

LAS COMPETENCIAS NORMATIVAS CEDIDAS POR EL ESTADO

M^a DEL MAR DE LA PEÑA AMORÓS
Doctora en Derecho
Profesora de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Murcia
marpe@um.es

SUMARIO: I. Introducción. La titularidad de las competencias normativas. II. Competencias normativas no cedibles. III. Análisis de las competencias normativas que pueden ser objeto de cesión. IV. Estudio pormenorizado de las competencias que se ceden en cada uno de los impuestos cedidos. V. Bibliografía.

RESUMEN: En los últimos años, las Comunidades Autónomas han aprobado un gran número de medidas legislativas en virtud de las competencias normativas que tienen atribuidas en relación con los distintos tributos cedidos. Esta circunstancia nos ha llevado a intentar analizar, no las medidas concretas aprobadas por cada una de las Comunidades, sino el contexto general de la cesión de competencias normativas. Este análisis lo hemos estructurado en cuatro apartados. Así partiendo de ver a quien le corresponde la titularidad de las competencias normativas, pasamos a estudiar de forma abstracta, qué competencias son cesibles y cuales no. Finalmente, el trabajo realiza un estudio pormenorizado de las competencias que se ceden en los distintos impuestos.

PALABRAS CLAVE: Tributos cedidos, Financiación Autonómica.

ABSTRAT: In the last years, the Autonomous Communities have approved a great number of legislative measures by virtue of the normative competitions that have attributed in relation with the different yielded taxes. This circumstance has led us to trying to analyze, the concrete measures approved by each of the Communities, but the general context of the transfer of normative competitions. This analysis we have constructed it in four paragraphs. This way dividing of seeing who there corresponds the ownership of the normative competitions, we happen to study of abstract form, what competitions are transferable and which not. Finally, the work realizes a study detailed of the competitions that are yielded in the different taxes.

KEY WORDS: Yielded taxes, Autonomic Financiangu.

I. INTRODUCCIÓN

La reforma operada en el año 1997 sobre los tributos cedidos supuso la cesión de competencias normativas sobre los mismos, y así el artículo 10.3 de la LOFCA señala, que «la cesión podrá comprender competencias normativas». Sin embargo, el hecho de que la Comunidad Autónoma ostente competencias normativas en relación con determinados elementos de los tributos no se ha visto recogido en el concepto que de tributo cedido se establece en la LOFCA, la cual define al tributo cedido como aquel que se establece y regula por el Estado. De esta forma se observa que nos encontramos ante tributos estatales, a pesar de que la Comunidad Autónoma puede ejercitar determinadas competencias normativas en relación con los mismos.

En el momento actual, en el que en ejercicio de las mencionadas competencias, se han aprobado un gran número de medidas tributarias por parte de las Comunidades Autónomas, que han llevado en algunos casos, como en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, a una cuasi supresión del impuesto, queremos hacer un análisis general sobre las competencias normativas cedidas por el Estado.

Para el análisis de las competencias normativas cedidas por el Estado hemos considerado conveniente comenzar por el estudio de la titularidad de las mismas, pues en relación con las competencias cedidas se produce una disociación entre la titularidad que corresponde al Estado, y el ejercicio, que ha sido cedido, si bien con ciertas limitaciones a la Comunidad Autónoma.

En segundo término debemos afirmar, que encontramos ante tributos estatales lleva consigo que existan elementos que pueden ser regulados por las Comunidades Autónomas, y otros, que en ningún caso podrán ser objeto de cesión, correspondiendo siempre su regulación al Estado. E incluso, no en todos los tributos cedidos la Comunidad Autónoma va a poder ejercer competencias normativas en relación con los mismos aspectos, y así, el legislador estatal delimita cuáles en concreto pueden regularse por la Comunidad Autónoma en cada tributo. Estas circunstancias nos han llevado a plantearnos qué competencias normativas son cesibles y cuáles no.

