de gravamen el elemento tradicionalmente considerado fundamental a los efectos de la corresponsabilidad fiscal, en la medida en que debería permitir a las Comunidades Autónomas modular la presión fiscal en función de sus necesidades de gasto y del patrón distributivo de la renta que pretendan implementar en su territorio, este aspecto de los impuestos cedidos ha sido, con diferencia, el que ha recibido menor atención por parte del legislador autonómico. En este sentido, resulta significativo que en el único supuesto en que se ha llevado a cabo un empleo profuso de las potestades normativas en este aspecto, ha sido en el caso del ITPyAJD, donde en la mayoría de los supuestos, como veremos más abajo, los tipos de gravamen se han empleado como una auténtica técnica desgravatoria.

⁸⁰⁹ Artículo 35 de la Ley 11/2002, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y de Organización de la Generalitat Valenciana.

⁸¹⁰ Artículo 1.7 de la Ley 11/2002, de 23 de diciembre, de medidas fiscales en materia de Tributos cedidos por el Estado.

4.1. La ausencia de regulación autonómica sobre la tarifa del IRPF.

En los momentos actuales, ninguna Comunidad Autónoma ha regulado la tarifa, por lo que se aplica la estatal en todo el territorio común⁸¹¹.

4.2. La ausencia de regulación autonómica sobre el tipo de gravamen en el IP.

Hasta el momento, ninguna Comunidad Autónoma ha hecho uso de sus potestades en este elemento del impuesto⁸¹².

4.3. El ejercicio de potestades normativas sobre la tarifa y los coeficientes del patrimonio preexistente en el ISyD.

Las Comunidades Autónomas ostentan potestades normativas para regular dos de los elementos que se han considerado fundamentales para mantener la progresividad de este impuesto. Según se apuntó más arriba, dichas potestades se han incrementado sustancialmente a partir de 2002 pues, al igual que ha sucedido en el caso del IP, en la nueva regulación se ha eliminado la obligación de las Comunidades de que la tarifa por éstas establecida tenga una progresividad similar a la estatal. Ahora bien, pese al indudable papel que cumple la tarifa en la determinación del carácter progresivo del impuesto, es preciso resaltar que, al igual que sucede en otros tributos, dicha progresividad no se agota en el juego de la tarifa y el patrimonio preexistente, sino que su consecución es más compleja, manifestándose en realidad en cuatro elementos, como señalara J. RAMALLO

⁸¹¹ Sólo Valencia la ha regulado durante algunos ejercicios, pero para 2003 remite a la regulación estatal; artículo 6 de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por el que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos.

⁸¹² La Comunidad Autónoma de Valencia se ha limitado a precisar, de manera totalmente superflua, que será de aplicación la regulada en el artículo 30.2 LIP. Artículo 9 de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por el que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos.

MASSANET, que contribuyen a determinar el tipo efectivo de gravamen; el grado de parentesco, la cuantía de la porción hereditaria o de la donación percibida, la edad en el supuesto de adquisiciones *mortis causa* por menores de 21 años y el patrimonio preexistente⁸¹³. En los momentos actuales habría que añadir, como quinto factor, el resto de reducciones en el impuesto.

En claro contraste con la abundante normativa aprobada hasta la fecha en materia de reducciones en el ISyD, hasta el momento, sólo tres Comunidades Autónomas han regulado la tarifa del impuesto, y lo han hecho manteniendo, con ligeras modificaciones, la regulación estatal, por lo que su estudio presenta escaso interés. Se trata de las Comunidades de Cataluña⁸¹⁴, Madrid⁸¹⁵ y Valencia⁸¹⁶. En los tres supuestos se disminuye sensiblemente la escala de gravamen, si bien se mantiene su estructura progresiva. Por su parte, la Comunidad Autónoma de Cantabria⁸¹⁷ se ha limitado a copiar la establecida en la LISyD.

Parecida ha sido la situación en relación con las potestades normativas atribuidas para regular los coeficientes del patrimonio preexistente establecidos en la LISyD, salvo por la normativa aprobada por la Comunidad de Cantabria que, como veremos, plantea serios problemas de adecuación al marco normativo establecido en la LSF. Con carácter previo a su examen, conviene apuntar algunas notas en relación con este elemento del impuesto.

⁸¹³ Téngase en cuenta, no obstante, la fecha de este trabajo (1988); RAMALLO MASSANET, J.: "Elementos innovadores y cuantificación...Op. Cit. Pág. 63.

⁸¹⁴ Artículo 7 de la Ley 31/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas.

⁸¹⁵ Artículo 2 de la Ley 14/2001, de 26 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas.

⁸¹⁶ Artículo 11 de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por el que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos.

⁸¹⁷ Artículo 1.7 de la Ley 11/2002, de 23 de diciembre, de medidas fiscales en materia de Tributos cedidos por el Estado.

Además de constituir uno de los elementos que sirven al mantenimiento de la progresividad del impuesto, la toma en consideración del patrimonio preexistente en el ISyD tiene también especial importancia en la coordinación de este impuesto con el IP⁸¹⁸. Como es sabido, la introducción de este elemento cuantificativo en el impuesto dio lugar en su día a una virulenta discusión⁸¹⁹. Desde algunos sectores se denominó a esta medida tarifa “del hijo pródigo”, en la medida en que estaría penalizando al hijo que ahorró frente al que gastó desmedidamente. Principal exponente de estas críticas ha sido E. SIMÓN ACOSTA, que sólo la encuentra defendible siguiendo el argumento, esgrimido por J. RAMALLO MASSANET en sus intervenciones parlamentarias, de la menor utilidad marginal que tendrían las adquisiciones gratuitas para los contribuyentes con mayor patrimonio⁸²⁰. No obstante, para SIMÓN ACOSTA, esta medida no es inconstitucional, pero sí incoherente con su finalidad, porque carecería de efectos progresivos reales y porque en cualquier caso es ésa función que corresponde a un impuesto sobre el patrimonio estrictamente, circunstancia que en su opinión no concurriría en el ISyD⁸²¹. Posteriormente, se ha criticado la medida con dos argumentos adicionales: los altos costes de gestión que supone la comprobación del patrimonio preexistente y la posibilidad de que con su aplicación se llegue a un gravamen confiscatorio⁸²².

⁸¹⁸ MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: “Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: naturaleza y posición en el sistema”. HPE, núm. 68/1981, págs. 129 y siguientes.

⁸¹⁹ Puede verse esta discusión en: SIMÓN ACOSTA, E.: “Base liquidable, tipos de gravamen...Op. Cit. Págs. 225 y siguientes; CAZORLA PRIETO, L.M.; MONTEJO VELILLA, S.: *El Impuesto sobre Sucesiones...*Op. Cit. Págs. 205 y siguientes.

⁸²⁰ SIMÓN ACOSTA, E.: “Base liquidable, tipos de gravamen...Op. Cit. Pág. 229; la intervención de J. RAMALLO MASSANET a que nos referimos se encuentra en el *Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados*, núm. 42, de 1 de abril de 1987, pág. 2486.

⁸²¹ SIMÓN ACOSTA, E.: “Base liquidable...Op. Cit. Págs. 234 y 235. Como alternativa, propone el autor el establecimiento de exenciones generosas para personas con escaso o nulo patrimonio previo (págs. 235 y siguientes).

⁸²² Además, estos autores reiteran los argumentos esgrimidos por E. SIMÓN ACOSTA a que hemos hecho referencia, aunque sin indicarlo expresamente; BERMÚDEZ ODRIOZOLA, L.; PÉREZ DE AYALA BECERRIL, L.; PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M.: *Comentarios al Impuesto sobre Sucesiones...*Op. Cit. Págs. 465 A 467.

En cualquier caso, según afirmábamos con anterioridad, también en este aspecto del tributo la actividad normativa autonómica presenta escaso interés. Hasta el momento, sólo la Comunidad Autónoma de Cataluña⁸²³ ha introducido leves modificaciones con respecto de la estatal. Por su parte, las Comunidades de Madrid⁸²⁴ y Valencia⁸²⁵ han recogido esta regulación en idénticos términos que los establecidos por el Estado.

La única excepción la constituye la normativa aprobada por la Comunidad de Cantabria⁸²⁶, que ha introducido una modificación en los coeficientes por patrimonio preexistente, transformándolos, para los grupos I y II, en coeficientes *divisores*, frente a los establecidos en la LISyD, que son *multiplicadores*. La Comunidad ha establecido la escala siguiente:

Patrimonio preexistente	Grupos I y II
De 0 a 403.000	0,0100
De más de 403.000,01 a 2.007.000	0,0200
De más de 2.007.000,01 a 4.020.000	0,0300
Más de 4.020.000	0,0400

En nuestra opinión, en la medida en que esta regulación altera sustancialmente la *ratio* que inspira la propia existencia de los coeficientes multiplicadores, debería reputarse contraria al marco establecido en la LSF. Aunque esta ley no exige que la regulación autonómica mantenga dichos coeficientes como multiplicadores, limitándose a precisar que las Comunidades Autónomas podrán regularlos, el artículo 22.1 de la LISyD establece claramente que se trata de coeficientes multiplicadores.

⁸²³ Ley 21/2001, de 28 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas.

⁸²⁴ Artículo 2 de la Ley 14/2001, de 26 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas.

⁸²⁵ Artículo 11 de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por el que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos.

⁸²⁶ Artículo 1.7 de la Ley 11/2002, de 23 de diciembre, de medidas fiscales en materia de Tributos cedidos por el Estado.

4.4. El ejercicio de potestades normativas sobre los tipos de gravamen en el ITPyAJD.

Según se examinó más arriba, las Comunidades Autónomas ostentan ahora potestades normativas para regular los tipos de gravamen en dos modalidades de este impuesto. En la modalidad TPO, podrán establecerlos sobre las concesiones administrativas y sobre la transmisión de bienes muebles e inmuebles, la constitución de derechos reales sobre los mismos y su arrendamiento. En la modalidad AJD, las Comunidades tienen atribuidas potestades normativas para regular el tipo de gravamen sobre los documentos notariales.

La actividad normativa autonómica ha sido muy abundante en este aspecto del impuesto, tratándose además del único impuesto cedido en que las Comunidades Autónomas han regulado los tipos de gravamen. Con casi la única excepción del gravamen sobre bienes inmuebles, en el resto de hechos imposables las Comunidades han reducido los tipos de gravamen atendiendo a diversos criterios, empleándolos así como auténticas técnicas desgravatorias⁸²⁷, a diferencia del papel que representan los diversos tipos de gravamen existentes en la normativa estatal del ITPyAJD, que obedecen a la realización de hechos imposables diversos⁸²⁸. Esta forma de proceder por parte de las Comunidades Autónomas posiblemente implique además una modulación indirecta del hecho imponible, habida cuenta de que, como señalaba F. VICENTE-ARCHE, los tipos reducidos son los que se aplican “cuando

⁸²⁷ ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Técnicas desgravatorias...* Op. Cit. Págs. 78 y siguientes;

⁸²⁸ Así lo entiende J. ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN: *Técnicas desgravatorias...* Op. Cit. Págs. 79 y 80. Una opinión contraria es la expresada por P. M. HERRERA MOLINA, para quien la diferencia de tipos prevista en el artículo 11 del TRITPyAJD constituye un supuesto de “tipo reducido”; en: *La exención tributaria...* Op. Cit. Pág. 266.

se realice esa o esas circunstancias especiales que, de acuerdo con la configuración legal, acompañen al hecho imponible”⁸²⁹.

Por otro lado, en la medida en que para operar dichas reducciones se introducen a menudo consideraciones que toman en cuenta las circunstancias personales y familiares de los sujetos pasivos, se ha producido una mutación de la naturaleza del impuesto que, en su regulación estatal, es puramente objetivo. Este efecto, sin embargo, no está prohibido por la LOFCA ni por la LSF, sino que es precisamente una consecuencia más de la amplitud del marco normativo en que pueden desenvolverse las potestades normativas autonómicas en materia de impuestos cedidos.

Por otro lado, teniendo en cuenta que hasta la LSF las Comunidades Autónomas no ostentaban potestades normativas para establecer deducciones o bonificaciones de ningún tipo, puede ser cuestionable la adecuación a dicho marco normativo de las reducciones de tipos de gravamen que, habida cuenta de las circunstancias a que obedecen, producen un efecto equivalente al de las mencionadas técnicas desgravatorias. En este sentido, resulta significativo que la propuesta de la COMISIÓN DE ESTUDIO para atribuir potestades normativas a las Comunidades Autónomas para establecer deducciones y bonificaciones en la cuota se justifique en la finalidad de “evitar que [las Comunidades Autónomas] se vean forzadas a introducir beneficios fiscales por la vía indirecta de regular tipos de gravamen reducidos”⁸³⁰.

⁸²⁹ VICENTE-ARCHE, F.: “Elementos cuantitativos de la obligación tributaria”. RDFyHP, núm. 60/1965, pág. 966; véase también al respecto: HERRERA MOLINA, P. M.: *La exención tributaria*. Madrid: Colex, 1990, págs. 257, y 265 y 266.

Para J. RAMOS PRIETO, dichas disminuciones de tipos no plantean ningún problema desde la perspectiva del marco jurídico establecido en la LOFCA y en la LCTMFC; en: *La cesión de impuestos...* Op. Cit. Pág. 531.

⁸³⁰ 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...* Op. Cit. Pág. 33.

Pero, sin duda, el aspecto que nos parece más problemático, en la regulación que en este aspecto del impuesto han establecido las Comunidades Autónomas, es el conjunto de disposiciones normativas que incrementan o reducen determinados tipos de gravamen atendiendo, exclusivamente, a si el sujeto pasivo ha renunciado o no a la exención en el IVA, de manera que se “penaliza” o se “premia” una u otra conducta, en función de que resulte o no más beneficiosa para la Comunidad. Como es sabido, la relación entre el ITPyAJD y el IVA⁸³¹ 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). Por otro lado, el artículo 20.2 de la LIVA prevé la posibilidad de renunciar a la exención, siempre que se cumplan una serie de condiciones. Pues bien, interesa destacar que esta posibilidad de renuncia, lejos de constituir un mero beneficio individual, constituye uno de los elementos fundamentales para asegurar la neutralidad del impuesto en las operaciones económicas⁸³². Dicha 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 contrario a la propia naturaleza de la obligación tributaria⁸³³. Por ello, el establecimiento de las citadas disposiciones normativas autonómicas, suponen una interferencia en el correcto funcionamiento del impuesto estatal y, en definitiva, una clara infracción del principio de solidaridad, de cuyo significado nos ocupamos más

⁸³¹ Relación ésta que, como es sabido, no está exenta de conflictos; véase al respecto, entre otros: MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: “Delimitación entre el Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: aspectos problemáticos”. CT, núm. 96/2000, págs. 103 y siguientes; TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: “Los conflictos de aplicación normativa: Impuesto sobre el Valor Añadido *versus* Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales”. RIF, marzo/abril 2001, págs. 15 y siguientes.

⁸³² ASPICHUETA GRUJELMO, A.: “La renuncia a las exenciones inmobiliarias del IVA”. CrT, núm. 181/1993, pág. 3.

⁸³³ TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: “Los conflictos de aplicación normativa: Impuesto sobre el Valor Añadido *versus* Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales”. RIF, marzo/abril, 2001, pág. 33; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: *El Impuesto sobre el Valor Añadido en las Operaciones Inmobiliarias*. Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, núm. 24. Navarra: Aranzadi, 2002, págs. 46 y siguientes.

arriba⁸³⁴. Por otro lado, esta clase de medidas constituyen asimismo la prueba fehaciente de la total ausencia de coordinación de la normativa autonómica sobre impuestos cedidos por parte del Estado.

4.4.1. La regulación autonómica sobre el tipo de gravamen aplicable a las concesiones administrativas.

Hasta el momento, sólo las Comunidades Autónomas de Aragón⁸³⁵ y La Rioja⁸³⁶ han establecido tipos superiores al establecido en el TRITPyAJD para este hecho imponible, fijándolo en el 7 por 100.

4.4.2. La regulación autonómica sobre el tipo de gravamen aplicable a la transmisión de bienes inmuebles y derechos reales.

La normativa autonómica en este aspecto del impuesto se ha producido en dos sentidos. En primer lugar, algunas Comunidades Autónomas han establecido un tipo de gravamen general para esta clase de transmisiones del 7 por 100, frente al 6 por 100 establecido en el TRITPyAJD. Así lo han hecho, hasta el momento, las Comunidades de Andalucía⁸³⁷, Aragón⁸³⁸, Asturias⁸³⁹, Baleares⁸⁴⁰, Cantabria⁸⁴¹,

⁸³⁴ R. FALCÓN Y TELLA 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”. QF, núm. 2/2002, págs. 5 a 7. Una opinión favorable a estas medidas, referida concretamente al caso de Aragón, es la expresada por F. POZUELO ANTONI, en: “Balance y perspectivas...Op. Cit. Págs. 69 y siguientes. (El autor es Director General de Tributos de la citada Comunidad).

⁸³⁵ Artículo 4 de la Ley 13/2000, de 27 de diciembre, de Medidas Tributarias y Administrativas.

⁸³⁶ Artículo 9 de la Ley 10/2002, de 17 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2003.

⁸³⁷ Artículo 10 de la Ley 10/2002, de 21 de diciembre, por la que se aprueban normas en materia de tributos cedidos y otras medidas tributarias, administrativas y financieras.

⁸³⁸ Artículo 2 de la Ley 4/1998, de 8 de abril, de Medidas Fiscales, Financieras, de Patrimonio y Administrativas.

Cataluña⁸⁴², Extremadura⁸⁴³, Galicia⁸⁴⁴, Madrid⁸⁴⁵, Murcia⁸⁴⁶, La Rioja⁸⁴⁷ y Valencia⁸⁴⁸. En segundo lugar, algunas Comunidades han establecido tipos reducidos atendiendo a diversos criterios, lo que implica, como apuntábamos más arriba, la introducción de un elevado grado de subjetivización en este impuesto. Hasta el momento, han aprobado reducciones de tipos de esta clase las Comunidades Autónomas de Andalucía⁸⁴⁹, Aragón⁸⁵⁰, Asturias⁸⁵¹, Baleares⁸⁵², Cantabria⁸⁵³,

⁸³⁹ Artículo 14.Uno de la Ley del Principado de Asturias 15/2002, de 27 de diciembre, de Medidas Presupuestarias, Administrativas y Fiscales.

⁸⁴⁰ Artículo 2 de la Ley 11/2002, de 23 de diciembre, de Medidas Tributarias y Administrativas.

⁸⁴¹ Artículo 4 de la Ley de Cantabria 11/2002, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales en Materia de Tributos cedidos por el Estado.

⁸⁴² Mediante la Ley 4/2000 de 26 de mayo, de Medidas Fiscales y Administrativas.

⁸⁴³ Artículo 6 de la Ley 8/2002, de 14 de noviembre, de Reforma Fiscal de la Comunidad Autónoma de Extremadura.

⁸⁴⁴ Artículo 2 de la Ley 2/1998, de 8 de abril, de medidas tributarias, de régimen presupuestario, función pública, patrimonio, organización y gestión.

⁸⁴⁵ Artículo 3 de la Ley 13/2002, de 20 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas.

⁸⁴⁶ Artículo 2 de la Ley 11/1998, de 28 de diciembre de 1998, de la Comunidad Autónoma de Murcia, de Medidas Financieras, Administrativas y de Función Pública Regional.

⁸⁴⁷ Artículo 9 de la Ley 10/2002, de 17 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2003.

⁸⁴⁸ Artículo 13 de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por el que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos.

⁸⁴⁹ Artículos 11 y 12 de la Ley 10/2002, de 21 de diciembre, por la que se aprueban normas en materia de tributos cedidos y otras medidas tributarias, administrativas y financieras.

⁸⁵⁰ Artículos 6 de la Ley 13/2000, de 27 de diciembre, de Medidas Tributarias y Administrativas, y 3 de la Ley 26/2001, de 28 de diciembre, de Medidas Tributarias y Administrativas.

⁸⁵¹ Artículo 14 de la Ley del Principado de Asturias 15/2002, de 27 de diciembre, de Medidas Presupuestarias, Administrativas y Fiscales.

⁸⁵² Artículo 2 de la Ley 11/2002, de 23 de diciembre, de Medidas Tributarias y Administrativas.

⁸⁵³ Artículo 4 de la Ley de Cantabria 11/2002, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales en Materia de Tributos cedidos por el Estado.

Cataluña⁸⁵⁴, Extremadura⁸⁵⁵, Madrid⁸⁵⁶, Murcia⁸⁵⁷, La Rioja⁸⁵⁸ y Valenciana⁸⁵⁹, según se detalla en el siguiente cuadro:

⁸⁵⁴ Artículo 32 de la Ley 25/1998, de 31 de diciembre, de Medidas Administrativas, Fiscales y de Adaptación al Euro, y Ley 21/2001, de 28 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas y artículo 10 de la Ley 31/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas.

⁸⁵⁵ Artículo 6 de la Ley 8/2002, de 14 de noviembre, de Reforma Fiscal de la Comunidad Autónoma de Extremadura.

⁸⁵⁶ Artículo 3 de la Ley 13/2002, de 20 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas.

⁸⁵⁷ Artículos 2 de la Ley 11/1998, de 28 de diciembre de 1998, de la Comunidad Autónoma de Murcia, de Medidas Financieras, Administrativas y de Función Pública Regional, y 2 de la Ley 9/1999, de 27 de diciembre, de Medidas Tributarias y de Modificación de Diversas Leyes Regionales en materia de Tasas, Puertos, Educación, Juego y Apuestas y Construcción y Explotación de Infraestructuras.

⁸⁵⁸ Artículos 7 de la Ley 7/2001, de 14 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas, y 9 de la Ley 10/2002, de 17 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2003.

⁸⁵⁹ Artículo 13 de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por el que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos.

Comunidad Autónoma	Tipo	Circunstancias
Andalucía	3,5 por 100	<ul style="list-style-type: none"> Adquisición de vivienda protegida que se destine a vivienda habitual Adquisición de vivienda habitual cuyo valor real sea ≤ 130.000 y el adquirente no sea mayor de 35 años.
	2 por 100	<ul style="list-style-type: none"> Adquisición de vivienda por persona física o jurídica que ejerza una actividad empresarial a la que sean de aplicación las <i>Normas de Adaptación de Plan General de Contabilidad al Sector Inmobiliario</i> (Orden del MEH de 28 diciembre 1994) Requisitos, entre otros: incorporación de la vivienda al activo circulante, y transmisión de la misma en los dos años siguientes a su adquisición, siempre que dicha transmisión esté sujeta al ITPyAJD.
Aragón	2 por 100	<ul style="list-style-type: none"> Adquisición de vivienda habitual por familia numerosa Requisitos, entre otros: la vivienda debe adquirirse dentro del plazo de tres años desde el momento en que la familia hubiera alcanzado tal condición, y la suma de las bases imposables por el IRPF de todas las personas que vayan a habitar la vivienda no debe exceder de 32.500. Segunda o ulterior transmisión de una vivienda a una empresa a la que le sean de aplicación las <i>Normas de Adaptación de Plan General de Contabilidad al Sector Inmobiliario</i> Requisitos, entre otros: la transmisión de la vivienda se debe realizar mediante permuta o como pago a cuenta de una vivienda de nueva construcción, adquirida en el mismo acto por el transmitente, debiendo el sujeto pasivo incorporar el inmueble adquirido a su activo circulante.
Asturias	3 por 100	<ul style="list-style-type: none"> Vivienda habitual, de protección oficial Inmuebles incluidos en la transmisión global de empresas individuales o negocios profesionales Requisitos: actividad ejercida habitualmente por el transmitente en la Comunidad Autónoma, transmisión entre empleado y empleador o familiares hasta tercer grado, ejercicio de actividad durante diez años en la propia Comunidad.
Baleares	3 por 100	<ul style="list-style-type: none"> Adquisición de vivienda de protección oficial
	0,5 por 100	<ul style="list-style-type: none"> Transmisión de bienes inmuebles situados en el ámbito territorial del <i>Parque Balear de Innovación Tecnológica</i>.
Cantabria	5 por 100	<ul style="list-style-type: none"> Adquisición de vivienda habitual, siempre que el adquirente sea titular de familia numerosa, tenga un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100, o sea menor de treinta años, o siempre que se trate de una vivienda de Protección Pública no exenta <i>ex artículo 45 TRITPyAJD</i>
Cataluña	5 por 100	<ul style="list-style-type: none"> Adquisición de vivienda habitual por familia numerosa Límite: la suma de las bases imposables por el IRPF de todas las personas que vayan a habitar la vivienda no debe exceder de 30.000 (incremento de 12.000 por cada hijo que exceda del número exigido como mínimo para que una familia tenga la condición de numerosa) Adquisición de vivienda por jóvenes de treinta y dos años o menores, o cuando el sujeto, o alguno de los miembros de la unidad familiar tenga un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100. Límite: la base imponible no debe exceder de 30.000
	2 por 100	<ul style="list-style-type: none"> Segunda o ulterior transmisión de una vivienda a una empresa a la que le sean de aplicación las <i>Normas de Adaptación de Plan General de Contabilidad al Sector Inmobiliario</i>. Requisitos, entre otros: la transmisión de la vivienda se debe realizar mediante permuta o como pago a cuenta de una vivienda de nueva construcción, adquirida en el mismo acto por el transmitente, debiendo el sujeto pasivo incorporar el inmueble adquirido a su activo circulante
Extremadura	4 por 100	<ul style="list-style-type: none"> Adquisición de viviendas de protección oficial no exentas en el ITPyAJD
Madrid	4 por 100	<ul style="list-style-type: none"> Adquisición de vivienda habitual en el Distrito Municipal Centro Requisitos, entre otros: que la superficie construida de la misma sea inferior a 90 metros cuadrados, que ésta tenga una antigüedad mínima de 60 años, que no haya sido objeto de una rehabilitación en todo o en parte subvencionada con fondos públicos en los 15 años inmediatamente anteriores al momento de la adquisición y que constituya la vivienda habitual de los adquirentes durante al menos cuatro años.

Comunidad Autónoma	Tipo	Circunstancias
Murcia	4 por 100	<ul style="list-style-type: none"> • Adquisición de vivienda de protección oficial
	2 por 100	<ul style="list-style-type: none"> • Segunda o ulterior transmisión de una vivienda a una empresa a la que le sean de aplicación las <i>Normas de Adaptación de Plan General de Contabilidad al Sector Inmobiliario</i> <p>Requisitos, entre otros: la transmisión de la vivienda se debe realizar mediante permuta o como pago a cuenta de una vivienda de nueva construcción, adquirida en el mismo acto por el transmitente, debiendo el sujeto pasivo incorporar el inmueble adquirido a su activo circulante.</p>
La Rioja	5 por 100	<ul style="list-style-type: none"> • Adquisición de vivienda habitual, de protección oficial de régimen especial • Adquisición de vivienda habitual por personas con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100 o por personas menores de 36 años
	3 por 100	<ul style="list-style-type: none"> • Adquisición de vivienda habitual por familia numerosa <p>Requisitos, entre otros: se establece un plazo de adquisición de dos años desde el momento en que la familia hubiera alcanzado tal condición, y un límite cuantitativo: la suma de las bases imponible por el IRPF, y los respectivos mínimos personales y familiares, de todas las personas que vayan a habitar la vivienda no debe exceder de 30.000.</p>
	4 por 100	<ul style="list-style-type: none"> • Transmisiones onerosas de explotaciones agrarias a las que les sea aplicable el régimen de incentivos fiscales previsto en la LMEA.
Valencia	4 por 100	<ul style="list-style-type: none"> • Adquisición de vivienda habitual, de protección oficial de régimen especial • Adquisición de vivienda habitual por familia numerosa <p>Requisitos, entre otros: se establece un plazo de adquisición de dos años desde el momento en que la familia hubiera alcanzado tal condición, y un límite cuantitativo: la suma de las bases imponible por el IRPF, y los respectivos mínimos personales y familiares, de todas las personas que vayan a habitar la vivienda no debe exceder de 30.000.</p>

4.4.3. La regulación autonómica sobre el tipo de gravamen aplicable a los documentos notariales.

De acuerdo con el artículo 41 de la LSF, las Comunidades Autónomas podrán regular los tipos de gravamen de los documentos notariales. La potestad normativa que pueden ejercer las Comunidades se concreta en el artículo 31 del TRITPyAJD, del que se infiere que podrán regular el tipo aplicable a “*las primeras copias de escrituras y actas notariales*”. El tipo de gravamen estatal para estos documentos es del 0,5 por 100. Al igual que ha sucedido en la modalidad de TPO, en AJD las Comunidades Autónomas han ejercido sus potestades normativas incrementando y reduciendo los tipos de gravamen, esto último atendiendo a diversas circunstancias subjetivas.

En el primer caso, las Comunidades Autónomas de Andalucía⁸⁶⁰, Aragón⁸⁶¹, Asturias⁸⁶², Cantabria⁸⁶³, Cataluña, Extremadura⁸⁶⁴, Galicia, Madrid⁸⁶⁵ y Valenciana⁸⁶⁶ han establecido un tipo de gravamen general del 1 por 100 para las primeras copias de escrituras y actas notariales sujetas como documentos notariales.

⁸⁶⁰ Artículo 13 de la Ley 10/2002, de 21 de diciembre, por la que se aprueban normas en materia de tributos cedidos y otras medidas tributarias, administrativas y financieras.

⁸⁶¹ Artículo 2 de la Ley 26/2001, de 28 de diciembre, de Medidas Tributarias y Administrativas.

⁸⁶² Artículo 14 de la Ley del Principado de Asturias 15/2002, de 27 de diciembre, de Medidas Presupuestarias, Administrativas y Fiscales.

⁸⁶³ Artículo 5 de la Ley de Cantabria 11/2002, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales en Materia de Tributos cedidos por el Estado.

⁸⁶⁴ Artículo 6 de la Ley 8/2002, de 14 de noviembre, de Reforma Fiscal de la Comunidad Autónoma de Extremadura.

⁸⁶⁵ Artículo 3 de la Ley 13/2002, de 20 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas.

⁸⁶⁶ Artículo 14 de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por el que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos.

Sustancialmente distinta es la regulación aprobada por Cataluña⁸⁶⁷, que ha alterado la estructura del gravamen estableciendo la siguiente escala progresiva:

Porción de base imponible	Tipo Porcentaje
Hasta 30.000	0,5 por 100
De 30.001 y hasta 60.000	0,75 por 100
Más de 6.000	1 por 100

Por último, la Comunidad Autónoma de Galicia⁸⁶⁸, ha establecido además un tipo del 0.75 por 100 para las primeras copias de escrituras que documenten la primera adquisición de vivienda habitual o la constitución de préstamos hipotecarios destinados a su financiación. A estos efectos, precisa la norma que habrá que estar al concepto de vivienda habitual contemplado en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En segundo lugar, las Comunidades Autónomas de Andalucía⁸⁶⁹, Aragón⁸⁷⁰, Asturias⁸⁷¹, Baleares⁸⁷², Cantabria⁸⁷³, Cataluña⁸⁷⁴, Extremadura⁸⁷⁵, Madrid⁸⁷⁶,

⁸⁶⁷ Ley 21/2001, de 28 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas; Artículo 12 de la Ley 31/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas.

⁸⁶⁸ Artículo 3 de la Ley 3/2002, de 29 de abril, de Medidas de Régimen Fiscal y Administrativo.

⁸⁶⁹ Artículo 14 de la Ley 10/2002, de 21 de diciembre, por la que se aprueban normas en materia de tributos cedidos y otras medidas tributarias, administrativas y financieras.

⁸⁷⁰ Artículo 7 de la Ley 13/2000, de 27 de diciembre, de Medidas Tributarias y Administrativas.

⁸⁷¹ Artículo 14 de la Ley del Principado de Asturias 15/2002, de 27 de diciembre, de Medidas Presupuestarias, Administrativas y Fiscales.

⁸⁷² Artículo 2 de la Ley 11/2002, de 23 de diciembre, de Medidas Tributarias y Administrativas.

⁸⁷³ Artículo 5 de la Ley de Cantabria 11/2002, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales en Materia de Tributos cedidos por el Estado.

⁸⁷⁴ Ley 21/2001, de 28 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas.

⁸⁷⁵ Artículo 6 de la Ley 8/2002, de 14 de noviembre, de Reforma Fiscal de la Comunidad Autónoma de Extremadura.

⁸⁷⁶ Artículo 3 de la Ley 13/2002, de 20 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas.

Murcia⁸⁷⁷ y Valenciana⁸⁷⁸ han establecido tipos reducidos para determinados supuestos de adquisición de vivienda, según puede observarse en el siguiente cuadro:

⁸⁷⁷ Artículo 2 de la Ley 9/1999, de 27 de diciembre, de Medidas Tributarias y de Modificación de Diversas Leyes Regionales en materia de Tasas, Puertos, Educación, Juego y Apuestas y Construcción y Explotación de Infraestructuras.

⁸⁷⁸ Artículo 14 de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por el que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos.

Comunidad Autónoma	Tipo	Circunstancia
Andalucía	0,3 por 100	<ul style="list-style-type: none"> Adquisición de viviendas y constitución de préstamos hipotecarios efectuados por beneficiarios de ayudas económicas percibidas por la Comunidad Autónoma para adquirir viviendas protegidas Adquisición de viviendas y constitución de préstamos hipotecarios efectuados por sujetos pasivos menores de 35 años, para la adquisición de vivienda habitual con valor real ≤ 130.000
Aragón	0,1 por 100	Transmisiones de bienes inmuebles que vayan a constituir la vivienda habitual de una familia numerosa. (los requisitos establecidos para su aplicación son los mismos que para la aplicación del tipo reducido en el ITP para las mismas adquisiciones)
Asturias	0,3 por 100	Adquisición y constitución de préstamo hipotecario de vivienda habitual y de protección pública, siempre que no esté exenta en el ITPyAJD Requisitos: que el adquirente sea beneficiario de ayudas económicas estatales o de la Comunidad Autónoma para su adquisición.
Baleares	0,1 por 100	Documentos notariales que formalicen la constitución y la cancelación de derechos reales de garantía a favor de una sociedad de garantía recíproca siempre que ésta tenga su domicilio social en la Comunidad Autónoma.
Cantabria	0,3 por 100	Adquisición de vivienda habitual, siempre que el sujeto pasivo sea: <ul style="list-style-type: none"> adquirente titular de familia numerosa adquirente con minusvalía igual o superior al 65 por 100 adquirente menor de 30 años Actos y contratos relacionados con las transmisiones de viviendas de Protección Pública no exentas por el artículo 45 del TRITPyAJD.
Cataluña	0,1 por 100	Escrituras que documenten la adquisición de viviendas declaradas protegidas, aplicable igualmente a los que documenten el préstamo hipotecario otorgado para su adquisición.
Extremadura	0,1 por 100	Constitución y cancelación de derechos reales cuando el sujeto pasivo sea una Sociedad de Garantía Recíproca que desarrolle su actividad en la Comunidad Autónoma.
	0,5 por 100	Actas de finalización de obra
Madrid	0,3 por 100	Primeras copias de escrituras y actas notariales que documenten transmisiones de viviendas, siempre que sean de protección pública, de acuerdo con lo previsto en la normativa autonómica, que tengan una superficie construida máxima de 110 metros cuadrados y útil de 90 metros cuadrados, y que no cumplan los requisitos para gozar de la exención aplicable a las Viviendas de Protección Oficial. Cuando el adquirente sea titular de familia numerosa, el límite de superficie construida será el previsto en la normativa estatal sobre familia numerosa 0,4 por 100 cuando el valor real de la vivienda transmitida sea igual inferior a 120.000 , y del 0,5 por 100, esto es, igual al tipo estatal, cuando éste sea igual o inferior a 180.000 y superior a 120.000 . Por último, para las primeras copias de escrituras que documenten préstamos con garantía hipotecaria para la adquisición de una vivienda, que en este caso no parece que tenga que ser habitual, pues la norma no lo especifica, se establece un tipo reducido del 0,4 por 100, cuando el valor real del bien sea igual o inferior a 120.000 , y del 0,5 por 100 para aquellas de valor igual o inferior a 180.000 y superior a 120.000 . Como para el resto de disposiciones, la norma madrileña prevé una vigencia limitada a 2002.
Murcia	0,1 por 100	Documentos notariales que formalicen la constitución y la cancelación de derechos reales de garantía a favor de una sociedad de garantía recíproca siempre que ésta tenga su domicilio social en los territorios de cada Comunidad Autónoma.
Valencia	0,1 por 100	Primeras copias de escrituras de la vivienda habitual Primeras copias de escrituras que documenten la constitución de préstamos hipotecarios para la adquisición de la vivienda habitual de familia numerosa, siempre que se adquiera la vivienda en el plazo de dos años desde que la familia haya alcanzado dicha condición, y que la base imponible de todos los que vayan a habitar Primeras copias de escrituras que documenten la adquisición de vivienda habitual por un discapacitado con minusvalía superior al 65 por 100

4.4.4. La modificación de los tipos de gravamen en el ITPyAJD en función de que se haya producido la renuncia al IVA.

Según expusimos más arriba, algunas Comunidades Autónomas han establecido tipos de gravamen incrementados o reducidos en función de que se haya producido o no una renuncia al IVA. En este sentido, se han aprobado tipos reducidos en la modalidad de TPO, y se han establecido tipos incrementados, en AJD.

En el primer caso, las Comunidades Autónomas de Aragón⁸⁷⁹, Asturias⁸⁸⁰ y La Rioja⁸⁸¹, han establecido un tipo del 2 por 100, las Comunidades de Baleares⁸⁸² y Extremadura⁸⁸³, de un 3 por 100, y la de Cantabria⁸⁸⁴, de un 4 por 100. En todos los supuestos se exige que, dándose las condiciones para la renuncia a la exención en el IVA⁸⁸⁵, ésta no se haya producido.

⁸⁷⁹ Artículo 7 de la Ley 13/2000, de 27 de diciembre, de Medidas Tributarias y Administrativas.

⁸⁸⁰ Artículo 14 de la Ley del Principado de Asturias 15/2002, de 27 de diciembre, de Medidas Presupuestarias, Administrativas y Fiscales.

⁸⁸¹ Artículo 11 de la Ley 10/2002, de 17 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2003.

⁸⁸² Artículo 2 de la Ley 11/2002, de 23 de diciembre, de Medidas Tributarias y Administrativas.

⁸⁸³ Artículo 6 de la Ley 8/2002, de 14 de noviembre, de Reforma Fiscal de la Comunidad Autónoma de Extremadura.

⁸⁸⁴ Artículo 4 de la Ley de Cantabria 11/2002, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales en Materia de Tributos cedidos por el Estado.

⁸⁸⁵ En efecto, todas estas normas autonómicas exigen que concurra alguna de las exenciones a que se refieren los números 20º, 21º y 22º del artículo 20, apartado 1, de la LIVA, que el adquirente sea un sujeto pasivo del impuesto que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y tenga derecho a la deducción total del IVA soportado por tales adquisiciones, en el sentido definido en el artículo 20, apartado 2, de la ley del impuesto y que no se haya producido la renuncia de acuerdo con el mismo precepto.

En la modalidad de AJD, las Comunidades Autónomas de Asturias⁸⁸⁶, Aragón⁸⁸⁷, Baleares⁸⁸⁸, Cantabria⁸⁸⁹, Cataluña⁸⁹⁰, Madrid⁸⁹¹ y La Rioja⁸⁹² han establecido, en idénticos términos, un tipo incrementado del 1,5 por 100, y las Comunidades Autónomas de Andalucía⁸⁹³ y Extremadura⁸⁹⁴, del 2 por 100, para las primeras copias de escrituras que documenten transmisiones de bienes inmuebles en las que se haya procedido a renunciar a la exención en el IVA, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 20.Dos de su ley reguladora. Es preciso tener en cuenta que, si bien la normativa del IVA no exige que la renuncia se documente en escritura pública, sí es necesario que se comunique al adquirente “*fehacientemente*” (artículo 8.1 RIVA), lo que suele hacerse a través de la escritura que documenta la transmisión del bien. Asimismo, doctrina y jurisprudencia suelen exigir que dicha renuncia tenga lugar de manera simultánea a la transmisión del bien⁸⁹⁵. En consecuencia, será difícil para los sujetos pasivos evitar la aplicación del gravamen autonómico.

⁸⁸⁶ Artículo 14 de la Ley del Principado de Asturias 15/2002, de 27 de diciembre, de Medidas Presupuestarias, Administrativas y Fiscales.

⁸⁸⁷ Artículo 7 de la Ley 13/2000, de 27 de diciembre, de Medidas Tributarias y Administrativas.

⁸⁸⁸ Artículo 2 de la Ley 11/2002, de 23 de diciembre, de Medidas Tributarias y Administrativas.

⁸⁸⁹ Artículo 5 de la Ley de Cantabria 11/2002, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales en Materia de Tributos cedidos por el Estado.

⁸⁹⁰ Ley 21/2001, de 28 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas.

⁸⁹¹ Artículo 3 de la Ley 13/2002, de 20 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas.

⁸⁹² Artículo 13 de la Ley 10/2002, de 17 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2003.

⁸⁹³ Artículo 15 de la Ley 10/2002, de 21 de diciembre, por la que se aprueban normas en materia de tributos cedidos y otras medidas tributarias, administrativas y financieras.

⁸⁹⁴ Artículo 6 de la Ley 8/2002, de 14 de noviembre, de Reforma Fiscal de la Comunidad Autónoma de Extremadura.

⁸⁹⁵ Véase al respecto: MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: “Delimitación entre el Impuesto sobre el Valor Añadido...Op. Cit. Pág. 122; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: *El Impuesto sobre el Valor Añadido*...Op. Cit. Págs. 46 y siguientes; TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: “Los conflictos de aplicación normativa...Op. Cit. Pág. 34.

4.5. La ausencia de regulación autonómica sobre el de gravamen en el IEDMT.

Como una de las novedades de la reforma de 2002, las Comunidades Autónomas podrán regular los tipos de gravamen en el IEDMT, dentro de determinadas bandas establecidas por el Estado y que difieren para la Península y la Comunidad balear, por un lado, y para Canarias, por otro, de acuerdo con lo establecido en el artículo 43 de la LSF. Hasta el momento ninguna Comunidad Autónoma ha hecho uso de estas potestades, por lo que serán de aplicación, en los respectivos territorios, los tipos previstos en el artículo 70 de la LIIEE.

5. La atribución de potestades normativas sobre la cuota tributaria.

La atribución de potestades normativas a las Comunidades Autónomas para establecer deducciones en la cuota de algunos impuestos cedidos constituye también un importante instrumento para poder modular la distribución de la carga tributaria por estos impuestos. Hasta el momento, la normativa más abundante se ha aprobado en el IRPF.

5.1. El ejercicio de potestades normativas sobre las deducciones en la cuota en el IRPF.

De acuerdo con el artículo 38 de la LSF, las Comunidades Autónomas podrán establecer deducciones por circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales y por aplicación de renta, *“siempre que no supongan, directa o indirectamente, una minoración del gravamen efectivo de alguna o algunas categorías de renta”*. Asimismo, y como novedad con respecto a la anterior regulación establecida en la LCTMFC, las Comunidades Autónomas ostentan potestades normativas para establecer aumentos o disminuciones en los porcentajes de deducción por vivienda habitual a que se refiere la LIRPF, con el límite máximo del 50 por 100. En puridad, la novedad radica en la posibilidad que tienen,

exclusivamente en esta deducción, de disminuir el porcentaje de deducción por vivienda habitual correspondiente a la parte autonómica. En efecto, de acuerdo con el anterior marco normativo, las Comunidades Autónomas ya podían incrementar los citados porcentajes, bastando para ello con establecer una deducción por vivienda habitual similar a la estatal. Pues bien, como podremos comprobar más abajo, hasta el momento las Comunidades Autónomas han preferido mantener o establecer sus propias deducciones por adquisición de vivienda habitual, de manera que tan sólo la Comunidad de Cataluña ha hecho uso de las nuevas facultades normativas previstas en la LSF, modificando los porcentajes de reducción previstos como normativa complementaria en la LIRPF.

Apuntábamos al principio que el principal problema que plantea la concreta articulación jurídica de la atribución de potestades normativas en este impuesto, radica en la distorsión que en su estructura supone el que los mismos elementos sean tomados en cuenta en dos momentos lógicamente distintos; en la base imponible, con la previsión de los mínimos personal y familiar, y en la cuota, con las deducciones que establezcan las Comunidades Autónomas. Pues bien, según constataremos más abajo, la regulación autonómica ha sido abundante en este aspecto, de manera que la mayor parte de las deducciones establecidas obedecen a similares circunstancias que las tenidas en cuenta por la LIRPF en los citados mínimos exentos.

Tras haber analizado la normativa autonómica en este aspecto del impuesto, hemos detectado los siguientes problemas: en primer lugar, la Comunidad Autónoma de Asturias⁸⁹⁶ ha establecido dos deducciones en la cuota que son difícilmente compatibles con el marco normativo establecido en el artículo 38 de la LSF y con el artículo 19.2 de la LOFCA. En ambos casos se produce una discriminación en función del tipo de renta percibida, pues de una manera indirecta,

⁸⁹⁶ Artículo 11 de la Ley del Principado de Asturias 15/2002, de 27 de diciembre, de Medidas Presupuestarias, Administrativas y Fiscales. Las deducciones establecidas en esta ley sobre el IRPF sólo tienen vigencia para 2003.

implican una menor tributación para aquellos contribuyentes que perciban rentas procedentes de actividades económicas. Esto resulta contrario al citado precepto de la LSF que impide que la normativa autonómica llegue a suponer una “*minoración del gravamen efectivo de alguna o algunas categorías de renta*”, lo que según la ley puede tener lugar de forma directa o indirecta, como sucede en este caso. En el primer supuesto se produce además una infracción del artículo 19.2 de la LOFCA, en la medida en que se introduce una discriminación en función del lugar en que se obtiene la renta. En efecto, la primera disposición problemática consiste en el establecimiento de una deducción única de 150 euros que podrá ser aplicable por sujetos pasivos desempleados mayores de treinta años, que se establezcan como trabajadores por cuenta propia o autónomos, y que inicien su actividad se inicie en la propia Comunidad Autónoma. La segunda deducción, incompatible con la anterior, se prevé para los trabajadores autónomos o por cuenta propia, que podrán deducir 60 euros en la cuota, siempre que su base imponible previa a la reducción del mínimo personal y familiar no exceda de 22.000/31.000 euros⁸⁹⁷.