II. LA TITULARIDAD DE LAS COMPETENCIAS NORMATIVAS

La sección 4^a del capítulo II de la Ley 21/2001, que es la que se dedica al análisis de las competencias normativas en torno a los tributos cedidos, se inicia con el artículo 37, cuya rúbrica es «titularidad de las competencias». Destaca este artículo que la titularidad de las competencias normativas de los tributos cuyo rendimiento se cede a la Comunidad Autónoma corresponde al Estado. De este modo, si bien la Comunidad va a poder asumir el ejercicio de determinadas competencias, la titularidad de las mismas corresponde al Estado. De este modo, si bien la Comunidad va a poder asumir el ejercicio de determinadas competencias, la titularidad de las mismas

corresponde siempre al Estado¹. Se produce por tanto, una disociación entre la titularidad de la competencia.

La reserva de la titularidad de las competencias por el Estado nos lleva a cuestionarnos, las razones de la misma, así como qué va a suponer para dicho órgano.

RAMOS PRIETO, en el intento de establecer qué límites constitucionales existen en el momento de atribuir competencias normativas a las Comunidades Autónomas destaca, que la traslación de competencias en los tributos cedidos se ve condicionada, entre otros requisitos, por el hecho de que el Estado tiene que mantener intacta la titularidad de las competencias normativas cuyo ejercicio se encomiende a la hacienda autonómica, pues de no ser así resultaría dudoso el carácter estatal, que según lo señalado en el artículo 157.1 a) de la Constitución tienen que tener los tributos cedidos². De esta forma, y tal vez, con el objeto de no vulnerar el hecho de que los tributos cedidos son tributos estatales es por lo que se ha reconocido tal titularidad a favor únicamente del Estado.

Sin embargo, existen algunos autores que consideran que no cabe la atribución de poderes normativos a las Comunidades Autónomas en materias que son de titularidad estatal, de tal forma que en aquellos tributos de titularidad estatal el Estado debe de concentrar toda la capacidad normativa. Es éste uno de los argumentos que mantiene PÉREZ ROYO³ para sostener la inconstitucionalidad de la configuración amplia de la cesión impositiva. Por su parte, AGULLÓ AGÜERO⁴ considera, que la titularidad de las competencias normativas sobre los tributos cedidos es propia y originaria de las Comunidades Autónomas, a pesar de que el legislador siga afirmando que son de titularidad estatal.

Por tanto, se observa la importancia de que el tributo cedido siga considerándose de titularidad estatal ya que la ausencia de tal requisito podría suponer una vulnera-

1 Destaca PÉREZ DE AYALA Y LÓPEZ DE AYALA, José Luis (en AAVV *Estudios del sistema de financiación autonómica*. EDERSA, Madrid, 2002, pág. 57) que «sobre los impuestos cedidos, las Comunidades Autónomas van a detentar y ejercer, a partir de ahora, un poder tributario de ejercicio compartido (no de titularidad compartida) con la del Estado. Por su parte RAMOS PRIETO («Algunas consideraciones sobre la cesión parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a las Comunidades Autónomas». *Impuestos*, núm. 6, marzo, 1998, p. 23) afirma que la asunción de competencias normativas no supondrá nunca en términos jurídicos una transferencia de la titularidad.

2 RAMOS PRIETO, J. *La cesión de impuestos del Estado a las Comunidades Autónomas*. Comares, Granada, 2001, p. 151.

3 PÉREZ ROYO, J. *El nuevo modelo de financiación autonómica: análisis exclusivamente constitucional*. McGraw-Hill, Madrid, 1997, pp. 51-59.

4 AGULLÓ AGÜERA, A. «La capacidad normativa de las Comunidades Autónomas: significado y repercusiones sobre el sistema tributario» en AAVV *Seminario sobre una nueva etapa en la corresponsabilidad fiscal*. Generalitat de Catalunya, Institut d'Estudis Autonòmics, Quaderns de treball, núm. 50, Barcelona, 1999. pp. 15 y ss.

ción de lo preceptuado por la Constitución, en su artículo 157.1. Sin embargo, debemos plantearnos hasta qué punto la cesión de competencias normativas en relación con los tributos cedidos va a suponer que el tributo deje de ser de titularidad estatal, o dicho de otro modo, qué alcance puede tener la atribución de competencias normativas para no desvirtuar el carácter estatal de tales tributos.

Tal y como después analizaremos, de modo más detallado, las competencias normativas cedidas a las Comunidades Autónomas, no abarcan la totalidad de los elementos definidores de cada uno de los tributos cedidos, sino que la regulación que la Comunidad Autónoma puede promulgar se ve limitada a determinados elementos, distintos de unos impuestos a otros. De esta forma, la cesión no podrá ser en ningún caso total, ya que ello supondría la desaparición de la competencia normativa del Estado, produciéndose, en cierto modo, una conversión de los tributos cedidos en tributos propios⁵. Así observamos que, la cesión de competencias normativas se ha centrado básicamente en la regulación de los elementos esenciales de la estructura del tributo»⁶.

De esta forma, y teniendo en cuenta que el Estado mantiene en su poder la regulación básica de los tributos cedidos, no consideramos que el hecho de que las Comunidades ostenten competencias normativas en relación con aspectos concretos de los tributos cedidos pueda suponer que los mismos dejen de ser tributos de titularidad estatal. Por tanto, si se hubiese optado por otorgar la titularidad de las competencias, cuyo ejercicio se cede, a las Comunidades Autónomas, no creemos que tal atribución hubiese supuesto una vulneración del carácter estatal que a dichos tributos otorga la Constitución. Señala GARCÍA MARTÍNEZ⁷, que «la titularidad estatal del tributo se respeta, desde un punto de vista material, si el Estado conserva el poder tributario necesario para establecer el tributo, en el sentido de crearlo ex novo, incorporándolo al ordenamiento jurídico y dotándolo de plena vigencia en el ámbito de su respectivo orden jurídico y, desde un punto de vista formal, si el Estado conserva un poder de disposición sobre ese tributo».

5 En este sentido opina RAMALLO MASSANET («Contenido, instrumentos y límites de la corresponsabilidad». *Autonomías*, núm. 20, diciembre, 1995, p. 29) que «la cesión de esta competencia debería ser siempre parcial». Por su parte QUINTANA FERRER (*Los recursos participativos en el marco de la articulación entre la Hacienda autonómica y estatal*. Tirant lo Blanch, Valencia, 2001, p. 158) señala tras analizar el concepto constitucional de tributo cedido que «no es posible desde la perspectiva constitucional la cesión total de las competencias normativas sobre los impuestos cedidos».

6 Señalaba MARTÍN QUERALT («La institucionalización de la hacienda en los futuros Estatutos de Autonomía», *Hacienda Pública Española*, núm. 59, 1979, p.148) cuestionándose sobre la posible inclusión de competencias normativas en el ámbito de la cesión que se debería procurar mantener una cierta armonización normativa en los impuestos cedidos al menos en lo relativo a los hechos imponible y los sujetos pasivos.

7 GARCÍA MARTÍNEZ, A. «La configuración del tributo cedido como recurso autonómico». *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 112, octubre/diciembre, 2001, p. 711.

Sin embargo, y a pesar de pensar que el hecho de otorgar la titularidad de las competencias normativas que se ceden a la Comunidad Autónoma, no se podría considerar inconstitucional, el legislador ha sido cauto en el momento de otorgar competencias. Así, tan solo se ha cedido el ejercicio de las tan mencionadas competencias, quedando la titularidad de las mismas en poder del Estado. Por tanto, en el caso de las competencias normativas no estamos ante un supuesto de titularidad compartida, Estado-Comunidad Autónoma, sino que la misma permanece en su totalidad en poder del Estado.