En segundo lugar, plantean igualmente problemas algunas deducciones establecidas por las Comunidades Autónomas de Andalucía y Extremadura, en tanto que suponen, en nuestra opinión, y de la misma manera que veíamos en el caso de la deducción asturiana, una discriminación en función del tipo de renta, de manera que se produce una menor tributación para aquéllas procedentes de actividades económicas. En efecto, la norma andaluza⁸⁹⁸ establece dos deducciones, de 150 y 300 euros, para el fomento del autoempleo en jóvenes menores de 35 años y en mujeres, respectivamente. En ambos casos se exige que el sujeto pasivo se de de alta por primera vez en el censo estatal de empresarios y profesionales. Por su parte, la Comunidad Autónoma de Extremadura⁸⁹⁹ ha establecido una deducción de 120

⁸⁹⁷ Límites establecidos para la tributación individual y conjunta, respectivamente.

⁸⁹⁸ Artículos 6 y 7 de la Ley 10/2002, de 21 de diciembre, por la que se aprueban normas en materia de tributos cedidos y otras medidas tributarias, administrativas y financieras.

⁸⁹⁹ Artículo 4 de la Ley 8/2002, de 14 de noviembre, de Reforma Fiscal de la Comunidad Autónoma de Extremadura.

euros para aquellos contribuyentes que tengan la condición de trabajadores por cuenta ajena y cuyos rendimientos íntegros del trabajo no superen los 15.000 euros anuales, sin que por las demás fuentes de renta superen la cantidad de 600 euros.

El resto de deducciones autonómicas no plantean, en nuestra opinión, ningún problema de adecuación al marco normativo previsto en la LOFCA y en la LSF. A continuación expondremos dicha normativa de manera somera.

5.1.1. Deducciones por circunstancias personales del sujeto pasivo.

Las Comunidades Autónomas de Baleares⁹⁰⁰, Castilla-La Mancha⁹⁰¹ y Valenciana⁹⁰² han establecido deducciones tomando en cuenta la edad y el grado de minusvalía de los sujetos pasivos, según se indica en el cuadro:

Comunidad Autónoma	Cuantía (euros)	Circunstancia y condiciones
Baleares	36	<ul style="list-style-type: none"> • Sujeto pasivo de edad superior a 64 años • BI antes de la aplicación del mínimo $\leq 12.020,48/24.040,4$⁹⁰³
	60	<ul style="list-style-type: none"> • Sujeto pasivo con minusvalía igual o superior al 33 por 100 • BI antes de la aplicación del mínimo $\leq 12.020,48/24.040,4$
Castilla-La Mancha	300	<ul style="list-style-type: none"> • Sujeto pasivo con minusvalía igual o superior al 65 por 100
Valenciana	160	<ul style="list-style-type: none"> • Sujeto pasivo de edad superior a 64 años • Minusvalía igual o superior al 33 por 100 • No percepción de prestaciones a consecuencia de su minusvalía que estén exentas en el IRPF.

⁹⁰⁰ Artículo 1 de la Ley 11/2002, de 23 de diciembre, de Medidas Tributarias y Administrativas.

⁹⁰¹ Ley 21/2002, de 14 de noviembre, de Medidas Fiscales de Apoyo a la Familia y a Determinados Sectores Económicos y de Gestión Tributaria.

⁹⁰² Artículo 4.Uno de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por el que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos

⁹⁰³ Cuantías correspondientes a la tributación individual y conjunta, respectivamente.

5.1.2. Deducciones por circunstancias familiares del sujeto pasivo.

5.1.2.1. Deducciones por nacimiento o adopción de hijos.

Hasta el momento, las Comunidades Autónomas de Aragón⁹⁰⁴, Castilla y León⁹⁰⁵, Cataluña⁹⁰⁶, Galicia⁹⁰⁷, Madrid⁹⁰⁸, La Rioja⁹⁰⁹ y Valenciana⁹¹⁰ han establecido esta clase de deducciones:

Comunidad Autónoma	Cuantía (euros)	Circunstancias y condiciones
Aragón	<ul style="list-style-type: none">• 500• 600 si la suma de las bases imponibles de todos los integrantes de la unidad familiar < 32.500	Nacimiento o adopción de hijo
Castilla y León	<ul style="list-style-type: none">• 100 primero• 250 segundo• 500 tercero y sucesivos	Nacimiento o adopción de hijo
Cataluña	<ul style="list-style-type: none">• 300	Nacimiento o adopción de hijos
Galicia	<ul style="list-style-type: none">• 240, cuando la base imponible del periodo, antes de la aplicación de las reducciones por mínimo personal y familiar, esté entre entre 21.035,01 y 30.050• 300, cuando la base imponible del periodo, antes de la aplicación de las reducciones por mínimo personal y familiar, ≤ 21.035	Nacimiento o adopción de hijos
Madrid	<ul style="list-style-type: none">• 280	<ul style="list-style-type: none">• Nacimiento o adopción de hijos• Base imponible antes de la aplicación del mínimo personal y familiar, ≤ 22.000/31.000
La Rioja	<ul style="list-style-type: none">• 150, segundo• 180, tercero y sucesivos +60 si parto o adopción múltiple	Nacimiento o adopción de hijos

⁹⁰⁴ Artículo 1 de la Ley 26/2001, de 28 de diciembre, de Medidas Tributarias y Administrativas.

⁹⁰⁵ Ley 21/2002, de 27 de diciembre, de Medidas Económicas, Fiscales y Administrativas. Las deducciones en la cuota del IRPF sólo tienen vigencia para 2003.

⁹⁰⁶ Artículo 1 de la Ley 21/2001, de 28 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas.

⁹⁰⁷ Artículo 1 de la Ley 3/2002, de 29 de abril, de Medidas de Régimen Fiscal y Administrativo.

⁹⁰⁸ Artículo 1 de la Ley 14/2001, de 26 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas.

⁹⁰⁹ Artículo 1 de la Ley 10/2002, de 17 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2003.

⁹¹⁰ Artículo 4 de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por el que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos.

Comunidad Autónoma	Cuantía (euros)	Circunstancias y condiciones
Valenciana	<ul style="list-style-type: none"> • 150 • 200, si múltiple • 200 para el primero y 250 para los subsiguientes, si discapacidad > 65 por 100 	Nacimiento o adopción de hijos

5.1.2.2. Deducciones por familia numerosa.

Para el concepto de familia numerosa, todas las Comunidades Autónomas remiten al concepto establecido en la normativa estatal que se contiene en la Ley 25/1971, de 19 de junio, de protección a las familias numerosas⁹¹¹. De acuerdo con esta norma, son numerosas las familias integradas por los cónyuges y tres o más hijos. Será también familia numerosa aquella que teniendo dos hijos, al menos uno de ellos sea minusválido o incapacitado para el trabajo. Será familia numerosa de segunda categoría aquéllas que tengan entre siete y nueve hijos, y serán familias numerosas de “categoría de honor”, aquéllas con diez o más hijos. Hasta el momento, han establecido esta clase de deducciones las Comunidades Autónomas de Castilla y León⁹¹², Galicia⁹¹³ y Valenciana⁹¹⁴.

Comunidad Autónoma	Cuantía (euros) y circunstancias
Castilla y León	<ul style="list-style-type: none"> • 225 • 450 cuando alguno de los cónyuges o descendientes a los que sea de aplicación el mínimo familiar del artículo 40.3.1.b) LIRPF tenga un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100 • 100 por cada descendiente, a partir del cuarto inclusive, a los que sea de aplicación el citado mínimo familiar
Galicia	<ul style="list-style-type: none"> • 200, familia de primera categoría • 280, de segunda • 380, categoría de honor

⁹¹¹ Modificada por la D. F. 4ª de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social, que es objeto de desarrollo por el Real Decreto 1801/1995, de 3 noviembre, y por la Ley 90/1998, de 15 de abril, de ampliación del concepto de familia numerosa.

⁹¹² Ley 21/2002, de 27 de diciembre, de Medidas Económicas, Fiscales y Administrativas. Las deducciones en la cuota del IRPF sólo tienen vigencia para 2003.

⁹¹³ Artículo 1 de la Ley 3/2002, de 29 de abril, de Medidas de Régimen Fiscal y Administrativo.

⁹¹⁴ Artículo 4 de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por el que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos.

Comunidad Autónoma	Cuantía (euros) y circunstancias
Valencia	<ul style="list-style-type: none"> • 180, familia de primera categoría • 300, de segunda • 420, categoría de honor

5.1.2.3 Deducciones por cuidado de hijos menores y otros gastos asociados a los hijos.

Hasta el momento, han establecido deducciones de esta clase las Comunidades Autónomas de Andalucía⁹¹⁵, Asturias⁹¹⁶, Baleares⁹¹⁷, Canarias⁹¹⁸, Cantabria⁹¹⁹, Castilla y León⁹²⁰, Castilla-La Mancha⁹²¹, Galicia⁹²², Madrid⁹²³ y Valenciana⁹²⁴, con las cuantías y condiciones que a continuación se indican:

⁹¹⁵ Artículo 2 de la Ley 10/2002, de 21 de diciembre, por la que se aprueban normas en materia de tributos cedidos y otras medidas tributarias, administrativas y financieras.

⁹¹⁶ Artículo 11 de la Ley del Principado de Asturias 15/2002, de 27 de diciembre, de Medidas Presupuestarias, Administrativas y Fiscales.

⁹¹⁷ Artículo 1 de la Ley 11/2002, de 23 de diciembre, de Medidas Tributarias y Administrativas.

⁹¹⁸ Artículo 2 de la Ley 10/2002, de 21 de noviembre, por la que se regula el tramo autonómico del IRPF en la Comunidad Autónoma de Canarias.

⁹¹⁹ Artículo 8 de la Ley de Cantabria, 11/2002, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales en materia de Tributos Cedidos por el Estado.

⁹²⁰ Artículo 4 de la Ley 21/2002, de 27 de diciembre, de Medidas Económicas, Fiscales y Administrativas. Las deducciones en la cuota del IRPF sólo tienen vigencia para 2003.

⁹²¹ Artículos 2 a 4 de la Ley 21/2002, de 14 de noviembre, de Medidas Fiscales de Apoyo a la Familia y a Determinados Sectores Económicos y de Gestión Tributaria.

⁹²² Artículo 1 de la Ley 5/2000, de 28 de diciembre, de Medidas Fiscales y de Régimen Presupuestario y Administrativo.

⁹²³ Artículo 1 de la Ley 14/2001, de 26 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas.

⁹²⁴ Artículo 4 de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por el que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos.

Comunidad Autónoma	Cuantía	Circunstancia	Condiciones
Andalucía	50€ por hijo	Sujetos pasivos con derecho a percibir ayudas en aplicación de la normativa autonómica de apoyo a las familias	<ul style="list-style-type: none"> • Percepción de ayudas por hijos menores de tres años y/o por parto múltiple
Asturias	300€	Acogimiento persona mayor de 65 años	<ul style="list-style-type: none"> • Convivencia del acogido durante más de 183 días del periodo impositivo con el contribuyente, en régimen de acogida sin contraprestación • Que el contribuyente no perciba ayudas por este concepto • Base imponible contribuyente $\leq 22.000/31.000€$
Baleares	15 por 100 cantidades satisfechas, máximo 200€	Guardería para hijos menores de tres años	<ul style="list-style-type: none"> • Base imponible del sujeto pasivo, previamente a la aplicación del mínimo personal y familiar, $< 12.020,24/ 24.040,48€$ • Ambos padres deben trabajar fuera del domicilio familiar
	<p>100 por 100 de los importes destinados a gastos por cada hijo que curse dichos estudios, con los siguientes límites de la base imponible previa a la aplicación del mínimo personal y familiar:</p> <p>En tributación conjunta: De hasta 9.000,00€: 100€ por hijo. Entre 9.000,01 y 18.000,00€: 50€ por hijo. Entre 18.000,01 y 24.040,48 €: 25€ por hijo.</p> <p>Y, en tributación individual: De hasta 4.500,00 €: 50€ por hijo. Entre 4.500,01 y 9.000,00 €: 25€ por hijo. Entre 9.000,01 y 12.020,24 €: 18€ por hijo</p>	Adquisición de libros de texto editados para el desarrollo y aplicación de los currícula correspondientes a los ciclos educativos obligatorios	<ul style="list-style-type: none"> • Sólo podrán tenerse en cuenta los hijos que den derecho a la reducción prevista en el artículo 40 de la LIRPF • Sujetos pasivos cuya parte general de la base imponible, previa a la aplicación del mínimo personal y familiar, $\leq 12.020,24/24.040,48€$

Comunidad Autónoma	Cuantía	Circunstancia	Condiciones
Canarias	600 ó 300€ en función de que estudie o no fuera de la Comunidad Autónoma Límite: 40 por 100 cuota íntegra autonómica	Descendientes solteros menores de 25 años que dependan económicamente del contribuyente y cursen estudios fuera de la isla de su residencia habitual	No se aplicará: cuando los estudios no abarquen un curso completo, cuando haya oferta educativa pública para esos mismos estudios, cuando el contribuyente haya obtenido rentas superiores a 60.000/80.000€, incluidas las exentas, cuando el descendiente en cuestión haya obtenido rentas superiores a 6.000€, incluidas las exentas.
Cantabria	15 por 100 cuantías recibidas (máximo 180€)	Ayudas percibidas por el programa "Ayudas a Madres con hijos menores de tres años" (Decreto de Cantabria 92/2002, de 22 de agosto)	
Castilla y León	30 por 100 cantidades satisfechas límites 150/300€ (individual o conjunta)	Hijos de tres años o menores a cargo de tercera persona o en guardería	<ul style="list-style-type: none"> • Ambos padres trabajen y estén dados de alta en la Seguridad Social • Si persona empleada del hogar: alta en Seguridad Social • Suma bases imponibles ≤ 18.000/30.000€
Castilla-La Mancha	100€ (300€ si tienen discapacidad igual o superior al 65 por 100)	Descendiente menor de tres años o ascendiente mayor de setenta	Que el descendiente o ascendiente: <ul style="list-style-type: none"> • Conviva con el sujeto pasivo más de 183 días al año, • No deba presentar declaración por el Impuesto sobre el Patrimonio • No tenga rentas anuales superiores a 6.000€
Galicia	Cuantías satisfechas 180,30	Hijos menores de tres años a cargo de persona empleada del hogar	<ul style="list-style-type: none"> • Ambos padres trabajen fuera del domicilio familiar. • Persona empleada de hogar esté dada de alta en Seguridad Social • Suma de las bases liquidable general y especial ≤ 15.025,30/24.040,48€
Madrid	280€	acogimiento familiar (simple, preadoptivo o permanente) de menor	<ul style="list-style-type: none"> • Acogido conviva con el contribuyente durante más de 183 días del año • Base imponible del sujeto pasivo, antes de la aplicación del mínimo personal y familiar, ≤ 22.000/31.000€
	320€	acogimiento no remunerado de mayores de 65 años y/o minusválidos	<ul style="list-style-type: none"> • Acogido no ligado al contribuyente por un vínculo de parentesco, de consanguinidad o de afinidad, de grado igual o inferior al cuarto. • Que el contribuyente no perciba ayudas públicas por este concepto • Base imponible contribuyente, antes de la aplicación del mínimo personal y familiar, ≤ 22.000/31.000€
Valencia	120,20€	sólo uno de sus miembros perciba rendimientos del trabajo, de las actividades económicas o imputaciones de bases imponibles de entidades en régimen de transparencia fiscal	Que exista una unidad familiar de las previstas en el artículo 68, apartado 1, regla 1ª, de la LIRPF base liquidable general de la unidad familiar ≤ 12.020,24€ Resto miembros unidad familiar no tenga rentas inmobiliarias, ni ganancias o pérdidas patrimoniales, ni rendimientos del capital inmobiliario, ni del mobiliario en cuantía superior a 300,51€

5.1.3. Deducciones por inversiones no empresariales.

5.1.3.1. Deducciones por adquisición de vivienda habitual.

Según apuntamos más arriba, la Comunidad Autónoma de Cataluña⁹²⁵ es hasta el momento la única que ha regulado el tramo autonómico de la reducción estatal. Para ello, ha establecido, con carácter general, porcentajes más reducidos que los establecidos en el artículo 64*bis* de la LIRPF, fijándolos el general en el 3,45 por 100 y el previsto para los casos de financiación ajena, en el 6,75 y 5,10 por 100, respectivamente. Asimismo, establece tipos incrementados, que serán del 6,45 por 100, y del 9,75 y 8,10 por 100, respectivamente, si el contribuyente es menor de 33 años y su base imponible no supera los 30.000 euros, si ha estado en paro durante 183 o más días del periodo impositivo, si tiene un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100, o si forma parte de una unidad familiar donde haya al menos un hijo. Por último, se establece también la aplicación de los porcentajes incrementados para los gastos de adecuación de la vivienda efectuados por minusválidos.

El resto de Comunidades Autónomas ha preferido mantener o establecer nuevas deducciones por adquisición de vivienda habitual; así lo han hecho las Comunidades de Andalucía⁹²⁶, Asturias⁹²⁷, Baleares⁹²⁸, Extremadura⁹²⁹, La Rioja⁹³⁰, Murcia⁹³¹ y Valenciana⁹³², según se indica en el siguiente cuadro:

⁹²⁵ Artículo 1 de la Ley 31/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas.

⁹²⁶ Artículos 3 y 4 de la Ley 10/2002, de 21 de diciembre, por la que se aprueban normas en materia de tributos cedidos y otras medidas tributarias, administrativas y financieras.

⁹²⁷ Artículo 11 de la Ley del Principado de Asturias 15/2002, de 27 de diciembre, de Medidas Presupuestarias, Administrativas y Fiscales.

⁹²⁸ Artículo 1 de la Ley 11/2002, de 23 de diciembre, de Medidas Tributarias y Administrativas.

⁹²⁹ Artículo 4 de la Ley 8/2002, de 14 de noviembre, de Reforma Fiscal de la Comunidad Autónoma de Extremadura.

Comunidad Autónoma	Cuantía	Circunstancias y condiciones
Andalucía	30€	Sujetos pasivos beneficiarios de ayudas públicas de la Comunidad Autónoma para la adquisición de vivienda habitual que tenga consideración de protegida
	2 por 100 Base deducción: la misma que establece el artículo 55.1 de la LIRPF	Adquisición, construcción o rehabilitación de la vivienda habitual <ul style="list-style-type: none"> Sujetos pasivos menores de 35 años o vivienda calificada de protegida B.I. general ≤18.000/22.000€
Asturias	3 por 100 Base deducción: cantidades invertidas, excluyendo intereses. Máximo 12.020,24€	Adquisición o adecuación de la vivienda habitual <ul style="list-style-type: none"> Sujetos pasivos o familiares (cónyuge, ascendientes o descendientes que convivan con el contribuyente más de 183 días al año y no tengan rentas anuales, incluidas las exentas, superiores al salario mínimo interprofesional) con minusvalía igual o superior al 65 por 100
Asturias	100€	Adquisición de vivienda habitual que tenga la consideración de protegida
Baleares	5 por 100 Base máxima: cantidades satisfechas para la adquisición (≤ importe resultante de minorar la cantidad de 9.015,18€ en aquellas cantidades que constituyan para el contribuyente la base de la deducción por inversión en vivienda habitual en LIRPF)	Adquisición o rehabilitación de vivienda habitual. <ul style="list-style-type: none"> Contribuyentes menores de 35 años Base imponible del sujeto pasivo, antes de la aplicación del mínimo personal y familiar, ≤18.030,36/30.050,60€
Extremadura	3 por 100 Base deducción: cantidades invertidas, excluyendo intereses; máximo, la misma cuantía que establezca la LIRPF	Adquisición de vivienda habitual de protección pública <ul style="list-style-type: none"> Sujetos pasivos menores de 36 años Que la suma de sus rendimientos íntegros, del saldo positivo de imputaciones de renta y del saldo positivo o negativo de ganancias patrimoniales, minorada en los gastos que sean deducibles, no supere los 18.000€
La Rioja	7 por 100 de las cantidades invertidas en la misma Límite: 450,76€	Adquisición o rehabilitación de segunda vivienda en determinados municipios de la Comunidad relacionados en un anexo.
	3 por 100 Base máxima: cantidades satisfechas para la adquisición (≤ importe resultante de minorar la cantidad de 9.015,18€ en aquellas cantidades que constituyan para el contribuyente la base de la deducción por inversión en vivienda habitual en LIRPF)	Adquisición o rehabilitación de vivienda habitual y cantidades depositadas en cuentas vivienda <ul style="list-style-type: none"> Sujetos pasivos menores de 36 años, Base imponible previa a la reducción por mínimo personal y familiar ≤18.030,36/30.050,61€
Murcia	3 por 100 5 por 100 para aquellos contribuyentes cuya parte general de la base liquidable sea inferior a 15.025,30€, siempre que la parte especial los 1.502,53€	Adquisición de vivienda de nueva construcción o rehabilitación de la vivienda que constituya o vaya a constituir la vivienda habitual. <ul style="list-style-type: none"> Sujetos pasivos de edad menor a 31 años en el momento del devengo del impuesto.
	Base máxima: cantidades satisfechas durante el periodo (≤ importe resultante de minorar la cantidad de 9.015,18€ en aquellas cantidades que constituyan para el contribuyente la base de la deducción por inversión en vivienda habitual en LIRPF) Límite: 300,51€	
Valencia	3 por 100 Base de la deducción: cantidades invertidas, exceptuando intereses	Adquisición de la vivienda habitual <ul style="list-style-type: none"> Sujetos pasivos de edad menor a 36 años y/o con discapacidad igual o superior al 65 por 100 Base imponible, ≤ dos veces el salario mínimo interprofesional garantizado para mayores de 18 años correspondiente al periodo impositivo
	90,15€	Adquisición o rehabilitación de vivienda habitual con cargo a subvención concedida por la <i>Generalitat</i> Valenciana

⁹³⁰ Artículo 1 de la Ley 10/2002, de 17 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2003.

⁹³¹ Artículo 1 de la Ley 7/2000, de 29 de diciembre, de Medidas Tributarias y en Materia de Juego, Apuestas y Función Pública.

⁹³² Artículo 4 de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por el que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos.

5.1.3.2. Deducciones por otras inversiones no empresariales.

En este apartado es posible incluir cinco deducciones; la establecida por Baleares⁹³³ para los gastos de conservación y mejora realizados sobre el suelo rústico protegidos; y las establecidas por Extremadura⁹³⁴, Canarias⁹³⁵, Castilla y León⁹³⁶ y Valenciana⁹³⁷ para los gastos realizados sobre determinados bienes inmuebles de su Patrimonio histórico y cultural.

Comunidad Autónoma	Cuantía deducción	Circunstancias y condiciones
Baleares	25 por 100 cantidades invertidas 50 por 100 en determinados casos (Ley 4/1989, de 27 de marzo, de conservación de los espacios naturales y de la flora y fauna silvestres)	Gastos de conservación y mejora realizados en fincas o terrenos incluidos en las áreas de suelo rústico protegido Límite: la mayor de las siguientes cantidades: 1) la satisfecha en concepto de IBI de naturaleza rústica, salvo en el caso de fincas ubicadas en parques, reservas y monumentos naturales, en que dicho límite será el triple del citado IBI; 2) la cantidad de 25 euros por hectárea, cuando ésta se ubique en los citados parques, reservas y monumentos, o 12 euros por hectárea en el resto de supuestos.
Canarias	10 por 100 cantidades invertidas	Conservación y rehabilitación de bienes inmuebles ubicados en Canarias que estén catalogados como de Interés Cultural Límite: 10 por 100 cuota íntegra autonómica
Castilla y León	15 por 100 cantidades invertidas	Rehabilitación de bienes que constituyan Patrimonio Histórico Artístico y Natural Límite: 10 por 100 base liquidable contribuyente
Extremadura	5 por 100 cantidades invertidas	Conservación, reparación, restauración de bienes pertenecientes al Patrimonio Histórico y Cultural Extremeño • Los bienes deben poder ser visitados por el público
Valencia	5 por 100 cantidades invertidas	Conservación, reparación y restauración de bienes pertenecientes al Patrimonio Cultural valenciano, inscritos el Inventario General del mismo Límite: la base de la deducción no podrá superar el 20 por 100 de la base liquidable del contribuyente.

⁹³³ Artículo 1 de la Ley 11/2002, de 23 de diciembre, de Medidas Tributarias y Administrativas.

⁹³⁴ Artículo 4 de la Ley 8/2002, de 14 de noviembre, de Reforma Fiscal de la Comunidad Autónoma de Extremadura.

⁹³⁵ Artículo 2 de la Ley 10/2002, de 21 de noviembre, por la que se regula el tramo autonómico del IRPF en la Comunidad Autónoma de Canarias.

⁹³⁶ Artículo 6 de la Ley 21/2002, de 27 de diciembre, de Medidas Económicas, Fiscales y Administrativas. Las deducciones en la cuota del IRPF sólo tienen vigencia para 2003.

⁹³⁷ Artículo 4 de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por el que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos.

5.1.4. Deducciones por aplicación de renta.

También en este apartado es posible hacer dos grupos de deducciones; a saber, aquéllas que corresponden a donaciones y el resto, pues las primeras forman un grupo suficientemente numeroso como para que debamos dedicarles un apartado específico.

5.1.4.1. Deducciones por donaciones.

Han establecido esta clase de deducciones las Comunidades Autónomas de Canarias⁹³⁸, Castilla-La Mancha⁹³⁹, Castilla y León⁹⁴⁰, Cataluña⁹⁴¹, Extremadura⁹⁴², Madrid⁹⁴³, Murcia⁹⁴⁴ y Valenciana⁹⁴⁵.

⁹³⁸ Artículo 2 de la Ley 10/2002, de 21 de noviembre, por la que se regula el tramo autonómico del IRPF en la Comunidad Autónoma de Canarias.

⁹³⁹ Artículo 7 de la Ley 21/2002, de 14 de noviembre, de Medidas Fiscales de Apoyo a la Familia y a Determinados Sectores Económicos y de Gestión Tributaria.

⁹⁴⁰ Ley 21/2002, de 27 de diciembre, de Medidas Económicas, Fiscales y Administrativas. Las deducciones en la cuota del IRPF sólo tienen vigencia para 2003.

⁹⁴¹ Artículo 1 de la Ley 21/2001, de 28 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas, y artículo 1 de la Ley 31/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas.

⁹⁴² Artículo 4 de la Ley 8/2002, de 14 de noviembre, de Reforma Fiscal de la Comunidad Autónoma de Extremadura.

⁹⁴³ Artículo 1 de la Ley 14/2001, de 26 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas.

⁹⁴⁴ Artículo 1 de la Ley 7/2000, de 29 de diciembre, de Medidas Tributarias y en Materia de Juego, Apuestas y Función Pública.

⁹⁴⁵ Artículo 4 de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por el que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos.

Comunidad Autónoma	Porcentaje y límites	Condiciones
Canarias	10 por 100	Donaciones a determinadas entidades cuya finalidad es la protección del medio ambiente
	20 por 100	Donaciones a determinadas entidades cuya finalidad sea la protección de bienes del patrimonio histórico canario
Castilla y León	15 por 100	Donaciones a determinadas Fundaciones para la recuperación del Patrimonio Histórico Artístico y Natural
Castilla-La Mancha	10 por 100	Donaciones a determinadas entidades sin fin de lucro
	15 por 100	Donaciones al Fondo Castellano-Manchego de Cooperación Internacional al Desarrollo
Cataluña	15 por 100	Donaciones a favor de fundaciones o asociaciones cuya finalidad sea el fomento de la lengua catalana, debiendo figurar éstas en el censo de estas entidades que elabora el Departamento de Cultura.
	1 por 100	Donaciones para adquisición de primera vivienda por descendiente, siempre que de lugar a la deducción establecida por la misma Comunidad Autónoma en la cuota del ISyD.
Extremadura	10 por 100	Donaciones a favor de la Comunidad Autónoma de bienes integrantes del Patrimonio Histórico y Cultural Extremeño
Valenciana	20 por 100	Donaciones con finalidad ecológica, siempre que sean a favor de determinadas entidades de carácter público
	10 por 100	Donaciones puras y simples de bienes que formen parte del Patrimonio Cultural Valenciano y que estén inscritos en el Inventario General, siempre que se realicen a favor de determinadas entidades públicas
	5 por 100	Donaciones a determinadas entidades, cuya finalidad sea la conservación, reparación y restauración de los bienes que formen parte del Patrimonio Cultural valenciano.
Madrid	10 por 100	10 por 100 Donaciones a determinadas fundaciones ⁹⁴⁶ .
Murcia	20 por 100	Donaciones a favor de fundaciones cuyos fines primordiales lo constituyan el desarrollo de actuaciones de protección del Patrimonio Histórico de la Comunidad Autónoma

⁹⁴⁶ Siempre que cumplan los requisitos de la Ley 1/1998, de 2 de marzo, de Fundaciones de la Comunidad de Madrid, y que, por razón de sus fines, estén clasificadas como fundaciones culturales y/o asistenciales, sanitarias y otras de naturaleza análoga, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8.2, apartados a) y b) del Decreto 26/1996, de 29 de febrero, por el que se crea el Registro de Fundaciones de la Comunidad de Madrid.

5.1.4.2. Deducciones por arrendamiento de la vivienda habitual.

Hasta el momento, las Comunidades Autónomas de Andalucía⁹⁴⁷, Asturias⁹⁴⁸, Baleares⁹⁴⁹, Cataluña⁹⁵⁰ y Valenciana⁹⁵¹ han establecido deducciones en la cuota del impuesto por el arrendamiento de vivienda habitual, en los términos que a continuación se resumen:

Comunidad Autónoma	Cuantía (euros)	Condiciones y límites
Andalucía	10 por 100, máximo 150	<ul style="list-style-type: none"> Sujetos pasivos menores de 35 años B.I. general ≤18.000/22.000 Que no sea aplicable la compensación por vivienda de la D.T.4ª LIRPF
Asturias	250	<ul style="list-style-type: none"> B.I. previa al mínimo personal y familiar ≤21.000/31.000 Cantidades satisfechas excedan del 15 por 100 de base imponible antes de aplicar los mínimos Que no sea aplicable la compensación por vivienda de la D.T.4ª LIRPF
Baleares	10 por 100, máximo 200	<ul style="list-style-type: none"> B.I. ≤8.030,36/30.050,60, antes de la aplicación del mínimo personal y familiar Sujetos pasivos menores de 35 años La fecha del contrato posterior al 23 de abril de 1998 y de duración igual o superior a un año
Cataluña	10 por 100, máximo 300 (si familia numerosa, máximo 600)	<ul style="list-style-type: none"> El sujeto pasivo debe encontrarse en alguno de estos supuestos: <ul style="list-style-type: none"> Edad 32 años o menos En paro más de 182 días del ejercicio Discapacidad igual o mayor al 65 por 100 Viudo/a y mayor de 64 años Familia numerosa B.I. ≤20.000 Alquiler supere el 10 por 100 de los rendimientos netos del sujeto pasivo Que no sea aplicable la compensación por vivienda de la D.T.4ª LIRPF

⁹⁴⁷ Artículo 5 de la Ley 10/2002, de 21 de diciembre, por la que se aprueban normas en materia de tributos cedidos y otras medidas tributarias, administrativas y financieras.

⁹⁴⁸ Artículo 11 de la Ley del Principado de Asturias 15/2002, de 27 de diciembre, de Medidas Presupuestarias, Administrativas y Fiscales.

⁹⁴⁹ Artículo 1 de la Ley 11/2002, de 23 de diciembre, de Medidas Tributarias y Administrativas.

⁹⁵⁰ Artículo 1 de la Ley 31/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas.

⁹⁵¹ Artículo 4 de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por el que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos.

Comunidad Autónoma	Cuantía (euros)	Condiciones y límites
Valencia	10 por 100, máximo 180	<ul style="list-style-type: none"> • No aplicable la compensación por vivienda de la D.T.4ª LIRPF • Constituido el depósito de la fianza exigido por la Ley • Durante al menos la mitad del periodo impositivo, ni el contribuyente ni ninguno de los miembros de su unidad familiar sean titulares, de otra vivienda distante a menos de 100 kilómetros de la vivienda arrendada • El contribuyente no tenga derecho en el mismo período impositivo a deducción alguna por inversión en vivienda habitual, con excepción de la correspondiente a las cantidades depositadas en cuentas vivienda • La suma de las partes general y especial de la base imponible, antes de computar el mínimo personal y familiar, no sea superior a 21.035/30.500
	10 por 100, límite 180	Arrendamiento de vivienda como consecuencia de la realización de una actividad en municipio distinto de aquel en que el contribuyente residía con anterioridad

5.2. Las ausencia de regulación autonómica sobre las deducciones y bonificaciones en la cuota del IP.

De acuerdo con el artículo 39.1 de la LSF, y como novedad sustancial frente a la LCTMFC, las Comunidades Autónomas podrán establecer deducciones y bonificaciones en la cuota del IP. Hasta el momento, ninguna Comunidad Autónoma ha hecho uso de esta nueva potestad. Exceptuando la deducción por doble imposición prevista en el artículo 32 de la LIP, esta norma no establece ninguna deducción.

5.3. El ejercicio de potestades normativas sobre las deducciones y bonificaciones en la cuota del ISyD.

Como novedad frente a la regulación establecida en la LCTMFC, el artículo 40.1.d) de la LSF atribuye a las Comunidades Autónomas la competencia para establecer deducciones y bonificaciones de la cuota en el ISyD, que *“resultarán, en todo caso, compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal reguladora del impuesto y no podrán suponer una modificación*

de las mismas”. Al igual que se dispone con respecto de las reducciones, las bonificaciones y deducciones se aplicarán posteriormente a las estatales.

En la normativa estatal del impuesto hay reguladas tres deducciones. La primera, establecida en el artículo 23 LISyD, para evitar la doble imposición internacional. La segunda, prevista en el artículo 10 LMEA, beneficia a la transmisión o adquisición por cualquier título, oneroso o lucrativo, *inter vivos* o *mortis causa* de terrenos, que se realicen para completar bajo una sola linde la superficie suficiente para constituir una explotación prioritaria. Para estos supuestos, se prevé una exención total del impuesto que grave la transmisión. Ésta será del 50 por 100 cuando la transmisión o adquisición de los terrenos se realicen por los titulares de explotaciones agrarias con la pretensión de completar bajo una sola linde el 50 por 100, al menos, de la superficie de una explotación cuya renta unitaria de trabajo esté dentro de los límites establecidos en la LMEA a efectos de concesión de beneficios fiscales para las explotaciones prioritarias. Se exige además una permanencia de la indivisibilidad de la finca durante un plazo de cinco años, salvo supuestos de fuerza mayor. Por último, el artículo 20.1 prevé la exención total del impuesto que grave la transmisión o adquisición por cualquier título, oneroso o lucrativo, *inter vivos* o *mortis causa*, del pleno dominio o del usufructo vitalicio de una explotación agraria o de parte de la misma o de una finca rústica, en favor de un agricultor joven o un asalariado agrario para su primera instalación en una explotación prioritaria.

Hasta el momento, únicamente la Comunidad Autónoma de Cataluña⁹⁵² ha hecho uso de esta nueva potestad normativa. Dicha Comunidad ha establecido una deducción en la cuota del impuesto consistente en el 80 por 100 de la correspondiente en los supuestos de donaciones a hijos y descendientes de cantidades destinadas a la adquisición de su primera vivienda habitual, con un límite máximo de 18.000 euros, que se incrementa a 36.000 si el donatario tiene una

⁹⁵² Artículo 8 de la Ley 31/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas.

discapacidad mayor al 65 por 100. Para su aplicación el donatario no debe tener más de 32 años, y su base imponible en su última declaración del IRPF no debe superar los 30.000 euros. Por último, se exige que se adquiriera la vivienda en un plazo máximo de 3 meses desde que se produjo la donación.

5.4. El ejercicio de potestades normativas sobre las deducciones y bonificaciones en la cuota del ITPyAJD.

Como novedad frente a la regulación establecida en la LCTMFC, el artículo 41.1.b) de la LSF atribuye a las Comunidades Autónomas potestades normativas para establecer deducciones y bonificaciones en la cuota del ITPyAJD, si bien éstas sólo podrán afectar a los actos y documentos sobre los que las Comunidades autónomas ostenten potestades normativas en materia de tipos de gravamen. Asimismo, dispone la norma que dichas deducciones deberán ser compatibles con las establecidas en la normativa estatal del impuesto, no pudiendo modificarlas. Por último, señala el precepto que las deducciones y bonificaciones aprobadas por las Comunidades Autónomas se aplicarán con posterioridad a las reguladas por la normativa estatal.

En la normativa estatal sólo hay prevista una deducción en la cuota en el artículo 20.4. LMEA, que establece la exención de gravamen de AJD de las primeras copias de escrituras públicas que documenten la constitución, modificación o cancelación de préstamos hipotecarios sujetos al IVA, cuando los mismos se concedan a agricultores jóvenes o asalariados agrarios para facilitar su primera instalación de una explotación prioritaria.

Hasta el momento, sólo dos Comunidades Autónomas han ejercido potestades normativas en este aspecto del impuesto. Así, la Comunidad Autónoma de Cataluña⁹⁵³ establece una bonificación en la cuota del 70 por 100, en la

⁹⁵³ Artículo 13 de la Ley 31/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas.

modalidad de ITPO, para los supuestos de transmisión de la totalidad o parte de una o más viviendas y sus anexos a una empresa a la que sean de aplicación las normas de adaptación del Plan general de contabilidad del sector inmobiliario, siempre que dicha empresa incorpore la vivienda a su activo circulante con la finalidad de venderla, y que tenga como actividad principal la promoción inmobiliaria. Por su parte, la Comunidad Autónoma gallega⁹⁵⁴ establece una bonificación en AJD, del 75 por 100 de la cuota en las escrituras públicas otorgadas para formalizar la declaración de obra nueva o la división horizontal de edificios destinados a viviendas de alquiler.

6. Balance sobre el ejercicio de potestades normativas en los impuestos cedidos.

Una vez examinada la normativa autonómica en materia de impuestos cedidos, estamos en condiciones de efectuar un somero balance, a modo de conclusión, acerca de cómo ha funcionado en la práctica esta novedosa técnica de reparto de materias imponibles entre el Estado y las Comunidades Autónomas. Para ello conviene recordar aquí algunas ideas apuntadas en el primer capítulo de este trabajo. Se decía en aquel lugar que, en última instancia, con la corresponsabilidad fiscal se pretende incrementar el poder tributario de las Comunidades Autónomas de una manera coordinada. En ese sentido, se establece en las normas reguladoras del marco de la cesión, una serie de previsiones encaminadas a garantizar una cierta igualdad en la normativa de estos tributos que, conviene no olvidar, siguen formando parte del sistema tributario estatal.

Pues bien, no nos parece exagerado afirmar que el objetivo pretendido con la reforma dista de haber sido cumplido de una manera satisfactoria, y ello por las siguientes razones: en primer lugar, no se ha cumplido una de las finalidades de la corresponsabilidad fiscal, cual es involucrar a los entes subcentrales en la financiación de sus propias competencias. Según hemos podido comprobar a lo

largo de este estudio, la mayor parte de la normativa aprobada en este sentido ha estado dirigida a la disminución de la presión fiscal por estos impuestos⁹⁵⁵. Aunque hay que tener en cuenta que los numerosos límites cuantitativos establecidos por las normas autonómicas y, en general, la escasa cuantía de las deducciones y bonificaciones establecidas no deben suponer una gran incidencia sobre la recaudación total por estos impuestos. Sí nos parece claro, en cualquier caso, que en su mayoría se trata de medidas encaminadas a perpetuar la tradicional imagen de las Autonomías como entes “benefactores”, que prestan servicios sin exigir nada a cambio. Este modo de proceder resulta llamativo, habida cuenta de que una de las reivindicaciones tradicionales de las Comunidades Autónomas frente al Estado, es la adopción de una solución definitiva la situación de insuficiencia financiera. Pues bien, es claro, según lo examinado hasta ahora, que las Comunidades Autónomas no han mostrado excesivo interés por aprovechar las nuevas potestades normativas para incrementar la presión fiscal en consecuencia. Sobre todo teniendo en cuenta que, en última instancia, y según apuntamos también al inicio de este estudio siguiendo a J. RAMALLO MASSANET, la *corresponsabilización* en la financiación de las propias competencias es también una manera de hacer efectivo el principio de solidaridad contenido en el artículo 156 de la Constitución.

En segundo lugar, otro de los objetivos de la corresponsabilidad fiscal era propiciar un incremento de la autonomía financiera de una manera coordinada. Pues bien, por un lado, el fracaso de los mecanismos de coordinación previstos en las normas, y por otro, el aparentemente escaso interés por parte de las Comunidades Autónomas por adecuar su normativa, no sólo al marco normativo formalmente establecido por la LOFCA y la LSF sino, sobre todo, a la propia configuración y naturaleza de los impuestos cedidos, han desembocado en una situación que podría

⁹⁵⁴ Artículo 3 de la Ley 7/2002, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales y de Régimen Administrativo.

⁹⁵⁵ DÍAZ DE SARRALDE, S.; HERRERO, A.; RUIZ-HUERTA, J.: “La financiación de las Comunidades Autónomas en el año 2000. Una evaluación de la corresponsabilidad y propuestas de reforma”; en: AA.VV. (Coord. J. TORNOS MAS): *Informe Comunidades Autónomas 2000*. Barcelona: Instituto de Derecho Público, 2001, págs. 459 y siguientes.

calificarse de caótica y que, en definitiva, refleja una preocupante ausencia de lealtad constitucional.

CONCLUSIONES

A. La asimetría entre el significado constitucional del principio de autonomía financiera y su posterior interpretación en el sistema de financiación autonómica.

1ª. El reconocimiento de la autonomía financiera en el artículo 156 de la Constitución, como uno de los principios estructurales que han de 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 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 permitir un cierto espacio tributario a las Comunidades Autónomas. Y ello porque, para hacer real y efectiva la existencia de un poder tributario propio autonómico, no basta con su reconocimiento formal en la Constitución y en las leyes, sino que es preciso además que exista una 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.

Ésta constituye una obligación para el Estado, que deriva directamente del reconocimiento del principio de autonomía financiera y, como su principal exponente en la vertiente de los ingresos, del poder tributario autonómico en la Constitución. Al mismo tiempo, y como contrapartida, es posible derivar del principio de solidaridad un deber de las Comunidades Autónomas de implicarse en la financiación de las competencias materiales que han asumido, ejerciendo en ese sentido su poder tributario de manera responsable. Por último, dicho ejercicio debe ser desarrollado de una manera coordinada.

2ª. Sin embargo, lo cierto es que en la práctica el principio de autonomía financiera ha sido tradicionalmente leído en términos de suficiencia, lo que ha dado lugar a que el sistema de financiación autonómica haya sido configurado como un sistema cuya principal finalidad es garantizar suficientes recursos a las Autonomías, obviando de esa manera el desarrollo del poder tributario autonómico, y generando una excesiva dependencia financiera de aquéllas con respecto del Estado. En este sentido, el marco limitativo establecido en la LOFCA ha supuesto, en buena medida, un vaciamiento del poder tributario constitucionalmente reconocido a las Comunidades Autónomas.

B. La introducción del principio de corresponsabilidad fiscal en el sistema de financiación autonómica a través de la figura de los impuestos cedidos.

3ª. En coherencia con la evolución de los Estados federales hacia modelos de federalismo cooperativo, hay una marcada tendencia a compartir las mismas fuentes impositivas entre distintos órdenes de gobierno, lo que exige un

correcto desarrollo de la cooperación. A este desarrollo coordinado de la autonomía financiera en la vertiente de los ingresos se le denomina *corresponsabilidad fiscal*. La corresponsabilidad fiscal constituye así un desarrollo de la autonomía financiera de los entes subcentrales que implica el ejercicio de poder tributario, de forma coordinada, y que garantiza una mayor transparencia del sistema, en la medida en que propicia un mejor conocimiento, por parte de los ciudadanos, del poder tributario asignado a y ejercido por cada ente territorial, encontrándose así en una mejor posición para evaluar el desarrollo de las políticas públicas lo que, en última instancia, refuerza el propio sistema democrático.

4ª. Con la aparente intención de paliar la citada situación de dependencia financiera y de propiciar un adecuado desarrollo de la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas, y en definitiva, la corresponsabilidad fiscal, se ha acometido una reforma de la figura del impuesto cedido, lo que implica, entre otros aspectos, la atribución de potestades normativas a las Comunidades sobre algunos de ellos. Ahora bien, dicha atribución de potestades normativas resulta de todo punto insuficiente para garantizar la citada corresponsabilidad fiscal si no va acompañada de un marco jurídico que que favorezca o establezca suficientes incentivos para que las Comunidades ejerzan sus potestades y para que éstas sean además ejercidas de una manera coordinada. Desde esta perspectiva, el actual marco jurídico nos parece insatisfactorio; en primer lugar, porque la redistribución de poder tributario que tiene lugar con la atribución de las citadas potestades normativas no va acompañada de una revisión en profundidad de los mecanismos financieros del sistema de financiación, ya que se siguen manteniendo las estructuras de un sistema de dependencia financiera. Esto implica, entre otras cosas, que las Comunidades Autónomas perciben el rendimiento de los impuestos cedidos con independencia de cuál sea su actividad normativa. En segundo lugar, los

tributos propios y los recargos, recursos tradicionalmente ligados a la consecución de la corresponsabilidad fiscal, no representan papel alguno en el nuevo diseño del sistema de financiación.

C. La polisemia del concepto de impuesto cedido y su difícil distinción del resto de figuras contempladas en el artículo 157.1 de la Constitución.

5ª. El concepto constitucional de impuesto cedido tiene como contenido mínimo la atribución del producto de un impuesto que forma parte del sistema tributario estatal a las Comunidades Autónomas en función de la recaudación, real o estimada estadísticamente, del citado impuesto en el territorio de la Comunidad. En este concepto tiene también cabida la posibilidad de atribuir a las Comunidades Autónomas potestades normativas o de gestión sobre alguno de estos impuestos. Dichas potestades podrán ser objeto de una delegación por parte del Estado, de tal manera que éste mantenga un determinado nivel de *disponibilidad* sobre el concreto impuesto. En consecuencia, si la atribución de potestades normativas a las Comunidades Autónomas fuera de tal alcance que les permitiera modificar determinados aspectos esenciales del mismo, nos encontraríamos extramuros del concepto de impuesto cedido.