Para finalizar el análisis de la titularidad de las competencias normativas, y teniendo en cuenta que el Estado ha optado por reservarse la titularidad de todas ellas, a pesar de que el ejercicio de algunas esté cedido a la Comunidad, podemos cuestionarnos qué supone para el Estado ostentar dicha titularidad. En este sentido destaca la opinión de RAMOS PRIETO⁸, quien afirma que «la titularidad que el Estado ha de retener sobre las competencias normativas no se reduce a una supresión vacua o meramente nominal», sino que este hecho tiene tres manifestaciones.

En primer lugar va a llevar consigo que el legislador estatal que regula esta fuente de financiación pueda establecer las pautas y los límites, tanto cuantitativos como cualitativos, dentro de los cuales se desenvolverá la libertad de actuación de la normativa autonómica.

La segunda manifestación de dicha titularidad se establece en virtud de aplicar, de modo analógico, los postulados del artículo 150 CE, y así afirmamos, que la titularidad de las competencias, otorga al Estado la posibilidad de introducir alguna modalidad de control sobre la actividad legislativa que desarrollan las Asambleas autonómicas en el ámbito de los impuestos cedidos.

Finalmente, el Estado tomando como base dicha titularidad dispone de la potestad de modificar los términos de la atribución de competencias o de recuperar su ejercicio, utilizando el mismo procedimiento que siguió para transferirlo.

Así pues, y apoyándonos en todo lo antes reseñado, debemos concluir que, a pesar de que poco o a poco se observa un movimiento descentralizador a favor de las Comunidades Autónomas, nos encontramos todavía ante un Estado fuertemente centralizado en el que da miedo otorgar competencias a las Comunidades, sin reservar, en todo caso, al Estado la posibilidad de recuperar el ejercicio de las mismas.

De este modo, estamos de acuerdo en que es necesario que las Comunidades Autónomas, dado que en la actualidad ostentan la mayor parte de las competencias materiales, gocen de poder en el momento de configurar sus ingresos. Sin embargo, y a pesar de ser cierto lo anterior, no lo es menos que existe temor al uso que de las citadas competencias puedan hacer las Comunidades, siendo tal vez este hecho el

⁸ RAMOS PRIETO, J. *La cesión de impuestos del Estado a las Comunidades... cit.*, pp. 152 y 153.

que lleva al Estado a otorgar competencias reservándose, en todo caso, la posibilidad de recuperarlas, si se observara algún comportamiento anómalo en el uso que de las mismas hacen las Comunidades Autónomas.

III. COMPETENCIAS NORMATIVAS NO CEDIBLES

1. Aspectos generales

Es prácticamente unánime la doctrina⁹ cuando señala que la cesión de competencias normativas no va a poder abarcar, en ningún caso, a la totalidad de las mismas, siendo, por tanto, el poder normativo que se otorga a la Comunidad Autónoma un poder parcial, limitado, únicamente, a la regulación de alguno de los elementos del tributo¹⁰.

La razón de este carácter limitado se apoya fundamentalmente en el hecho de que los tributos cedidos son tributos de carácter estatal, por lo que en ningún caso podrá dejarse su regulación en poder únicamente de la Comunidad Autónoma. Junto a este motivo, destacan los autores algunos otros, como la necesidad de evitar que algunas Comunidades Autónomas puedan decidir la supresión de los impuestos, dando lugar a desigualdades en cuanto a la existencia de figuras que son de obligada vigencia en todo el territorio nacional¹¹, o bien, que el hecho de que se produjese una cesión total de las competencias normativas nos llevaría a convertir los tributos cedidos en tributos propios, cuestión esta contraria a lo dispuesto en el artículo 157 CE¹².