6ª. Así ha sucedido con la cesión de los denominados Tributos sobre el Juego, caso en el que se ha producido un abandono *implícito* del hecho imponible por el Estado a favor de las Comunidades Autónomas, pues la atribución de potestades normativas incluye la posibilidad de modificar, sin que se haya establecido límite alguno al respecto, la base imponible de estos impuestos. Dicho abandono del hecho imponible viene además propiciado por dos factores; en primer lugar, la competencia exclusiva autonómica sobre la materia Juego. En segundo, la calidad de *tasa* de la que recae sobre las Rifas, Tómbolas, Apuestas y Combinaciones Aleatorias, lo que hace

constitucionalmente imposible su cesión, de manera que la única vía jurídica para su atribución a las Comunidades Autónomas sería el artículo 7.2 de la LOFCA. No sucede así con la Tasa sobre juegos de Suerte, Envite o Azar y Apuestas, pues en este caso nos encontramos realmente ante un impuesto, según ha afirmado en reiteradas ocasiones el Tribunal Constitucional.

7ª. Tampoco nos encontramos estrictamente ante un supuesto de cesión del impuesto, en el caso del IVMDH. En puridad, nos encontramos ante un recargo donde los límites a su establecimiento por las Comunidades Autónomas se han establecido de manera más precisa que en el resto de supuestos. Ello se deriva de la forma en que se ha articulado la atribución de las potestades normativas. A diferencia de lo que sucede en el resto de impuestos cedidos, la LSF tan sólo establece la posibilidad de que las Comunidades Autónomas introduzcan un gravamen adicional sobre esta materia, dentro de determinados límites establecidos por ésta. No se prevé así una normativa estatal *supletoria*, que se vería en su caso desplazada por la aprobación de normas autonómicas. En segundo lugar, la anterior conclusión se verifica además porque éste es el único caso de impuesto cedido en que la LOFCA prohíbe en todo caso el establecimiento de un recargo. Junto con el caso de los Tributos sobre el Juego, la sedicente cesión del IVMDH demuestra que la configuración que se ha dado a los impuestos cedidos a raíz de la atribución de potestades normativas sobre los mismos a las Comunidades Autónomas, ha supuesto en la práctica una confusión entre algunas de las categorías tributarias establecidas en el artículo 157.1 de la Constitución.

8ª. En el marco jurídico actual, conviven impuestos cedidos en que se atribuyen potestades normativas y, en ocasiones, también de gestión, con otros donde exclusivamente se otorga a las Comunidades Autónomas la competencia sobre el rendimiento. Esta confirmada polisemia del concepto de

impuesto cedido, derivada de su diferente alcance en función de las diferentes figuras tributarias, encuentra cabida en el concepto constitucional contenido en el artículo 157, pero introduce un alto grado de confusión acerca de la función que cumple esta clase de recursos en el sistema de financiación autonómica, ya que el mismo instrumento puede suponer una ampliación, *de facto*, del poder tributario autonómico, o una mera atribución del producto de un impuesto. En el primer caso, la cesión representa un incremento de la autonomía financiera en la vertiente de los ingresos y, en consecuencia, una realización del principio de corresponsabilidad fiscal. En el segundo, el impuesto cedido únicamente sirve a la suficiencia de recursos, de la misma manera que una transferencia de ingresos por parte del Estado.

D. Los títulos competenciales en materia tributaria.

9ª. Del análisis de los títulos competenciales en materia tributaria se desprende que se trata de una materia compartida entre los tres órdenes de gobierno previstos en la norma constitucional, y que el Estado ostenta la competencia exclusiva de coordinar su reparto y limitar en consecuencia el desarrollo del poder tributario por Comunidades Autónomas y Entes Locales. Sin embargo, de dicha distribución competencial también se desprende, que el Estado debe respetar el reconocimiento constitucional de dicho poder tributario al resto de entes, y en consecuencia permitir a éstos la disponibilidad sobre determinadas materias imponibles. Por otro lado, no es posible derivar de los citados títulos competenciales, la existencia de un reparto *implícito* de materias imponibles en la Constitución, de manera que determinados tributos deban ser atribuidos a uno u otro ente. A diferencia de lo que sucede en las Constituciones de otros Estados, y de la que constituyera la opción inicial en el caso de la nuestra, finalmente el texto constitucional no ha llevado a cabo un reparto de tal índole, de manera que nada impide el

acceso, por parte de las Comunidades Autónomas, a cualquier materia tributaria, siempre que se respeten los límites generales establecidos en la Constitución y en las normas integrantes del bloque de la constitucionalidad.

E. La relación entre la LOFCA y los Estatutos de autonomía: consecuencias para la regulación de los impuestos cedidos.

10^a. La relación entre los Estatutos y la LOFCA en materia tributaria no se plantea en términos de jerarquía ni de competencia, ya que ambas normas operan en momentos distintos: al Estatuto de autonomía le corresponde habilitar y concretar el ámbito material del poder tributario autonómico, y a la LOFCA la delimitación de las condiciones y los límites de dicho poder. En todo caso, el ejercicio de potestades normativas en materia tributaria por las Comunidades Autónomas debe amoldarse a lo dispuesto en la LOFCA, con independencia de que el Estatuto de Autonomía correspondiente haya sido aprobado antes o después de aquella ley.

F. La articulación jurídica de la atribución de potestades normativas a las Comunidades Autónomas.

11^a. Para dejar a disposición de las Comunidades Autónomas determinadas materias imponibles, al objeto de que éstas puedan ejercer su poder tributario sobre ellas, hubiera bastado la retirada por el Estado de las mismas o, en su caso, una reforma de los límites al poder tributario establecidos en la LOFCA. Cuando lo que se pretende es atribuir determinadas potestades normativas a las Comunidades Autónomas sobre algunos impuestos cedidos, de manera que éstos no dejen de pertenecer al sistema tributario estatal, y a su vez mantener un determinado nivel de homogeneidad en la regulación de sus elementos esenciales, es preciso emplear el mecanismo constitucionalmente previsto

para ello, que es el de la ley marco contemplada en el artículo 150.1 de la Constitución.

12^a. El mecanismo de la ley marco permite la *delegación* de determinadas potestades normativas a las Comunidades Autónomas, en el marco de una competencia cuya titularidad sigue ostentando el Estado. Dicha delegación, no supone una excepción al principio de autonomía, sino que es una manera distinta de darle cumplimiento, pues en definitiva da lugar a una ampliación del ámbito de actuación de las Comunidades Autónomas, a través del ejercicio de potestades legislativas. En consecuencia, la delegación es recepticia, por lo que debe ser aceptada por cada Comunidad. Asimismo, la Constitución prevé el establecimiento de un mecanismo de control, que constituye una especie de *placet* previo, otorgado por las Cortes Generales a las Comunidades Autónomas. Dicho control tiene como objeto verificar que éstas han ejercido sus potestades legislativas dentro del marco establecido por el Estado. En este sentido, constituye una modalidad de coordinación entre ambos legislativos. Por último, ningún problema existe para el empleo del mecanismo de la ley marco en materia tributaria, que además a estos efectos constituye una materia competencial como cualquier otra contenida en la Constitución. Las especialidades que concurren en esta materia, principalmente derivadas de su condición de materia *instrumental* con respecto del resto, no impiden que su distribución se lleve a cabo a través de los mecanismos generales constitucionalmente previstos para todas las competencias.

13^a. El empleo de la técnica de la ley marco para atribuir potestades normativas a las Comunidades Autónomas sobre impuestos cedidos, tiene la particularidad de que se articula a través de diferentes normas que colaboran entre sí, lo que añade una cierta complejidad a su articulación jurídica, pero no resulta contradictorio con lo establecido en la Constitución. De esta manera, la

LOFCA prevé la atribución de dichas potestades normativas, para cuyo marco general remite a la LSF. Esta última norma remite, a su vez, a las leyes específicas de cesión de impuestos, que se aprueban como leyes marco. Este complicado esquema de relaciones entre normas resultaba necesario por varias razones; en primer lugar, para garantizar el papel de la LOFCA como norma que establece el marco general dentro del cual puede desarrollarse el poder tributario autonómico, de manera que resultaba necesario que en ésta se previera la posibilidad de atribuir dichas potestades normativas, aunque constitucionalmente esta Ley no constituía el mecanismo adecuado para llevar a cabo dicho cometido. En segundo lugar, para permitir la aceptación de cada Comunidad Autónoma, a través de sus respectivas Comisiones mixtas, de las potestades así delegadas. En teoría esto debería permitir además la existencia de diferentes alcances en dicha atribución competencial a las Comunidades, si bien la LSF exige la aceptación del modelo de financiación en términos de todo o nada, por lo que difícilmente podrá tener lugar dicho alcance diferente.

14ª. En cuanto al mecanismo de control previsto en las citadas leyes marco, éste debe reputarse inconstitucional, porque el artículo 150.1 de la Constitución exige que dicho control se efectúe sobre “*normas legislativas*”, y no sobre proyectos de leyes como prevén las leyes de cesión. Dichos mecanismos de control han sido previstos en la Constitución para garantizar el cumplimiento de las directrices estatales, por lo que constituyen un instrumento imprescindible en aras de una adecuada coordinación en el ejercicio de las potestades delegadas.

Por otro lado, el citado precepto constitucional exige además que dicho control se lleve a cabo por las Cortes Generales, por lo que su desarrollo en la Comisión General de las Comunidades Autónomas del Senado, resulta manifiestamente insuficiente.

En cualquier caso, el control en este órgano tampoco ha funcionado correctamente pues, hasta la fecha, el control llevado a cabo en la Comisión General de las Comunidades Autónomas del Senado sólo haya sido empleado en cinco ocasiones, en las que la actuación de dicha Comisión se ha limitado a tomar conocimiento formal de dichas medidas normativas, lo cual pone de manifiesto que el mecanismo de control previsto en las leyes específicas de cesión de impuestos ha resultado ser un fracaso, tanto en su previsión normativa, que resulta inconstitucional, además de inefectiva, como en su propio funcionamiento posterior.

15ª. Al objeto de coordinar la normativa autonómica en materia de impuestos cedidos se crea la *Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria* y, dentro de ella, la *Comisión de Evaluación Normativa*. Pues bien, hasta este momento, no ha sido publicada información alguna acerca del funcionamiento de estas Comisiones. Teniendo en cuenta la evidente descoordinación que ha puesto de manifiesto el examen de la normativa autonómica, es fácil concluir que este mecanismo ha 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, cual es propiciar una adecuada coordinación entre las legislaciones estatal y autonómicas en materia de impuestos cedidos.

16ª. La normativa supletoria en materia de impuestos cedidos no es reconducible a la establecida en el artículo 149.3 de la Constitución y, en consecuencia, no resulta aplicable la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, según la cual el Estado no podrá dictar normas con la única vocación de ser aplicadas de forma supletoria. En este caso nos encontramos ante un mecanismo distinto, que tiene alguna nota común con la

supletoriedad, pero en el que concurren perfiles jurídicos específicos, propios de la técnica legislativa empleada para la atribución de potestades normativas a las Comunidades Autónomas sobre impuestos cedidos. De esta manera, en primer lugar, la normativa estatal supletoria forma parte del propio marco de atribución competencial. En efecto, dado 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. Al dictar la normativa supletoria, se asegura que la falta de ejercicio de las potestades normativas autonómicas, no impida la efectividad de la normativa estatal. En segundo lugar, porque en toda delegación puede el ente delegante, el Estado en este caso, prever cuáles hayan de ser los efectos de la falta de ejercicio de las facultades delegadas. En este sentido, el efecto previsto para la inactividad autonómica es la aplicación supletoria de la normativa estatal. Por último, dicha normativa no es sólo supletoria en la medida en que actúa en defecto de ley autonómica, sino que ostenta además un carácter *complementario* de la normativa autonómica, representando en ocasiones el papel de parámetro de control con respecto de la normativa aprobada por las Comunidades Autónomas.

G. El marco jurídico de la atribución de potestades normativas sobre los impuestos cedidos.

17^a. El marco general establecido en el artículo 19.2 de la LOFCA para el ejercicio de potestades normativas en general en todos los impuestos cedidos, adolece de un grado de imprecisión tal que resultará difícil emplearlo como parámetro de control para examinar la normativa autonómica. La prohibición de establecer determinadas medidas discriminatorias es un trasunto de lo dispuesto en el artículo 157.2 de la Constitución, para el caso de los impuestos

cedidos, y tiene como objetivo impedir que las Comunidades Autónomas alteren la configuración de los puntos de conexión establecidos por el Estado en los diferentes impuestos cedidos. Por su parte, el enunciado del principio de solidaridad, mera transcripción de lo establecido en el artículo 156.2 de la Constitución, más allá de exigir a las Comunidades Autónomas el respeto formal al marco establecido en la LOFCA y en la LSF para el ejercicio de sus potestades normativas en materia de impuestos cedidos, conlleva la obligación de respetar la configuración que ha hecho el Estado de sus propios impuestos. Por último, la obligación de mantener una presión efectiva global equivalente a la del resto del territorio nacional, constituye igualmente un límite sumamente impreciso y difícil de aplicar en la práctica.

18ª. En cuanto al marco concreto establecido para cada impuesto cedido, la atribución de potestades normativas a las Comunidades Autónomas sobre los impuestos cedidos conforma un marco normativo sumamente amplio e impreciso, que permite tanto la alteración de la estructura y la naturaleza de los impuestos cedidos, como la práctica anulación del impuesto. Esta posibilidad existe, con diferentes intensidades, en todos aquellos impuestos cedidos sobre los que se han atribuido potestades normativas. La situación descrita contrasta abiertamente con los límites establecidos a la creación de recargos por las Comunidades Autónomas. Se da así 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.

19ª. La atribución de potestades normativas a las Comunidades Autónomas sobre el IRPF no resulta contraria a la Constitución, pues ésta no contiene ningún reparto implícito de materias imponibles. No obstante, las concretas

potestades normativas atribuidas, producen una evidente distorsión de la estructura del impuesto, ya que los mismos elementos son tenidos en cuenta en diferentes momentos lógicos de la misma, a la hora de modular la carga tributaria. Esto supone en la práctica la pérdida de control, por parte del Estado, con respecto de la política fiscal sobre este impuesto, que representa un papel central en el sistema tributario, según ha reiterado el Tribunal Constitucional.

20^a. Como consecuencia de la atribución de potestades normativas en el IP y en el ISyD, y habida cuenta de la configuración de los puntos de conexión, pueden producirse determinados efectos extraterritoriales. Aunque es claro que el artículo 157.2 es también aplicable al ejercicio de dichas potestades normativas, dichos efectos no deben reputarse inconstitucionales. En primer lugar, porque la única manera de evitar totalmente la producción de dichos efectos, sería modificar los puntos de conexión de estos dos impuestos. Sin embargo, hay acuerdo en que el establecimiento de un punto de conexión distinto de la residencia habitual podría suponer una alteración de su estructura, y un fraccionamiento de sus bases imponibles como consecuencia del ejercicio de potestades normativas por las Comunidades Autónomas sobre los mismos. En segundo lugar, porque la territorialidad de las competencias autonómicas no constituye un límite absoluto, sino relativo, de manera que no impide que se puedan producir, *de facto*, determinados efectos extraterritoriales derivados de la propia naturaleza de la competencia, tal y como sucede en este caso.

21^a. El alcance de potestades normativas en el caso del IP, el ISyD y el ITPyAJD, propicia que se produzca una alteración en su estructura y, en última instancia, una mutación en su naturaleza. Asimismo, a través del ejercicio de estas potestades normativas, las Comunidades Autónomas podrían

llegar a alterar la estructura y la naturaleza de estos impuestos. Asimismo, y principalmente como consecuencia de la sustancial ampliación de potestades acaecida a raíz de la aprobación de la LSF, éstas podrían llegar a eliminar *de facto* estos tributos, reduciendo hasta el límite la carga tributaria.

22ª. La atribución de potestades normativas sobre el IEDMT plantea el problema de la desafortunada elección del punto de conexión, que puede dar lugar a fenómenos de competencia fiscal. En ese sentido, hubiera sido más coherente emplear el de la residencia habitual de los sujetos pasivos.

H. El ejercicio de potestades normativas sobre los impuestos cedidos por las Comunidades Autónomas.

23ª. El análisis de la normativa autonómica aprobada hasta el momento en materia de impuestos cedidos, pone de manifiesto una notable ausencia de coordinación. En todos los impuestos en que dichas potestades se han ejercido, es fácil encontrar supuestos de inadecuación de las leyes autonómicas al marco previsto en las estatales, o de inadecuación a la propia estructura de los impuestos cedidos en cuestión. Dicha descoordinación es una clara manifestación de una falta de lealtad constitucional por parte de muchas Comunidades Autónomas. Por otro lado, es consecuencia evidente de la ausencia de coordinación por parte del Estado, ya que ninguno de los mecanismos establecidos a estos efectos ha tenido el resultado deseado.

24ª. Asimismo, según hemos podido comprobar a lo largo de este estudio, la mayor parte de la normativa autonómica aprobada en este sentido ha estado dirigida a la disminución de la presión fiscal por estos impuestos. A pesar de que los numerosos límites cuantitativos establecidos por las normas autonómicas y, en general, la escasa cuantía de las deducciones y

bonificaciones establecidas no deben suponer una gran incidencia sobre la recaudación total por estos impuestos, es evidente que, en su mayoría, se trata de medidas exclusivamente encaminadas a disminuir la presión fiscal. Este modo de proceder resulta llamativo, habida cuenta de que una de las reivindicaciones tradicionales de las Comunidades Autónomas frente al Estado, es la adopción de una solución definitiva a la situación de insuficiencia financiera. Pues bien, es claro, según lo examinado hasta ahora, que las Comunidades Autónomas no han mostrado excesivo interés por aprovechar las nuevas potestades normativas para incrementar la presión fiscal en consecuencia. En definitiva, las Comunidades Autónomas no sólo han decidido no asumir el coste político que todo incremento efectivo de la imposición supone, sino que parecen preferir perpetuar su imagen como entes territoriales que prestan servicios, sin que sea perceptible para los ciudadanos cómo se financian.

25^a. En consecuencia, el objetivo pretendido con la reforma dista de haber sido cumplido de una manera satisfactoria, y ello por las siguientes razones: en primer lugar, no se ha cumplido una de las finalidades de la corresponsabilidad fiscal, cual es involucrar a los entes subcentrales en la financiación de sus propias competencias. En segundo lugar, si otro de los objetivos de la corresponsabilidad fiscal era propiciar un incremento de la autonomía financiera de una manera coordinada, dicho objetivo tampoco se ha visto adecuadamente cumplido.

La actual configuración de los impuestos cedidos no sólo no propicia el incremento de corresponsabilidad fiscal, sino que provoca importantes distorsiones en la configuración y estructura de los propios impuestos que han sido objeto de cesión.

BIBLIOGRAFÍA

AA.VV.: (Coord.: L. PAREJO ALFONSO): *Manual de Derecho Administrativo*. Vol. I. Barcelona: Ariel, 1998

AA.VV.: (Dir.: F. GARRIDO FALLA): *Comentarios a la Constitución*. Madrid: Civitas, 2001

AA.VV.: *Acuerdos autonómicos firmados por el Gobierno de la nación y el Partido Socialista Obrero Español el 31 de julio de 1981*. Madrid: Servicio de Publicaciones de la Presidencia del Gobierno, 1981

AA.VV.: *Informe de la Comisión de expertos sobre financiación de las Comunidades Autónomas*. Colección Informe, núm. 34. Madrid: CEC, 1981

AA.VV.: *La Belgique fédérale*. Bruxelles: Centre d'Etudes Constitutionnelles et Administratives-Ed. Bruylant, 1994

AA.VV.: *Recomendaciones de la Comisión sobre la Fiscalidad de las PYMES*. Madrid: MEH, 1997

AA.VV.: Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung", en *Auf dem Wege zur Wirtschaftlichen Einheit Deutschlands. Jahresgutachten 1990/91*. Stuttgart: Metzler-Poeschel

AA.VV.: *Studies of the Royal Commission on Taxation*. No. 12. Ottawa: Queen's Printer, 1967 (conocida como "Carter Commission")

ADAME MARTÍNEZ, F. D.: *Tributos propios de las Comunidades Autónomas*. Granada: Comares, 1996

"Autonomía financiera y corresponsabilidad fiscal en el modelo de financiación de las CCAA para el quinquenio 1997-2001". RVHP, *Palau 14*, núm. 28/1997

AGUADO RENEDO, C.: *El Estatuto de autonomía y su posición en el Ordenamiento Jurídico*. Madrid: CEC, 1996

"El principio dispositivo y su virtualidad actual en relación con la estructura territorial del Estado. REP, núm. 98/1997

AGULLÓ AGÜERO, A.: "Impuestos cedidos". AA. VV.: *Comentarios al Estatuto de autonomía de Cataluña*, Vol. III. Barcelona: Institut d'Estudis Autònoms, 1990

"La capacidad normativa de las Comunidades Autónomas: significado y

repercusiones sobre el sistema tributario (la ampliación del concepto de impuesto cedido". AA.VV.: *Seminario sobre una nueva etapa en la corresponsabilidad fiscal*. Barcelona: Institut d'Estudis Autònoms, 1999

AGUSTÍN TORRES, C.; AGUSTÍN JUSTRIBÓ, J.: *Reducciones del Impuesto de Sucesiones y Donaciones. Especialidades en Cataluña*. Barcelona: Bosch, 2001

AJA FERNÁNDEZ, E.: *El Estado autonómico. Federalismo y hechos diferenciales*. Madrid: Alianza Editorial, 1999

"Principios, normas y procedimientos constitucionales de la financiación autonómica". AA.VV.: (Ed. GONZÁLEZ-PÁRAMO, J. M.): *Bases para un sistema estable de financiación autonómica*. Madrid: Fundación BBVA, 2001

AJA FERNÁNDEZ, E.; TORNOS MÁS, J.: "La ley orgánica de transferencia o delegación del artículo 150.2 Constitución española", DA, núm. 232-233, octubre 1992-marzo 1993

AJA, E.; PÉREZ TREMP, P.: "Tribunal Constitucional y organización territorial del Estado". AA.VV. (Coords.: ESPÍN TEMPLADO, E.; DÍAZ REVORIO, F. J.): *La justicia constitucional en el Estado democrático*. Valencia: Tirant lo blanch, 2000

ALBERTÍ ROVIRA, E.: "Las relaciones de colaboración entre el Estado y las Comunidades Autónomas". REDC, núm. 14/1985

Federalismo y cooperación en la República Federal Alemana. Madrid: CEC, 1986

Autonomía política y unidad económica. Madrid: Institut d'Estudis Autònoms-Civitas, 1995

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: "La financiación de las Comunidades vasca y catalana". *Revista del Departamento de Derecho Político*, UNED, núm. 5, 1979-1980

"La armonización de las potestades tributarias regionales en España". DA, núm. 189/1981

Sistema tributario español y comparado. Madrid: Tecnos, 1986

ALONSO ALONSO, R.: "Medidas sobre fomento del empleo y beneficios fiscales en la sucesión de empresas familiares y vivienda habitual". RCEF, núm. 164/1996