9 RAMALLO MASSANET, J. «Contenido, instrumentos y límites de la ...». *Cit.*, p. 29). QUINTANA FERRER, E. *Los recursos participativos en el marco de la articulación entre la Hacienda ...*, cit. p. 158. VILLARÍN LAGOS, M. «La cesión de impuestos estatales a las Comunidades Autónomas». *Lex Nova*, Valladolid, 2000, p. 131. RAMOS PRIETO, J. *La cesión de impuestos del Estado a las Comunidades...* cit., p. 153.

10 Destaca el Informe de la Comisión (*Informe sobre la reforma del sistema de financiación autonómico*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002, p. 31) que otra de las premisas de las que arranca la Comisión es «la imposibilidad de que las Comunidades Autónomas asuman la regulación íntegra de cualquiera de los tributos cedidos que mantengan tal condición». Continúa el citado informe manifestando que el Estado se reservará «la regulación de aspectos como el hecho imponible, las exenciones, los sujetos, la definición de la base imponible y los regímenes de determinación de la misma». Esta reserva se considera el cauce más adecuado «para garantizar un cierto grado de igualdad— que no uniformidad— de los ciudadanos en la contribución al sostenimiento de los gastos públicos, dada la importancia cuantitativa y cualitativa de los tributos cedidos dentro de nuestro actual sistema fiscal».

11 DE LA HUCHA CELADOR, F. «Reflexiones sobre la financiación de las Comunidades Autónomas en la Constitución Española» *Documentación Administrativa*, núm. 232-233, 1992-1993, p. 474.

12 QUINTANA FERRER, E. *Los recursos participativos en el marco de la articulación entre la Hacienda ...*, cit. p. 167.

De este modo podemos afirmar, que existen determinados elementos de los tributos cedidos cuya regulación en ningún caso corresponderá a la Comunidad Autónoma, sino que permanecerá siempre en poder del Estado. Ahora bien, qué elementos son estos es lo que ahora vamos a estudiar.

2. El establecimiento del tributo como competencia reservada al Estado

Con carácter general señala GARCÍA MARTÍNEZ¹³, que la titularidad estatal del tributo se respeta formalmente, siempre que el Estado conserve el poder tributario necesario, para establecer el tributo, en el sentido de crearlo ex novo, incorporándolo al ordenamiento jurídico y dotándolo de plena vigencia en el ámbito de su respectivo orden jurídico.

Así pues destacaremos, en un primer momento, que corresponderá al Estado, en todo caso, la determinación de los tributos que quiere establecer sobre determinadas manifestaciones de capacidad económica. Ahora bien, qué supone establecer un tributo, lleva consigo la reserva a favor del Estado de la regulación de todos sus elementos configuradores, o queda dicha exclusividad reservada sólo a aquellos elementos esenciales del tributo, que supongan en todo caso la identificación del mismo, diferenciándolo de otros.

Creemos que el hecho de que el Estado establezca el tributo, supone la reserva a favor del mismo de la regulación de aquellos elementos esenciales y cualificadores del tributo, es decir, de aquellos que sirven para identificarlo, distinguiéndolo del resto de figuras impositivas. Así pues, esto lleva a afirmar que, en todo caso, se regularán por el Estado la determinación del hecho imponible y del sujeto pasivo¹⁴.

2.1. La fijación del hecho imponible y los supuestos de no sujeción

En cuanto al hecho imponible, no se puede considerar la cesión de competencias normativas relacionadas con el mismo, pues, tal y como señala SAINZ DE BUJANDA¹⁵, «se entiende por hecho imponible el conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en la norma y cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta». De este modo, si la Comunidad ostentase com-

13 GARCÍA MARTÍNEZ, A. «La configuración del tributo cedido como recurso...». *Cit.*, p. 711.

14 En este sentido destacaba MARTÍN QUERALT («La institucionalización de la hacienda en los futuros Estatutos de ...») *Cit.*, p. 148), en un primer momento, cuando ni siquiera se había determinado cuál iba a ser el ámbito de la cesión, que si bien formalmente.