- ALONSO DE ANTONIO, J. A.: “Las leyes marco como fórmula constitucional de ampliación no estatutaria de las competencias de las Comunidades Autónomas. El artículo 150.1 de la Constitución”. RFDUC, núm. 4/1981
- ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: “El poder tributario de las Comunidades Autónomas en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”. RHAyL, núm. 65/1992
- “Los tributos cedidos y la reforma del sistema de financiación autonómica (II)”. QF, núm. 22/1998.
- La inconstitucionalidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. Madrid: Instituto de Estudios Económicos, 2001
- ANASTOPOULOS, J.: *Les aspects financiers du fédéralisme*. Paris: Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 1979
- “Finances publiques et fédéralisme”. *Revue Française de Finances Publiques*, 1989
- ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: *Técnicas desgravatorias y deber de contribuir*. Madrid: McGraw Hill, 1999
- ASPICHUETA GRIJELMO, A.: “La renuncia a las exenciones inmobiliarias del IVA”. CrT, núm. 181/1993
- BARQUERO ESTEVAN, J.: *La gestión de los tributos locales: aspectos competenciales*. Madrid: Civitas, 1998
- BAYONA ROCAMORA, A.: *El derecho a legislar en el Estado autonómico*. Barcelona: Tecnos-Escola d'Administració Pública de Catalunya, 1992
- BEER, S. H.: “A Political Scientist's View of Fiscal Federalism”, en: AA.VV. (Ed.: OATES, W. E.): *The Political Economy of Fiscal Federalism*. Toronto: Lexington Books, 1997
- BERLIRI, A.: *Corso Istituzionale di Diritto Tributario*, vol. Primero, Giuffré, Milano, 1985
- BERMÚDEZ ODRIOZOLA, L.; PÉREZ DE AYALA BECERRIL, L.; PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M.: *Comentarios al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. Valladolid: Lex Nova, 2001
- BERN SPAHN, P.; FÖTTINGER, W.; STEINMETZ, I.: “Cesión de impuestos y administración tributaria en el modelo alemán de federalismo cooperativo”. HPE, núm. 146/1998

BIESCAS FERRER, J. A.; LÓPEZ LABORDA, J.: "Corresponsabilidad fiscal y equilibrios financieros". HPE, núm. 1/1992

BIRD, R. M.: "The case for Taxing Personal Wealth". AA.VV.: *Report of Proceedings of the Twenty-Third Tax Conference*. 1971 Conference Report. Toronto: CTF, 1972

"Tax Harmonization and Federal Finance: a Perspective on Recent Canadian Discussion". *Canadian Public Policy*, Vol. X, no. 3/1984

Federal Finance in Comparative Perspective. Toronto: CTF, 1986

"Federal-provincial taxation in turbulent times". CPA, Vol. 36, núm. 4/1993. (El mismo trabajo está publicado como "Discussion Paper", núm. 93-09. Halifax: Dalhousie University. Department of Economics, 1993)

"A comparative perspective on federal finance". AA.VV." (Ed. BANTING, K. G.; BROWN, D. M.; COURCHENE, T. J.): *The future of fiscal federalism*. Kingston: School of Policy Studies, 1994

"Rethinking Subnational Taxes: A New Look at Tax Assignment". *Tax Notes International*, núm. 20/2000 (también publicado como "Working Paper of the International Monetary Fund", núm. WP/99/165, que puede obtenerse en: www.imf.com)

BIRD, R. M.; MINTZ, J. M.: "Tax Assignment in Canadá: A Modest Proposal". AA.VV. (Ed. H. LAZAR): *Canadá: The State of The Federation 1999/2000. Toward a New Mission Statement for Canadian Fiscal Federalism*. Kingston: Institute of Intergovernmental Relations, 2000

BIRD, R. M.; SLACK, E.: "Equalization: The Representative Tax System Revisited". CTJ, vol. 38, no. 4/1990

BIRD, R. M.; VAILLANCOURT, F.: "Fiscal arrangements for maintaining and effective state in Canadá". *Environment and Planning C: Government and Policy*, vol. 19/2001

BIRD, R.; BUCOVETSKY, M. W.: *Canadian Tax Reform and Private Philanthropy*. Canadian Tax Paper, no. 58. Toronto: CTF, 1976

BIRD, R.; GENDRON, P. P.: "VATs in Federal Countries: International Experience and Emerging Possibilities". IBFD, *Bulletin*, no. 7, vol. 55/2001

BIRK, D.: "Stärkung der Eigenstaatlichkeit der Länder und Finanzierung der deutschen Einheit"; en: *Staatwissenschaften und Staatspraxis*, 1993

BLOW, L.; HALL, J.; SMITH, S.: *Financing Regional Government in Britain*. Londres: The Institute for Fiscal Studies, 1996

BOADWAY, R. W.: *The Constitutional Division of Powers: An Economic Perspective*. Ottawa: Economic Council of Canadá, 1992

“The Folly of Decentralizing the Canadian Federation”. *Dalhousie Review*, num. 75/1996

“The Economics of Equalization”. AA.VV. (Eds. BOADWAY, R. W.; HOBSON, P. A. R.): *Equalization: Its Contribution to Canadá’s Economic and Fiscal Progress*. Kingston: John Deutsch Institute for the Study of Economic Policy. Queen’s University, 1998

“Recent developments in the Economics of Federalism”. AA.VV. (Ed. H. LAZAR): *Canadá: The State of The Federation 1999/2000. Toward a New Mission Statement for Canadian Fiscal Federalism*. Kingston: Institute of Intergovernmental Relations, 2000

“The imperative of fiscal sharing transfers”. *International Social Science Journal*, núm. 167/2001

“Equalization: its role and design”. Documento preparado para su presentación en la 30th *Annual Conference of the Atlantic Provinces Economics Association*. mimeo. Canadá, 2001

“Tax systems in Federations and Economic Unions”. September 2001, mimeo

BOADWAY, R. W.; HOBSON, P. A. R.: *Intergovernmental Fiscal Relations in Canada*. Canadian Tax Papers, no. 96. Toronto: CTF, 1993

BOADWAY, R. W.; KITCHEN, H. M.: *Canadian Tax Policy*. Toronto: CTF, 1999

“Personal Income Tax Reform in a Broader Context”. CTJ, Vol. 47, no. 3/1999

BOKOBO MOICHE, S.: *Los puntos de conexión en los tributos autonómicos*. Valladolid: Lex Nova, 1998

BUCHANAN, J. M.: “Federalism and Fiscal Equity”. *The American Economic Review*, vol. XL/1950

BUCHANAN, J. M.; MUSGRAVE, R. A.: *Public Finance and Public Choice. Two Constrasting Visions of the State*. Cambridge: The MIT (Massachusetts Institute of Technology) Press, 1999

CAAMAÑO ANIDO, M. A.: *Régimen Fiscal de las Donaciones*. Madrid: Marcial Pons, 1993

“Tres notas sobre el nuevo impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos”. RCEF, núm. 227/2002

CALERO GALLEGO, J.; ESCRIBANO LÓPEZ, F.; RAMÍREZ GÓMEZ, S.: *La cesión de tributos a la Comunidad Autónoma Andaluza*. Sevilla: Instituto de Desarrollo Regional, Universidad de Sevilla, 1986

CALERO, J.; LASARTE, J.: “El recargo en el impuesto sobre la renta de la Comunidad de Madrid”. HPE, núm. 99/1986

CALVO ORTEGA, R.: “Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho financiero”, HPE, núm. 1/1970

CAMERON, D.; SIMEON, R.: “Intergovernmental Relations and Democracy: An Oxymoron if There Ever Was One?”. AA.VV.: (Eds.: H. BAKUIS; G. SKOGSTAD): *Canadian Federalism: Performance, Effectiveness and Legitimacy*. Don Mills: Oxford University Press, 2002

CANADA. DEPARTMENT OF FINANCE(*). *Federal-Provincial Fiscal Arrangements in the Eighties: A submission to the Parliamentary Task Force on the Federal-Provincial Fiscal Arrangements*. Ottawa: the department, april 1981

Federal-Provincial Tax Structure Committee. Ottawa: Queen’s Printer, 1966

Personal Income Tax Coordination: The Federal-Provincial Tax Collection Agreements. Ottawa, 1991

Equalization Program. Report of the Auditor General of Canada, (chapter 8), April 1997

Federal Administration of Provincial Taxes. New Directions. Ottawa, January 2000

(*) Todos los documentos del *Department of Finance* canadiense aquí citados pueden consultarse libremente en: <http://www.oag.bvg.gc.ca>

CARAMÉS VIÉITEZ, L.: “Federalismo fiscal: el debate de la corresponsabilidad”. HPE, núm. 1/1992.

CARO ROBLES, V.: “La transmisión de la empresa y de la vivienda habitual en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”. RCEF, núm. 223/2001

CASADO OLLERO, G.: *El sistema impositivo de las Comunidades Autónomas*.

Granada: Instituto de Desarrollo Regional-Universidad de Granada, 1981

“Capacidades normativas de las Comunidades Autónomas”. AA.VV.: *El sistema de financiación autonómica*. Madrid: MAP, 1998

CASADO OLLERO, G.; GONZÁLEZ-PÁRAMO, J. M.; LASARTE ÁLVAREZ, J.; MARTÍN AYALA, J. M.; MARTÍN QUERALT, J.; PLAZA VILLASANA, L.; y PÉREZ GARCÍA, F.: *La cesión parcial del IRPF a las Comunidades Autónomas*. Granada: Comares, 1997

CASAHUGA, A.: “De autonomías y su financiación”. HPE, núm. 63/1980

CASTELLS OLIVERES, A.: *Hacienda Autónoma. Una perspectiva de federalismo fiscal*. Barcelona: Ariel, 1988

“Perspectivas de la financiación de las Comunidades Autónomas: unas reflexiones sobre la revisión del sistema”. RVHP, *Palau 14*, núm. 12, 1990.

“Corresponsabilidad fiscal: revisión de algunos problemas”. *Cuadernos Aragoneses de Economía*, núm. 1, vol. 3/1993

“Autonomía y solidaridad en el sistema de financiación autonómica”. PEE, núm. 83/2000

CATTOIR, P.: *Autonomy, financial solidarity and cooperation in federal states*. Université Catholique de Louvain. Faculté des Sciences Économiques, sociales et Politiques, Nouvelle série, núm. 350. Louvain-la-Neuve: CIACO, 2000

CAYÓN GALIARDO, A.: “Las Haciendas Locales. Comentario al artículo 142 de la Constitución”. AA.VV.: *Comentarios a las leyes políticas*, tomo X. Madrid: EDERSA, 1985

“La sucesión *mortis causa* en la empresa familiar ante el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”. AA.VV.(Coords.: ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; CAYÓN GALIARDO, A.): *Presente y Futuro de la imposición directa en España*. Valladolid: Lex Nova, 1997

CAZORLA PRIETO, L. M.: “El esquema constitucional de la Hacienda de las Administraciones públicas españolas”. HPE, núm. 59/1979

“Incidencia de la nueva Constitución en la legislación territorial tributaria”. *Hacienda y Constitución*. Madrid: IEF, 1979

Poder tributario y Estado contemporáneo. Madrid: IEF, 1981.

Recargos e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Madrid: La Ley,

1986

“Propuestas de reforma de la actual configuración de las llamadas leyes de acompañamiento presupuestario”. CT, núm. 85/1998

Las llamadas leyes de acompañamiento presupuestario: sus problemas de constitucionalidad. Madrid: Marcial Pons, 1998

“Artículo 134”. AA.VV. (Dir.: F. GARRIDO FALLA): *Comentarios a la Constitución*. Madrid: Civitas, 2001

CAZORLA PRIETO, L. M.; MONTEJO VELILLA, S.: *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. Madrid: Civitas, 1991

CENCERRADO MILLÁN, E.: “La regulación contenida en la nueva Ley de Cesión de Tributos no permite modificar el mínimo exento en el IRPF”. QF, núm. 12/1997

El mínimo exento en el sistema tributario español. Madrid: Marcial Pons, 1999

COLLADO YURITA, M. A.: “La tasa fiscal sobre el Juego y su gravamen complementario: su coexistencia con el IVA”. *Álea*, núms. 12-13/1998

COLLINS, D. J.: *The impact of the GST package on Commonwealth State financial relations*. Australian Tax Research Foundation. Research Study No. 34, 2000

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: MINISTERIO DE HACIENDA. IEF, 2002

COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES: *A Common System of VAT: A Programme for the single Market*. Brussels: Commission of the European Communities, 1996

CORS MEYÀ, F. X.: “Los recargos y los impuestos propios de las Comunidades Autónomas”. REDF, núm. 59/1988

“La base imponible”. REDF, núm. 72/1991

COSTAS TERRONES, J. C.: “Los tributos cedidos en la financiación autonómica”. HPE, núm. 1/1992

COULOMBE, S.; MÉRETTE, M.: “Fiscal Needs and the CHST Per Capita Division Rule”. CTJ, vol. 48, no. 2/2000

COURCHENE, T. J.: *Renegotiating Equalization: National Policy, Federal State, International Economy*. Toronto: C. D. Howe Institute, Commentary no. 113, 1998

CRUZ VILLALÓN, P.: “La estructura del Estado o la curiosidad del jurista persa”. REFDUC, núm. 4/1982

CUBERO TRUYO, A. M.: “La inconstitucionalidad de las disposiciones estatales supletorias en relación con los impuestos cedidos a las Comunidades Autónomas”. JT III/1997

CHECA GONZÁLEZ C.: “La delegación de competencias administrativas del Estado a las CCAA en relación con los tributos cedidos”. RHAL, núm. 38/1983

La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Madrid: Marcial Pons, 1996

CHICO DE LA CÁMARA, P.: “Ley de Presupuestos y Ley de Acompañamiento en el Derecho comparado con especial referencia al caso italiano”. QF, núm. 1/1999

D'AMATI, N.: “Las exenciones y la subjetividad tributaria”. RDFyHP, núm. 81/1969

DAVIES, D. G.: *International Comparisons of Tax Structures in Federal and Unitary Countries*. Research Monograph no. 16. Canberra: Australian National University. Centre for Research on Federal Financial Relations, 1976

DE AGUIAR, E.: *Beneficios fiscales en la empresa familiar: patrimonio y sucesiones*. Barcelona: La Caixa. Colección de Estudios e Informes núm. 13/1998

DE LA HUCHA CELADOR, F.: “Reflexiones sobre la financiación de las Comunidades Autónomas en la Constitución española”, DA, núm. 232-233, 1992-1993

DE LA HUCHA CELADOR, F.; ZORNOZA PÉREZ, J. J.: “Los recargos sobre impuestos estatales y la financiación de las Comunidades Autónomas”. HPE, núm. 8/1990

DE LA PEÑA VELASCO, G.: “Los recargos como recursos de las Comunidades Autónomas”. REDF. núm. 43/1984

“La prohibición de crear tributos por las Leyes de Presupuestos de las Comunidades autónomas”. AA.VV.: *Organización Territorial del Estado (Comunidades Autónomas)*. Madrid: IEF, 1984



DE OTTO Y PARDO, I.: *Estudios sobre el Derecho estatal y autonómico*. Madrid: Civitas, 1986

Derecho constitucional: sistema de fuentes. Barcelona: Ariel, 1995

DE VEGA GARCÍA, P.: “Poder constituyente y regionalismo”. TRUJILLO, G.: *Federalismo y regionalismo*. Madrid: CEC, 1979

La reforma constitucional y la problemática del poder constituyente. Madrid: Tecnos, 1991

De WILDE d’ESTMAEL, T.: “Financement des régions et fédéralisme coopératif”. *Revue Régionale de Droit*, (Bélgica), 1990

DELGADO GONZÁLEZ, A. F.: “El nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas. Los tributos cedidos”. *RHAL*, núm. 51/1987

DGCHT.: *Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas. El debate en las Cortes Generales*. Madrid: MEH, 1982.

Cesión de tributos a Cataluña. El debate en las Cortes Generales. Madrid: MEH, 1983.

Ley de Cesión de Tributos a las Comunidades Autónomas. El debate en las Cortes Generales. Madrid: MEH, 1984.

DÍAZ DE SARRALDE, S.; HERRERO, A.; RUIZ-HUERTA, J.: “La financiación de las Comunidades Autónomas en el año 2000. Una evaluación de la corresponsabilidad y propuestas de reforma”; en: AA.VV. (Coord. J. TORNOS MAS): *Informe Comunidades Autónomas 2000*. Barcelona: Instituto de Derecho Público, 2001

DÍEZ-PICAZO, L. M.: “Ley autonómica y ley estatal (sobre el significado del principio de competencia en el Estado autonómico)”. *REDC*, núm. 25/1989

ECONOMIC COUNCIL OF CANADÁ: *Financing Confederation: Today and Tomorrow*. Ottawa: Department of Supply and Services, 1983

EGAN, M.: “Reshaping Fiscal Federalism in Australia”. AA.VV. (Coord.: N. A. WARREN): *Reshaping Fiscal Federalism in Australia*. Conference Series núm. 20. Sydney: Australian Tax Research Foundation, 1997

EMBED IRUJO, A.: “Notas acerca del procedimiento de ampliación de competencias: ¿reforma de los Estatutos de autonomía o leyes orgánicas de transferencia o delegación?”. AA.VV.: *Diez años de régimen constitucional*.

Madrid: Tecnos, 1989

ERARD, B.; VAILLANCOURT, F.: "The Compliance Costs of a Separate Personal Income Tax System for Ontario: Simulations for 1991". AA.VV. (Ed.: A. M. MASLOVE): *Taxation in a Sub-National Jurisdiction*. Toronto: University of Toronto Press, 1993

ESCRIBANO LÓPEZ, F.: "El concepto de tributo cedido, con especial referencia al Impuesto sobre el Patrimonio". AA.VV.: *Organización Territorial del Estado (Comunidades Autónomas)*. Vol. II, Madrid: IEF, 1984

El impuesto extraordinario sobre el patrimonio de las personas físicas. Madrid: Civitas, 1985

"El ámbito territorial de aplicación del Impuesto sobre el Patrimonio". RVHP *Palau 14*, núm. 17/1989

ESEVERRI, E.: "Autonomías, límites e insuficiencias. Reflexiones sobre la Hacienda autonómica". PEE, núm. 1/1980

"Notas para configurar la Ley Presupuestaria de las Comunidades Autónomas". AA.VV.: *Organización Territorial del Estado (Comunidades Autónomas)*. Vol. II, Madrid: IEF, 1984

EZQUIAGA DOMÍNGUEZ, I. Y GARCÍA DE BUSTOS, F.: "La reforma del IRPF y las Comunidades Autónomas". Cuadernos de Información Económica, núm. 135/1998

FALCÓN Y TELLA, R.: "La habilitación a las Leyes de Presupuestos para modificar tributos". REDF, núm. 33/1982

La compensación financiera interterritorial. Madrid: Congreso de los Diputados, 1986

"La distribución de competencias en materia financiera entre el Estado y las Comunidades Autónomas". *Estudios de Derecho y Hacienda vol. I*. Madrid: MEH, 1987

"Límites materiales y temporales de la parte dispositiva de la Ley de Presupuestos". AA.VV.: *Las Cortes Generales*, vol. II. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1987

"Leyes de Presupuestos y Leyes "de Acompañamiento": un posible fraude a la Constitución". QF, núm. 22/1994

"Leyes de acompañamiento y técnica legislativa". QF, núm. 1/1997

“Las reducciones en la base imponible del ISyD en materia de vivienda habitual y empresa familiar: el discutible criterio de la Dirección General de Tributos. QF, núm. 8/1999

“Los tributos cedidos y las competencias normativas de las Comunidades Autónomas”. PEE, núm. 83/2000

“La Ley de acompañamiento y el Impuesto sobre las ventas minoristas de hidrocarburos”. QF, núm. 1/2002

“El extravagante ejercicio de las competencias autonómicas en relación con los tipos de AJD”. QF, núm. 2/2002

FERNÁNDEZ AMOR, J. A.: “La financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común: notas y reflexiones sobre la reforma de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas y la Ley de Cesión de Tributos del Estado”, RCDP. *Autonomies*, núm. 23/1998

Análisis Jurídico del Recargo Autonómico. Relaciones con los tributos cedidos. Barcelona: Cedecs, 1999

FERNÁNDEZ CUEVAS, A.: “El sistema normativo de las Comunidades Autónomas. Referencia particular a los aspectos financieros”. AA.VV.: *La Constitución española y las fuentes del Derecho*. Vol. II. Madrid: IEF, 1979

FERNÁNDEZ FARRERES, G.: “La subvención y el reparto de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas”. REDC, núm. 38/1993

FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ T. R.: “El sistema de distribución de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas”, *Revista de Estudios de la vida local*, núm. 201/1979

Las leyes orgánicas y el bloque de la constitucionalidad. Madrid: Civitas, 1981

“La distribución de competencias en materia de juegos de azar: problemática y soluciones”. *Álea*, núm. 3/1996

FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R.; FERREIRO LAPATZA, J. J.: “La financiación de las autonomías”. AA.VV.: *La España de las Autonomías*. Madrid: Ministerio de Administraciones Territoriales, 1985

FERREIRO LAPATZA, J. J.: “La Hacienda regional”. REDF, núm. 14/1977

“Las fuentes del Derecho Financiero en la Constitución española”. AA.VV.: *La Constitución española y las fuentes del Derecho*, vol. II. Madrid: IEF, 1979

“Los impuestos cedidos y la Ley 42/1983, de 28 de diciembre”. REDF, núm. 40/1983

La Hacienda de las Comunidades Autónomas en los diecisiete Estatutos de autonomía. Barcelona: Generalitat de Catalunya, 1985

“Régimen jurídico de la financiación autonómica: la corresponsabilidad fiscal y la STC 150/1990”. RHAL, núm. 61/1991

FERREIRO LAPATZA, J. J.; AGULLÓ AGÜERO, A.: “Las participaciones provinciales en los ingresos del Estado”. REDF, núm. 70/1991

GALLEGO ANABITARTE, A.; MARCOS FERNÁNDEZ, A.: *Derecho Administrativo I. Materiales*. Madrid: 1989

GALLEGO ANABITARTE, J. A.; CHINCHILLA PEINADO, J.A.; DE MARCOS FERNÁNDEZ, A.; RODRÍGUEZ-CHAVES MIMBRERO, B.: *Conceptos y principios fundamentales del Derecho de Organización*. Madrid: Marcial Pons, 2000

GARCÍA AÑOVEROS, J.: “¿Crisis en las Haciendas Autonómicas?”. HPE, núm. 101/1986.

“Informe sobre modificación del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas”. HPE, núm. 101/1986.

“La financiación de las Comunidades Autónomas: el debate de la corresponsabilidad”, *Dirección y Progreso*, núm. 150/1996

GARCÍA CAMPOS, M.: “Panorama actual de la tributación del bingo: vulneración de la Tasa satisfecha por el juego del bingo de la Sexta Directiva 77/388/CEE”. *Álea*, núm. 10/1997

GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: “El ordenamiento estatal y los ordenamientos autonómicos: sistema de relaciones”. AA.VV.: *Organización territorial del Estado (Comunidades Autónomas)*, vol. I. Madrid: IEF, 1984

Estudios sobre autonomías territoriales. Madrid: Civitas, 1985

GARCÍA DE ENTERRÍA, E.; FERNÁNDEZ, T. R.: *Curso de Derecho Administrativo, (I)*. Madrid: Civitas, 1999

GARCÍA FRÍAS, M. A.: *La financiación territorial mediante recargos: un análisis jurídico*. Salamanca: Ediciones Universidad de Salamanca. 1994

GARCÍA GIL, J. L.; GARCÍA GIL, F. J.: *Tratado del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*. Madrid: DIJUSA, 2000

GARCÍA MARTÍNEZ, A.: “Los títulos competenciales que inciden en la Hacienda autonómica: posibilidades y límites”. CT, núm. 92/1999

La gestión de los tributos autonómicos. Madrid: Civitas, 2000

“Los recargos sobre impuestos del Estado como recurso de las Comunidades Autónomas”. *Revista Jurídica de Estudiantes*, Universidad Autónoma de Madrid, núm. 2/2000

“La configuración del tributo cedido como recurso autonómico”. REDF, núm. 112/2001

“La asunción autonómica de las competencias normativa y de gestión sobre los tributos cedidos”. CT, núm. 103/2002

GARCÍA MARTÍNEZ, A.; HERRERA MOLINA, P.: “El derecho comunitario como límite a la cesión del IVA a las Comunidades Autónomas”. RVEH, núm. 2/2001

GARCÍA MORILLO, J., PÉREZ TREMP, P. Y ZORNOZA PÉREZ, J.: *Constitución y financiación autonómica*. Valencia: Tirant lo blanch alternativa, 1998

GARCÍA ROCA: “El principio de voluntariedad autonómica: teoría y realidad constitucional”. *Revista de Derecho Político*, núm. 21/1984

GARCÍA RUIZ, J. L.; GIRON REGUERA, E.: “La incidencia del modelo de Estado en el sistema de financiación autonómica”. REDC, núm. 51/1997

GARCÍA-MONCÓ, A. M.: *Autonomía financiera de las Comunidades Autónomas*. Valladolid: Lex Nova, 1996

GARRIDO FALLA, F.: “El desarrollo legislativo de las normas básicas y leyes marco estatales por las Comunidades Autónomas”. RAP, núm. 94/1981

GIANNINI, A. D.: *Instituciones de Derecho tributario*. Madrid: EDERSA, 1957

GIMÉNEZ SÁNCHEZ; GONZÁLEZ ALONSO, A.: “Articulación jurídica del método de financiación previsto para el quinquenio 1997-2001”. *La Ley*, núm. 4979/2000

GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E.: “La reforma de la Financiación

Autonómica”. PEE, núm. 69/1996

“La reforma de la Hacienda autonómica”. *Impuestos*, Tomo II/1997

GÓMEZ-FERRER MORANT, R.: “Relaciones entre leyes: competencia, jerarquía y función constitucional”. RAP, núm. 113/1987

GONZÁLEZ GARCÍA, E.: “La cesión del IRPF a las Comunidades Autónomas”. AA.VV.: *El sistema de financiación autonómica*. Madrid: MAP, 1998

GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L.: *La fiscalidad del patrimonio y de las relaciones económicas familiares*. Navarra: Aranzadi, 2002

GRAHAM, J. F.: “Fiscal adjustment in a federal country”; en: GRAHAM, J. F.; JOHNSON, A. W.; ANDREWS, J. M.: *Inter-government Fiscal Relations*. Toronto: CTF, 1964.

HANSEN, A.; PERLOFF, H.: *State and Local Finance in the National Economy*. New York: W. W. Norton, 1944

HEALD, D.; GEAUGHAM, N.: “Financing a Scottish Parliament”. AA.VV. (Ed.: S. TINDALE): *The State and the Nations*. London: Institute for Public Policy Research, 1996

HEALD, D.; GEAUGHAN, N.; ROBB, C.: “Financial Arrangements for UK Devolution”, en *Regional and Federal Studies*, Vol. 8, no. 1/1998 (*Special Issue: Remaking the Union. Devolution and British Politics in the 1990s*. Editores: H. ELCOCK y M. KEATING)

HENKE, K-D.: “Maßnahmen zur Stärkung der Eigenstaatlichkeit der Länder und die Finanzierung der deutschen Einheit”, en: *Staatwissenschaften und Staatspraxis*, 1993

HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F. L.: *La regulación de los juegos de azar*. Madrid: Tecnos, 1996, págs. 64 y siguientes; por el mismo autor: “El marco constitucional del reparto de competencias en materia de juegos de azar”. *Álea*, núm. 10/1997

HERRERA MOLINA, M. A.: “¿Un nuevo régimen especial de IVA? La tasa sobre máquinas tragaperras?”. QF, núm. 6/2001

HERRERA MOLINA, P. M.: “Hacienda general y autonomía financiera”. REDF, núm. 56/1987

La exención tributaria. Madrid: Colex, 1990

Capacidad Económica y Sistema Fiscal. Análisis del ordenamiento español a la

luz del Derecho alemán. Madrid: Marcial Pons, 1998

“Fundamento y configuración del mínimo personal y familiar”. AA.VV.: *El mínimo personal y familiar en el impuesto sobre la renta de las personas físicas*. Madrid: IEF-Marcial Pons, 2000

“La Ley Foral General Tributaria frente a las competencias exclusivas del Estado”. Pamplona: Gobierno de Navarra. Departamento de Economía y Hacienda, 2001

HERRERO, A.; RUIZ-HUERTA, J; VIZÁN, C.: “La reforma del sistema de financiación autonómica”. AA.VV. (Dir. J. TORNOS MAS): *Informe Comunidades Autónomas 2001*. Barcelona: Instituto de Derecho Público, 2002

HESSE, K.: *Escritos de Derecho Constitucional*. Madrid: CEC, 1983

Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland. Heidelberg: C. F. Müller Verlag, 1995

HINOJOSA TORRALVO, J. J.: “La Ley de Presupuestos. Función, contenido y límites”. REDF, núm. 62/1989

HOBSON, P. A. R.: “Canadá’s Equalization Program: In Principle and in Practice”. AA.VV. (Eds. BOADWAY, R. W.; HOBSON, P. A. R.): *Equalization: Its contribution to Canadá’s Economic and Fiscal Progress*. Kingston: John Deutsch Institute for the Study of Economic Policy. Queen’s University, 1998

HOGG, P. W.: *Constitutional Law of Canadá*. (loose leaf edition), Scarborough: Carswell, 1997

HOWARD, R.; RUGGERI, G.; VAN WART, D.: “The Progressivity of Provincial Personal Income Taxes in Canada”. CTJ, Vol. 39, no. 2, 1999

HSÜ DAU-LIN: *Mutación de la Constitución*. Oñati: Instituto Vasco de Administración Pública, 1998, (obra original en alemán: *Die Verfassungswandlung*. Leipzig, 1932)

IBÁÑEZ CASADO, J.: “Aplicación del principio de corresponsabilidad fiscal”. CT, núm. 99/2001

IP, I. K.; MINTZ, J. M.: *Dividing the Spoils. The Federal-Provincial Allocation of Taxing Powers*. C. D. Howe Institute, 1992

JAMES, D. W.: *Intergovernmental Financial Relations in Australia*. Information Series, núm. 3. Sydney: Australian Tax Research Foundation, 1992

JELLINEK, G.: *Reforma y mutación de la Constitución*. Madrid: CEC, Madrid, 1991

JIMÉNEZ ASENSIO, R.: *La Ley autonómica en el sistema constitucional de fuentes del derecho*. Madrid: Marcial Pons, 2001

JIMÉNEZ BLANCO, A.: *Las relaciones de funcionamiento entre el poder central y los entes territoriales. Supervisión, solidaridad, coordinación*. Madrid: Instituto de Estudios de Administración Local, 1985

JIMÉNEZ COMPAIRED, I.: “La constitucionalidad del recargo del 3 por 100 sobre la cuota líquida del IRPF en cuanto ingreso o recurso de la Hacienda autonómica. (Notas a las Sentencia del Tribunal Constitucional 150/1990, de 4 de octubre)”. REDF, núm. 69/1991

La imposición propia de las Comunidades Autónomas. Madrid: B.O.E., 1994

“Sobre el contenido de las Leyes regionales de presupuestos”. RDFyHP, núm. 237/1995

“El impuesto balear sobre las loterías. Comentario a la Sentencia del Tribunal Constitucional 49/1995, de 16 de febrero”. REDF, núm. 90/1996

JIMÉNEZ DÍAZ, A.: “La Ley de Presupuestos: seguridad jurídica y principios de relación entre normas”. REDF, núm. 82/1994

“La impugnación de las Leyes Medida como problema. Consideraciones desde la jurisprudencia constitucional sobre la Ley de Presupuestos”. REDF, núm. 112/2001

KORIOETH, S.: *Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern*: Tübingen: Mohr Siebeck, 1997

LA FOREST, G. V.: *The Allocation of Taxing Power Under the Canadian Constitution*. Toronto: CTF, 1981

LACHANCE, R.; VAILLANCOURT, F.: “Quebec’s Tax on income: evolution, status and evaluation”, en Institute of Intergovernmental Relations: *Tax Competition and the Fiscal unión: Balancing Competition and Harmonization in Canadá*. Working Papers 2001 (1). Kingston: Queen’s University, 2001

LAGARES CALVO, M. J.: “El impuesto sobre el patrimonio neto: características y funciones en un sistema tributario moderno”. AA.VV.: *El impuesto sobre el patrimonio neto*. Madrid: IEF, 1972

LAGO MONTERO, J. M.: *El Poder Tributario de las Comunidades Autónomas*.

Navarra: Aranzadi, 2000

LARENZ, K.: *Metodología de la Ciencia del Derecho*. Barcelona: Ariel, 1994

LASAGABASTER HERRARTE, I.: *El sistema competencial en el Estatuto de autonomía*. Oñati: Instituto Vasco de Administración Pública, 1989

LASARTE ÁLVAREZ, J.: "La financiación de las Comunidades Autónomas". DA, núm. 181/1979

"Potestad legislativa y poder tributario de las Comunidades Autónomas". AA.VV.: *La Constitución española y las fuentes del Derecho*, Vol. II. Madrid: IEF, 1979, (trabajo también publicado en: REDF, núm. 22/1979)

"Perspectivas de reforma de la financiación de las Comunidades Autónomas. Algunas consideraciones en torno al Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas, así como sobre los Pactos políticos de 1996", estudio preliminar a la obra de ADAME MARTÍNEZ, D.: *Tributos propios de las Comunidades Autónomas*. Granada: Comares, 1996

"La reforma de la Financiación Autonómica para el quinquenio 1997-2001". AJA, núm. 282/1997

LEDERMAN, J.: "Some forms and limitations of cooperative federalism". *Canadian Bar Review*, núm. 45/1967

LETE ACHIRICA, C.: "La noción de empresa familiar y sus implicaciones fiscales". QC, núm. 9/1999

LIBERATI, P.: "Compartecipazione o trasferimento perequativo? Il ruolo dell'IVA nel nuovo sistema di finanziamento regionale". *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*. LIX, núm. 4, I/2000

LINARES MARTÍN DE ROSALES, J.: "Comentarios a la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas". HPE, núm. 65/1980

"El IVA como instrumento de financiación de las Comunidades Autónomas: una aproximación". CT, núm. 52/1985

"La delegación de la gestión en los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas". AA.VV.: *XXXII Semana de Estudios de Derecho Financiero*. Madrid: IEF, 1986

LINARES Y MARTÍN DE ROSALES, J.; RODRÍGUEZ CATIVIELA, E. J.: *El IVA y las Comunidades Autónomas*. Aragón: Diputación General de Aragón, 1984

LÓPEZ DÍAZ, A.: “Régimen jurídico de los recargos de las Comunidades Autónomas”, en RHAL, núm. 52/1988

LÓPEZ GUERRA, L.: “Conflictos competenciales, interés general y decisión política”. RCEC, núm. 1/1988

“El modelo autonómico”. RCDP, *Autonomies*, núm. 20/1995

LÓPEZ LÓPEZ, H.: “El principio de territorialidad como límite al ejercicio de las competencias normativas por las Comunidades Autónomas en materia del Impuesto sobre el Patrimonio”. *Anuario de la Facultad de Ciencias Jurídicas de la Universidad de Antofagasta* (Chile), núm. 7/2001

LUEIRO LORES, M.: “La cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas”. RHAL, núm. 38/1983

LYNN, H.: *Federal-Provincial Fiscal Relations*. Studies of the Royal Commission on Taxation, no. 23. Ottawa: Federal-Provincial Relations Division. Department of Finance, december 1964

MACNAUGHTON, A.: “Compliance and Administration Issues Under the Tax Collection Agreements”. CTJ, Vol. 47, no. 4/1999

MAGNET, J. E.: “The Constitutional Distribution of Taxation Powers in Canadá”. *Ottawa Law Review*, Vol. 10, n. 2, 1978

Constitutional Law of Canadá. Vol. I (*Federalism*). Edmonton: Juriliber Limited, 1998

MAGRANER MORENO, F. J.: “Las reducciones autonómicas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: el caso de la Comunidad Valenciana”. TF, núm. 126/2001

MAP: *Memoria del Proyecto de ley orgánica de transferencia de competencias a Comunidades Autónomas que accedieron a la autonomía por la vía del artículo 143 de la Constitución*. MAP: *Acuerdos autonómicos de 28 de febrero de 1992*, Madrid, 1992

MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *La protección del mínimo existencial en el ámbito del IRPF*. Madrid: Colex, 1996

MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: “Delimitación entre el Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: aspectos problemáticos”. CT, núm. 96/2000

“Regulación en España”. AA.VV.: *El mínimo personal y familiar en el impuesto sobre la renta de las personas físicas*. Madrid: IEF-Marcial Pons, 2000

MARTÍN MATEO, R.: *Manual de Derecho administrativo*. Madrid: Trivium, 1996

MARTÍN QUERALT, J.: “La financiación de las Comunidades Autónomas según la Constitución”. AA.VV.: *La financiación de las Autonomías*, Valencia: Consejería de Economía y Hacienda del País Valenciano, 1979

“La institucionalización de la Hacienda en los futuros Estatutos de autonomía”. HPE, núm. 59/1979

“Potestades normativas de las Comunidades Autónomas en materia tributaria”. AA.VV.: *La Constitución española y las fuentes del Derecho*, Vol. II. Madrid: IEF, 1979

“Fiscalidad y conflictos constitucionales positivos de competencia entre Comunidades autónomas”. AA.VV.: *El Tribunal Constitucional*. Madrid: IEF, 1981

“El sistema financiero de las Comunidades Autónomas”. AA.VV.: *Organización territorial del Estado (Comunidades Autónomas)*, vol. I. Madrid: IEF, 1984

“El sistema de financiación de las CCAA: notas críticas”. RVHP. *Palau 14*, núm. 11, 1990

“La Ley de Acompañamiento o el sinvivir del derecho”. TF, núm. 74/1996

MARTÍN RETORTILLO, L.; RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *La ley de Presupuestos Generales del Estado. Eficacia temporal y carácter normativo*. Madrid: CEC, 1989

MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: “Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: naturaleza y posición en el sistema”. HPE, núm. 68/1981

La cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas. Madrid: Civitas, 1983

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)”. REDF, núm. 104/1999

MATEO RODRÍGUEZ, L.: “Tributación de los beneficios derivados del juego”. RDFyHP, núm. 137/1978

MATHEWS, R.: *Revenue Sharing in Federal Systems*. Centre for Research on Federal Financial Relations. Research Monograph, no. 31. Canberra: The Australian National University, 1980

“Sistemas comparados de federalismo fiscal: Australia, Canadá y Estados Unidos”. AA.VV. (RUIZ-HUERTA; MUÑOZ DE BUSTILLO): *Estado federal-Estado regional: la financiación de las Comunidades Autónomas*. Salamanca: Diputación de Salamanca, 1986

MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: “El devengo de los tributos en la Jurisprudencia del Tribunal Supremo y en las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central”. REDF, núm. 23/1979

McLURE Jr., C. E.: “Tax Competition: Is What’s Good for the Private Goose Also Good for the Public Gander?”. *National Tax Journal*, Vol. 39, 1986

“The Tax Assignment Problem: Ends, Means and Constrains”. *Australian Tax Forum*, Vol. 11/1994

“Tax Assignment and Subnational Fiscal Autonomy”. *Bulletin*. IBFD, núm. 12, vol. 54/2000 (Prácticamente el mismo trabajo está publicado bajo el título: *Vertical Fiscal Imbalance and the assignment of taxing powers in Australia*. Hoover Institution, Stanford University, 1993, págs. 1 a 25).

MEDINA GUERRERO, M.: “La Hacienda de la Comunidad Autónoma andaluza”. CRUZ, P., PORRAS, A. MEDINA, M. y TEROL, M.: *El Estatuto de Andalucía*, tomo I (las competencias). Barcelona: Ariel, 1990

La incidencia del sistema de financiación en el ejercicio de las competencias de las Comunidades Autónomas. Madrid: CEC, 1992

“Supremacía financiera, distorsión del orden competencial y cooperación en el Estado autonómico: algunas consideraciones en torno a la STC 13/1992”. REDC, núm. 35/1992

“Límites y posibilidades del control de constitucionalidad del reparto de los ingresos en el Estado autonómico”. AA.VV.: *Constitución y el nuevo diseño de las Administraciones estatal y autonómica. XIX Jornadas de Estudio*. Madrid: Dirección del Servicio Jurídico del Estado. Ministerio de Justicia-BCH-Civitas, 1998

MEH: *Informe para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Madrid: IEF, 1998

MENÉNDEZ REXACH, A.: “Coordinación de la ordenación del territorio con políticas sectoriales que inciden sobre el medio físico”. DA núms. 230-231/1992

“La cooperación, ¿un concepto jurídico?”. DA núm. 240/1994

MERINO HERNÁNDEZ, J. L.: *Comentarios al Estatuto de autonomía de la Comunidad autónoma de Aragón*. Madrid: Instituto de Estudios de Administración Local, 1985

MILTON MOORE, A.; HARVEY PERRY, J.; BEACH, D. I.: *The Financing of Canadian Federation. The First Hundred Years*. Canadian Tax Papers, no. 43. Toronto: CTF, 1966

MINTZ, J. M.: “The 1991 Federal Budget, Tax Policy and the Constitutional Crisis”, en AA.VV. (Eds. PRACHOWNY, M. P. J.; y PURVIS, D. D.): *The February 1991 Federal Budget*. Kingston: John Deutsch Institute for the Study of Economic Policy, 1991

MINTZ, J. M.; TULKENS, H.: “Commodity Tax Competition Between Member States of a Federation: Equilibrium and Efficiency”, en: *Journal of Public Economics*, núm. 29/1986

MINTZ, J. M.; WILSON, T. A.: “The Allocation of Tax Authority in the Canadian Federation”. AA.VV. (Eds. BOADWAY, R. W.; COURCHENE, T. J. Y PURVIS, D.): *Economic Dimensions of Constitutional Change*. Kingston: John Deutsch Institute for the Study of Economic Policy, 1991

MITJANS PERELLÓ, E.: “Hacia una equiparación entre todas las Comunidades Autónomas: la ampliación de competencias de la Ley Orgánica 9/1992, de 23 de diciembre”. RCDP *Autonomies*, núm 17/1993

MOLDES TEO, E.; CARAMÉS, L.: “La financiación de las autonomías y las Haciendas municipales”. *Revista de Economía y Hacienda Local*, núm. 27/1979

MONASTERIO ESCUDERO, C.: “Corresponsabilidad fiscal: problemas de definición y elección de instrumentos”. HPE, núm. 1/1992

“La reforma del IRPF y sus efectos sobre la financiación autonómica”. *Revista del Instituto de Estudios Economicos*, nums. 2 y 3/1998

MONASTERIO ESCUDERO, C.; ALCALÁ AGULLÓ, F.; LÓPEZ LABORDA, J.: “Una propuesta para el 2001. La reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común”. AA.VV.: (Ed. GONZÁLEZ-PÁRAMO, J. M.): *Bases para un sistema estable de financiación autonómica*. Madrid: Fundación BBVA, 2001

MONASTERIO ESCUDERO, C.; PÉREZ GARCÍA, F.; SEVILLA SEGURA, J. V.; y SOLÉ VILANOVA, J.: *Informe sobre el actual sistema de financiación*

autonómica y sus problemas. Madrid: IEF, 1995 (conocido como *libro blanco*)

MONASTERIO ESCUDERO, C.; SOLÉ VILANOVA, J.; FALCÓN Y TELLA, R.; CASADO OLLERO, G.: “Corresponsabilidad fiscal: cuatro opiniones y un criterio común”, *Perspectivas del Sistema Financiero*, núm. 51, 1995

MONASTERIO ESCUDERO, C.; SUÁREZ PANDIELLO, J.: *Manual de Hacienda autonómica y local*. Barcelona: Ariel, 1998

MONTILLA MARTOS, J. A.: *Las leyes orgánicas de transferencia y delegación*. Madrid: Tecnos, 1998

MUÑOZ DEL CASTILLO, J. L.: “La financiación de las regiones en España”. *RHAL*, núm. 35/1982

MUÑOZ MACHADO, S.: “La interpretación estatutaria del sistema constitucional de distribución de competencias”. *Revista del Departamento de Derecho Político*. UNED, núm. 5, 1979-1980

Las potestades legislativas de las Comunidades Autónomas. Madrid: Civitas, 1981

Derecho Público de las Comunidades Autónomas, I. Madrid: Civitas, 1982

Derecho Público de las Comunidades Autónomas, II. Madrid: Civitas, 1984

“Los pactos autonómicos de 1992: la ampliación de competencias y la reforma de los Estatutos”. *RAP*, núm. 128/1992

MUSGRAVE, R. A.; MUSGRAVE, P. B.; BIRD, R. M.: *Public Finance in Theory and Practice*. (First Canadian Edition). Toronto: McGraw-Hill Ryerson Limited, 1987

MUSGRAVE, R.: “Who Should Tax, Where and What?”. AA.VV. (Ed.: McLURE, C. E. Jr.): *Tax Assignment in Federal Countries*. Canberra: Centre for Research on Federal Financial Relations. Australian National University, 1983

NAVARRO EGEA, M.: *Incentivos fiscales a la pequeña y mediana empresa. Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. Madrid: Marcial Pons, 1999

NORREGAARD, J.: “Tax Assignment”. AA.VV. (Ed. T. TER-MINASSIAN): *Fiscal Federalism in Theory and Practice*. Washington: International Monetary Fund, 1997

NORRIE, K.; WILSON, L. S.: “On Re-Balancing Canadian Fiscal Federation”.