15 SAINZ DE BUJANDA, F. «Análisis Jurídico del hecho imponible» en *Hacienda y Derecho*. Tomo IV, IEP, Madrid, 1966, p. 285.

petencias normativas en torno al hecho imponible, estaría redefiniendo el supuesto de hecho concreto que provoca el nacimiento de la obligación tributaria, y, por tanto, estaría estableciendo un tributo distinto del que se considera cedido.

Ahora bien, la Ley General Tributaria (en adelante LGT), alude junto a la hecho imponible a la no sujeción, y así señala en su artículo 20.2, que la ley podrá completar la delimitación del hecho imponible mediante la mención de los supuestos de no sujeción. De esta forma, podemos plantearnos si la reserva de la regulación del hecho imponible, va a llevar consigo la reserva de los supuestos de no sujeción, o dicho de otro modo, si únicamente podrá ser el Estado el que determine los supuestos no sujetos.

La respuesta a la anterior disyuntiva, nos obliga a partir de qué se entiende por no sujeción. El profesor SAINZ DE BUJANDA¹⁶ destaca, que las normas por las que se declaran explícitamente no sujetas determinadas situaciones, no introducen nada nuevo, pudiendo ser consideradas, incluso, como preceptos didácticos, que no provocan por sí mismos una exclusión de las obligaciones tributarias, sino que únicamente orientan la gestión tributaria de los órganos administrativos. De este modo, si la existencia de las mismas no supone ningún cambio en la determinación del hecho imponible, podemos afirmar, en un primer momento, que no debía existir problema para que la Comunidad Autónoma, con el objetivo de clarificar la norma, pudiese dictar normas de no sujeción.

Sin embargo, no reservar la determinación de los supuestos de no sujeción en manos del Estado, nos llevaría, en el caso de que las Comunidades hiciesen uso de esa potestad, a una situación caótica, en el sentido de que en cada Comunidad Autónoma los supuestos no sujetos podrían ser distintos. Esta situación, podríamos pensar que no supondría problema, desde el momento que las reglas de no sujeción sirven para clarificar qué supuestos no forman parte del hecho imponible, sin añadir ni quitar nada al mismo. Sin embargo, que las Comunidades pudieran dictar este tipo de normas no llevaría a aclarar nada, sino que la divergencia entre las distintas regulaciones provocaría una confusión mayor en muchos casos.

De este modo, y apoyados en el hecho de que el establecimiento de supuestos de no sujeción sirve para «completar» la regulación del hecho imponible, creemos que dichas normas se podrán dictar únicamente por el Estado. Además, tanto, la función de coordinación, que ostenta el Estado, en torno a la regulación autonómica, como el principio de seguridad jurídica, que debe regir en cualquier ordenamiento jurídico, nos llevan a considerar que lo más lógico es que las aclaraciones en torno al hecho imponible, que es lo que supone la fijación de supuestos de no sujeción, se

16 SAINZ DE BUJANDA, Fernando. «Teoría jurídica de la exención tributaria». *«Hacienda y Derecho»*. Volumen III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, pp. 429 y 430.

lleve a efecto, por el propio ente al que le corresponde la regulación del hecho imponible, que no es otro que el Estado.

Finalmente, y como último argumento para admitir que la fijación de los supuestos de no sujeción corresponde únicamente al Estado, debemos destacar que en contra de la postura tradicional, que considera que los preceptos a través de los cuales se determinan los supuestos no sujetos tienen únicamente un valor didáctico, y en ningún caso eficacia constitutiva, están surgiendo voces discrepantes. NÚÑEZ PÉREZ¹⁷ señala, que resultaría imposible admitir que la eficacia de las normas de no sujeción es nula e intrascendente de cara a enervar los efectos del nacimiento de la obligación tributaria para aquellos supuestos previstos en las mismas, llegándose a afirmar que el resultado jurídico sería idéntico aun cuando tales normas no existiesen. Asimismo, CENCERRADO MILLÁN¹⁸, si bien de forma más atenuada, pues considera válida en líneas generales la interpretación tradicional sobre la no sujeción, sí que admite el valor normativo de los preceptos por los que se incorporan los supuestos no sujetos.