AA.VV. (Ed. H. LAZAR): *Canadá: The State of The Federation 1999/2000. Toward a New Mission Statement for Canadian Fiscal Federalism*. Kingston: Institute of Intergovernmental Relations, 2000

NÚÑEZ BOLUDA, F.: “La cesión de tributos a las CCAA. Un examen de su normativa”. *RHAL*, núm. 40/1984

NÚÑEZ GRANÓN, M.: *Las desigualdades tributarias por razones familiares y de residencia*. Madrid: Marcial Pons-IEF, 1998

NÚÑEZ PÉREZ, G. G.: “La conceptualización jurisprudencial del devengo en materia tributaria como exigibilidad de la obligación tributaria”. *La Ley*, núm. 1447, 7 de mayo de 1986

OATES, W. E.: *Federalismo fiscal*. Madrid: Instituto de Estudios de Administración local, 1977

“An Essay on Fiscal Federalism”, en *Journal of Economic Literature*. Vol. XXXVII, september 1999

OLIVERA MASSO, P.: “Los conceptos constitucionales de hacienda general, bases del régimen jurídico de las Administraciones públicas y procedimiento administrativo común en materia financiera: relevancia del significado de los mismos para resolver el problema de la aplicación a las Comunidades Autónomas de la Ley General Tributaria y la Ley General Presupuestaria del Estado”. *CT*, núm. 71, 1994

OLSON, M.: “The Principle of Fiscal Equivalence: The Division of Responsibilities Among Different Levels of Government”. *American Economic Review*, Vol. 59, 1969

ORÓN MORATAL, G.: *Régimen fiscal del juego en España*. Madrid: Tecnos, 1990

“La distribución del poder financiero entre el Estado y las CCAA (especial referencia a la relación entre Leyes Tributarias del Estado y de las CCAA)”. *RVHP, Palau 14*, núm. 28, 1997

“La residencia habitual como punto de conexión en los impuestos directos: problema actual y causa de próximas reformas legislativas”. AA.VV.: *Presente y futuro de la Imposición Directa en España*. AEDAF. Valladolid: Lex Nova, 1997

“Es hora de arrumar la tasa sobre el juego”. *Álea*, núm. 17/2000

ORTIZ CALLE, E.: *La Agencia Estatal de Administración Tributaria*. Madrid: BOE-Universidad Carlos III, 1998

“La distribución de competencias tributarias entre el Estado y las Comunidades Autónomas y la solidaridad financiera: un análisis comparado”. RVHP, *Palau 14*, núm. 31, 1999

“Los límites de la competencia legislativa tributaria de los Länder en la República Federal de Alemania: un análisis comparado (I) y (II)”. *Impuestos*, núms. 9 y 10, 1999.

“Procesos negociadores e inestabilidad del sistema de financiación autonómica: una perspectiva de Derecho comparado”. *Impuestos*, núm. 24/2000

OSSORIO CRESPO: “El nuevo IRPF y la corresponsabilidad fiscal”, CT, núm. 87, 1998

PALAO TABOADA, C.: *La Hacienda Regional y el proyecto de Constitución*. Zaragoza: Universidad de Zaragoza, 1978

“Hacienda Regional y Constitución”. RER, núm. 2, 1978

“La distribución del Poder tributario en España”. CT, núm. 52/1985

“Artículo 157”. *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, Tomo I. Madrid: Edersa, 1988

“La Ley General Tributaria desde la perspectiva constitucional: crisis y reforma”. REDF, núm. 100/1998

PAREJO ALFONSO, L.: *Estado social y Administración pública. Los postulados constitucionales de la reforma administrativa*. Madrid: Civitas, 1983

PAREJO ALFONSO, L.; JIMÉNEZ-BLANCO, A.; ORTEGA ÁLVAREZ, L.: *Manual de Derecho Administrativo*, Ed. Ariel, Barcelona, 1998, Vol. I

Parliamentary Task Force on Federal-Provincial Fiscal Arrangements: *Fiscal Federalism in Canadá*. Ottawa: Department of Supply and Services, 1981

PÉREZ DE ARMIÑAN, A.: “Algunas cuestiones sobre la naturaleza y contenido de las leyes previstas en los apartados 1 y 3 del artículo 150 de la Constitución y su relación con los Estatutos de autonomía”, en *Organización territorial del Estado (Comunidades Autónomas)*, vol. I, IEF, Madrid, 1984.

PÉREZ ROYO, J.: *El nuevo modelo de financiación: análisis exclusivamente constitucional*. Madrid: McGraw-Hill, Madrid, 1997

PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J. J.: “Las nuevas reducciones del Impuesto sobre

Sucesiones y Donaciones. TF, núm. 104/1999

PERRY, D. B.: *Financing the Canadian Federation, 1867 to 1995: Setting the Stage for Change*. Toronto: CTF, 1997

PERRY, D. B.; TREFF, K.: *Finances of the Nation 2000*. Toronto: CTF, 2001

PIGOU, A. C.: *A Study in Public Finance*. London: Macmillan, 1929,

PIÑA GARRIDO, M. D.: “Notas en torno a la moderna teoría de la exención tributaria”. CT, núm. 61/1992

El devengo y el período impositivo en el sistema tributario estatal. Madrid: Colex-UAM Ediciones, 1997

PLAMONDON, R. E.: *Cutting the Costs of Tax Collection Down to Size: Estimating the Magnitude of Compliance and Administrative Costs of Canada's Tax System*. Ottawa: Public Policy Forum, 1998

PLAZA Y JABAT, S.: “La base constitucional de las competencias normativas de las Comunidades Autónomas para regular determinados aspectos de los tributos integrantes del sistema tributario del Estado”. AA.VV.: Constitución y el nuevo diseño de las Administraciones estatal y autonómica. XIX Jornadas de Estudio. Dirección del Servicio Jurídico del Estado. Madrid: Ministerio de Justicia-BCH-Civitas, 1998

POZUELO ANTONI, F.: “Las nuevas reducciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (leyes 13 y 14 de 1996)”. RCEF, núm. 172/1997

“Balance y perspectivas de la capacidad normativa en los tributos cedidos”. RHPA, *Alcabala*, núm. 28. 2/2001

PROVINCIAL/TERRITORIAL MINISTERS OF FINANCE: *Report to Premiers*. Ottawa: Supply and Services Canadá, 1998

PUZZO, F.: *Il federalismo fiscale. L'esperienza italiana e spagnola nella prospettiva comunitaria*. Milano: Giuffrè, 2002

QUINTANA FERRER, E.: *Reforma de la Hacienda autonómica y libro blanco sobre financiación de las Comunidades Autónomas*. Valencia: Tirant lo blanch, 1996

Los recursos participativos en el marco de la articulación entre las Haciendas autonómica y estatal. Valencia: Tirant lo blanch, 2001

RAMALLO MASSANET, J.: “Hecho imponible y cuantificación de la prestación

tributaria”. REDF, núm. 20/1978

“Incidencia de la Constitución Española de 1978 en materia de fuentes normativas de las Comunidades Autónomas”. *Hacienda y Constitución*. Madrid: IEF, 1979

“Elementos innovadores y cuantificación”. AA.VV.: *Comentarios a la Nueva Ley de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. Madrid: La Ley, 1988

“El reparto de competencias tributarias entre los distintos ámbitos de gobierno”. REDF, núm. 60/1988

“Modificación de la Ley General Tributaria por la Ley anual de Presupuestos Generales del Estado (STC 76/1992, de 14 de mayo)”. CT, núm. 64/1992

“Estructura constitucional del Estado y Ley General Tributaria”. CT, núm. 67/1993

“El poder de gasto del Estado: subvenciones y orden competencial”, DA, núm. 232-233, (octubre 1992-marzo 1993)

“La asimetría del poder tributario y del poder de gasto de las Comunidades Autónomas”, REDC, núm. 39, 1993

“Estructura constitucional del Estado y Ley General Tributaria”. CT, núm. 67/1993

“Contenido, instrumentos y límites de la corresponsabilidad fiscal”, RCDP. *Autonomías*, núm. 20/1995

“Prólogo” a: BOKOBO MOICHE, S.: *Los puntos de conexión en los tributos autonómicos*. Valladolid: Lex Nova, 1998

“Prólogo” a: BARQUERO ESTEVAN, J. M.: *La gestión de los tributos locales: aspectos competenciales*. Madrid: Civitas, 1998

“Prólogo” a: GARCÍA MARTÍNEZ, A.: *La Gestión de los tributos autonómicos*. Madrid: Civitas, 2000

“Elementos jurídicos de la financiación autonómica”, en: AA.VV.: (Ed. GONZÁLEZ-PÁRAMO, J. M.): *Bases para un sistema estable de financiación autonómica*. Madrid: Fundación BBVA, 2001

RAMALLO MASSANET, J.; ZORNOZA PÉREZ, J.: “Autonomía y suficiencia en la financiación de las Haciendas Locales”. REALA núm. 259/1993

“Sistema y modelos de financiación autonómica”. PEE, núm. 51/1995

“El Consejo de Política Fiscal y Financiera y las Comisiones Mixtas en la financiación de las Comunidades Autónomas”. *Cuadernos de Derecho Público*, núm. 2, 1997

RAMÍREZ GÓMEZ, S.: “La tributación del juego en el Estado de las Autonomías”. CT, núm. 54/1985

“La actividad financiera de las Comunidades Autónomas en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (1981-1989). REDF, núm. 66/1990

RAMIS REBASSA, M. L.: *Régimen Jurídico del Juego*. Madrid: Marcial Pons-Universitat de les Illes Balears, 1992

RAMOS PRIETO, J.: “El IRPF como tributo cedido a las Comunidades Autónomas”, RVHP, *Palau 14*, núm. 28, 1997

La cesión de impuestos del Estado a las Comunidades autónomas. Granada: Comares, 2001

RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *Introducción al estudio del Derecho Financiero*. Madrid: IEF, 1976

“Una reflexión sobre el sistema general de la financiación de las Comunidades Autónomas”. REDC, núm. 15/1985

RODRÍGUEZ DE SANTIAGO, J. M.: *Los Convenios entre Administraciones Públicas*. Madrid: Marcial Pons, 1997

RODRÍGUEZ DE SANTIAGO, J. M.; VELASCO CABALLERO, F.: “Límites a la transferencia o delegación del artículo 150.2 Constitución”. REDC, núm. 55/1999

RODRÍGUEZ MONTAÑÉS, M. P.: *Los recargos como ingreso tributario de los entes públicos territoriales*. Madrid: IEF, 1991

RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M.; ZABÍA DE LA MATA, E.: “Los puntos de conexión en el nuevo modelo de financiación autonómica”. CT núms. 82-83/1997

ROSA CORDÓN, R.: “La capacidad normativa tributaria de las Comunidades Autónomas”. CT, núm. 92/1999

ROWELL SIROIS COMMISSION: *Report of the Royal Commission on Dominion-Provincial Relations*. Ottawa: Queen’s Printer, 1940, Book II.

ROY, A.; VAILLANCOURT, F.: *Gambling and Governments in Canada, 1969-1998: How much? Who Plays? What Payoff?*. Special Studies in Taxation and Public Finance, núm. 2. Toronto: CTF, 2000

ROZAS VALDÉS, J. A.: “Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”. AA.VV. (Coord.: R. FALCÓN Y TELLA): *Medidas Fiscales para 1998*. Madrid-Barcelona: Marcial Pons, 1998

RUBIO LLORENTE, F., en: FAVOREAU, L.; RUBIO LLORENTE, F.: El bloque de la constitucionalidad. (Symposium Franco-Español de Derecho Constitucional). Madrid: Civitas, 1991

RUIPÉREZ ALAMILLO, J.: *La protección constitucional de la autonomía*. Madrid: Tecnos, 1994

RUIZ ALMENDRAL, V.: “Los impuestos regionales con finalidad extrafiscal: a propósito del Impuesto Gallego sobre la contaminación atmosférica”, *Anuario de la Facultad de Ciencias Jurídicas de la Universidad de Antofagasta* (Chile), núm. 6/2000

“Recensión” a: GARCÍA MARTÍNEZ, A.: *La gestión de los tributos autonómicos*. Madrid: Civitas, 2000. CT, núm. 99/2001

“STC 192/2000, de 13 de julio de 2000: la competencia de los órganos económico-administrativos del Estado para conocer de las reclamaciones interpuestas contra los actos dictados en materia de tributos cedidos”. CT, núm. 102/2002

“La regla de la supletoriedad en relación con la atribución de competencias normativas a las Comunidades Autónomas sobre los impuestos cedidos”. CT, núm. 105/2002

“La fórmula canadiense del “*sistema tributario representativo*” como una posible forma de profundizar en el sistema de corresponsabilidad fiscal”. Pendiente de publicación en la RVEH, 2003.

RUIZ ALMENDRAL, V.; ZORNOZA PÉREZ, J. J.: El impuesto sobre grandes establecimientos comerciales. Análisis constitucional, 2003 (*pendiente de publicación*).

RUIZ-BEATO BRAVO, J.: “Los recargos de las Comunidades Autónomas sobre los impuestos estatales”. AA.VV.: *Organización territorial del Estado (Comunidades Autónomas)*, Vol. IV. Madrid: IEF, 1984

RUIZ-HUERTA CARBONELL, J.: “Aspectos más relevantes de las recientes modificaciones normativas al modelo de la financiación autonómica”. AA.VV.:

El sistema de financiación autonómica. Madrid: MAP, 1998

RUIZ-HUERTA CARBONELL, J.; LÓPEZ LABORDA, J.: “Algunas reflexiones sobre la reforma del sistema de financiación de las Comunidades autónomas”. Cuadernos de Actualidad, IEF, núm. 3/1995

RUIZ-HUERTA, J.; GIMENO, J. A.: “Descentralización fiscal y corresponsabilidad a través de las grandes figuras tributarias”. *Cuadernos Aragoneses de Economía*, núm. 1, vol. 3/1993

RUIZ-HUERTA, J.; LÓPEZ LABORDA, J.: “Catorce preguntas sobre el nuevo sistema de financiación autonómica”, en *Informe Comunidades Autónomas 1996*, Instituto de Derecho Público, Barcelona, 1997

RUIZ-RICO RUIZ, G.: *Los límites constitucionales del Estado autonómico.* Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. Cuadernos y debates, núm. 118, 2001

SAINZ DE BUJANDA, F.: “Concepto del hecho imponible”. *Hacienda y Derecho IV.* Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1966

Sistema de Derecho Financiero, I, Vol. Primero. Madrid: Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1977

SÁNCHEZ GALIANA, J.A., LÓPEZ HERNÁNDEZ, A.M. Y PALLARÉS RODRÍGUEZ, R.: “El nuevo modelo de cesión de tributos y la financiación autonómica”. RCEF, núm. 177/1997

SÁNCHEZ MALDONADO, J.; GÓMEZ SALA, J. S.: “La imposición sobre el consumo y la financiación autonómica”. PEE, núm. 69/1996

SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: “¿Inconstitucionalidad del nuevo modelo de financiación autonómica? (I)”. RVHP, *Palau 14*, núm. 29/1997

SÁNCHEZ SÁNCHEZ, A.: *La corresponsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas.* Pamplona: Aranzadi, 1997

“Los impuestos especiales como instrumento de financiación autonómica”. HPE, núm. 155/2000

SÁNCHEZ SERRANO, L.: *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional I.* Madrid: Marcial Pons, 1997

SANTAMARÍA PASTOR, J. A.: *Fundamentos de Derecho Administrativo I.* Madrid: Centro de Estudios Ramón Areces, 1988

SCOTT, F. R.: "The constitutional background of taxation agreements", en *The Mc GILL LAW JOURNAL*, Vol. 2, no. 1, 1955

"Centralization and Decentralization in Canadian Federalism", en: SCOTT, F. R.: *Essays on the Constitution*. Toronto: University of Toronto Press, 1977

SCHWARZ-LIEBERMANN VON WAHLENDORF, H. A.: "Une notion capitale du Droit Constitutionnel Allemand: la *bundestreue* (fidélité fédérale)". *Revue du Droit Public*. 1979

SEMPERE RODRÍGUEZ, F.: "La tasa sobre el Juego y el gravamen complementario en relación con las máquinas o aparatos de juego". RDFyHP, núm. 175/1986

SERRANO TRIANA, "Sobre la financiación de las Comunidades Autónomas", REDA, núm. 29/1981

SEVILLA SEGURA, J.V.: "Consideraciones en torno al modelo de financiación autonómica". *Estudios de Derecho y Hacienda vol. II*. Madrid: MEH, 1987

"La capacidad normativa de las Comunidades Autónomas". Dirección y Progreso, núm. 150/1996

SHEIKH, M. A.; CARREAU, M.: "A Federal Perspective on the Role and Operation of the Tax Collection Agreements". *Canadian Tax Journal*, vol. 47, num. 4/1999

SIMÓN ACOSTA, E.: "La proyectada autonomía financiera regional". AA.VV.: *Estudios sobre el Proyecto de Constitución*. Madrid: CEC, 1978

La autonomía financiera de las regiones. Cáceres: Facultad de Derecho, 1978

"Base liquidable, tipos de gravamen y deudas tributarias". AA.VV.: *La fiscalidad de las sucesiones y las donaciones*. Valladolid: Lex Nova, 1989

SMILEY, D. V.: *The federal condicion in Canada*. Toronto: McGraw-Hill Ryerson Limited, 1987

SMITH, E. H.: *Federal-Provincial Tax Sharing and Centralized Tax Collection in Canadá*. Special Studies in Taxation and Public Finance, no. 1. Toronto: CTF, 1998

SMITH, R. S.: *Personal Wealth Taxation: Canadian Tax Policy in a Historical and an International Setting*. Canadian Tax Paper no. 97. Toronto: CTF, 1993

SOLER ROCH, M. T.: "Las posibilidades de aplicación de la proyectada Ley

General Tributaria a los distintos niveles de Hacienda”, CT, núm. 59/1991

TAIT, A. A.: *Value Added Tax: International Practice and Problems*. Washington, D. C.: International Monetary Fund, 1988

TANCO MARTÍN-CRIADO, J.; y TORRES COBO, F.: “Desarrollo histórico de la negociación del sistema de financiación de las Comunidades autónomas”. AA.VV.: *Cinco estudios sobre la financiación autonómica*, Madrid: IEF, 1988

TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: “Las fuentes del Derecho Financiero a la luz de la Constitución”. AA.VV.: *La Constitución española y las fuentes del Derecho*, vol. II. Madrid: IEF, 1979

“El hecho imponible en el Impuesto sobre Sucesiones”. AA.VV.: *La fiscalidad de las Sucesiones y las Donaciones*. Valladolid: Lex Nova, 1989

“Estado actual de la financiación autonómica”. RIF, vol. 21/1997

“Los conflictos de aplicación normativa: Impuesto sobre el Valor Añadido *versus* Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales”. RIF, marzo/abril 2001

TIEBOUT, C. M.: “A Pure Theory of local Expenditures”. *Journal of Political Economy*. October, 1956

TIPKE, K.: *Steuerrecht. Ein systematischer Grundriß*. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 1985

TOMÁS VILLARROLLA, J.: “Las fuentes del Derecho en las Comunidades Autónomas”. AA.VV.: *La Constitución española y las fuentes del Derecho*. vol. I. Madrid: IEF. 1979

TORMO TORMO, I.: “Tratamiento en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, de la transmisión de las empresas familiares en el ámbito de la Comunidad Valenciana: análisis de las novedades introducidas por la Ley 11/2000, de 28 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera y de Organización de la Generalitat Valenciana”. RVEH, núm. 2/2001

TORNOS MAS, J.: “El Estatuto de autonomía como norma jurídica”, en: AA.VV.: *Comentarios al Estatuto de autonomía de Cataluña*, vol. I. Barcelona: Generalidad, 1990

“La delimitación constitucional de las competencias. Legislación básica, bases, legislación de desarrollo y ejecución”. AA.VV.: *El funcionamiento del Estado autonómico*. Madrid: INAP, 1999

TORNOS, J.; AJA, E.; FONT i LLOVET, T.; PERULLES, J. M.; ALBERTI, E.:

Informe sobre las Autonomías. Madrid: Civitas, 1988

El sistema jurídico de las Comunidades Autónomas. Madrid: Tecnos, 1989

TORRES CONEJO, C.; REPISO LÓPEZ, F.: “Beneficios fiscales en los Impuestos sobre el Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones de la empresa familiar y vivienda habitual”. RHPA, *Alcabala*, núm. 1/1999

TORRES MURO, I.: “Estudio preliminar: el marco jurídico del Estado autonómico y los Estatutos de autonomía”, en su obra: *Los Estatutos de autonomía*. Madrid: BOE-CEC, 1999

UTRILLA DE LA HOZ, A.: “El funcionamiento de los sistemas de garantía en el modelo de financiación autonómica”. Papeles de Trabajo del IEF, núm. 23/2001

VARONA ALABERN, J. E.: “Principales novedades de la reciente Ley de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas.”. AJA, núm. 292, 1997

VICENTE-ARCHE, F.: “Elementos cuantitativos de la obligación tributaria”. RDFyHP, núm. 60/1965

VILLAR PALASI, J. L.; SUÑE LLINAS, E.: “Leyes marco, leyes orgánicas de transferencia o delegación y leyes de armonización”. *Comentarios a las Leyes Políticas*, tomo XI. Madrid: Edersa, 1988

VILLARÍN LAGOS, M.: *La cesión de impuestos estatales a las Comunidades Autónomas*. Valladolid: Lex Nova-Govern de les Illes Balears, 2000

VIVER I PI-SUNYER, C.: *Materias competenciales y Tribunal Constitucional*. Barcelona: Ariel, 1989

WATTS, R. L.: “Federal Financial Relations: A Comparative Perspective”. AA.VV. (Ed. H. LAZAR): *Canadá: The State of The Federation 1999/2000. Toward a New Mission Statement for Canadian Fiscal Federalism*. Kingston: Institute of Intergovernmental Relations, 2000

WATTS, R. L.: *Executive Federalism: A Comparative Analysis*. Research paper no. 26. Kingston: Institute of Intergovernmental Relations. Queen’s University, 1989

“The value of comparative perspectives”. AA.VV. (ed. BANTING, K. G.; BROWN, D. M.; COURCHENE, T. J.): *The future of fiscal federalism*. Kingston: School of Policy Studies, 1994

WILKINSON, J.: “Federal-State Financial Relations: After the GST”. Briefing paper 14/2000 (puede consultarse en: <http://www.parliament.nsw.gov.au>)

WILSON, L. S.: "Lessons for Canadá from other Federal Systems". AA.VV. (Eds.: BOADWAY, R.; HOBSON, P. A. R.): *Equalization: Its Contribution to Canadá's Economic and Fiscal Progress*. Kingston: John Deutsch Institute for the Study of Economic Policy. Queen's University, 1998

ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A.: "Reseña de jurisprudencia: Hacienda general y autonomía financiera". RVHP, *Palau 14*, núm. 3/1989

ZORNOZA PÉREZ, J. J.: "Interpretación administrativa y consulta tribuaria". REDF, núms. 47-48/1985

"Tributos propios y recargos de las Comunidades Autónomas". Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero, 1986-87, tomo II, Madrid, 1988.

"Tributos propios y recargos de las Comunidades Autónomas". DA, núm. 232-233, 1993.

"La Ley de Presupuestos y el sistema de fuentes del derecho: en torno a la STC 76/1992, de 14 de mayo". AA.VV.: *Informe Comunidades autónomas 1992*. Barcelona: Instituto de Derecho Público, 1993

Voz "recargo". *Enciclopedia Jurídica Básica*. Tomo IV. Madrid: Civitas, 1995

"El gravamen complementario de la Tasa sobre el Juego como impuesto sobre el volumen de negocios". *Alea*, núm. 2/1995

"El nuevo modelo y el bloque de la constitucionalidad". *Dirección y Progreso*, núm. 150/1996

Los recursos de las Comunidades Autónomas. Cuadernos y Debates, núm. 8. Madrid: CEC, 1996

"Corresponsabilidad fiscal y financiación de las Comunidades Autónomas: el modelo para el quinquenio 1997-2001". AA.VV. (codirigido por Jiménez-Blanco y Martínez Simancas): *El Estado de las Autonomías*, t. IV. Madrid: CEURA, 1997

"Los impuestos especiales en el marco del sistema tributario español: impuestos estatales o impuestos cedidos a las Comunidades Autónomas". AA.VV.: *VII Jornadas de Estudios Aduaneros "Los impuestos especiales hoy en España y en la Unión Europea*. Junio 1997

"La tributación del juego de azar: una reforma necesaria". *Álea*, núm. 18/2000