2.2. Los obligados tributarios: especial referencia al sujeto pasivo

Otro de los elementos que considera la doctrina que en todo caso debe ser regulado por el Estado, es la determinación del sujeto pasivo del impuesto. Así, cuando un ente establece un tributo debe señalar, en primer lugar, mediante la fijación del hecho imponible, que es exactamente lo que se quiere gravar, y en segundo término, tiene que decidir quién es aquél que tiene que llevar a efecto las obligaciones tributarias, como sujeto pasivo del impuesto. Por tanto, el hecho de que al Estado le corresponda el establecimiento de estos tributos, lleva consigo, de igual modo, que sea éste ente quien determine a quién corresponde la condición de sujeto pasivo del impuesto. Además, dado que la condición de sujeto pasivo se obtiene, en cierto modo, por la relación o vinculación jurídica que se tiene con la situación descrita en el hecho imponible del tributo, es coherente que sea el mismo ente al que corresponde la fijación del hecho imponible el que diga quién es el sujeto pasivo.

Junto a la regulación del sujeto pasivo, creemos que corresponderá al Estado también la determinación del resto de obligados tributarios que pueden aparecer junto al sujeto pasivo, tales como retenedores, responsables, e incluso la fijación de aquellos cuya obligación no tiene un carácter pecuniario, sino que se limitan a cola-

17 NÚÑEZ PÉREZ, G. «Hecho imponible. No sujeción y exención» en *«Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma»*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, pp. 472 y 473.

18 CENCERRADO MILLAN, Emilio. *El mínimo exento. En el Sistema Tributario Español*. Marcial Pons, Madrid, 1999, p. 109.

borar con la Administración en tareas de información, suministrando datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria.

2.3. *El establecimiento de exenciones. El mínimo exento*

El establecimiento de exenciones, es otra de las cuestiones que nos plantea dudas en el momento de optar porque sea únicamente el Estado el que las establezca, o bien, pueda la Comunidad Autónoma, dentro de ciertos límites, ostentar dicha potestad. Tal y como hicimos con la no sujeción tomaremos como punto de partida el propio concepto de exención, y en función del mismo analizaremos si puede considerarse, o no, un elemento esencial, y por tanto, si su regulación se puede ceder a la Comunidad Autónoma.

La exención tributaria, se ha caracterizado tradicionalmente por excluir de modo excepcional los efectos característicos del hecho imponible, y así las normas de exención se consideran preceptos dotados de una eficacia singular, cual es, enervar, respecto a determinados supuestos o personas, la eficacia constitutiva general de las normas ordenadoras del tributo¹⁹.

La insatisfacción con el papel únicamente negativo atribuido a la exención, así como la configuración cada vez más amplia que los hechos imponibles tienen en los modernos sistemas tributarios, han llevado a una nueva formulación en torno a la exención, que algunos califican como moderna teoría de la exención²⁰.

Esta teoría moderna es defendida por diversos autores²¹, que señalan que la exención es un instituto que coadyuva a una mejor definición del presupuesto del tributo y del deber de pago en que éste se resuelve, y así se considera que la norma de exención forma parte de la disciplina jurídica del hecho imponible, contribuyendo a una mas justa y exacta consideración del mismo. De este modo se afirma que la exención cumple una función de elementos codefinidor del hecho imponible.

Tanto la postura tradicional como la moderna consideran, que el establecimiento de normas de exención lleva consigo, en cierto modo, una redefinición del hecho imponible, pues situaciones que en un principio se integrarían dentro del hecho imponible, surgiendo, por tanto, la obligación de contribuir, se eximen de esta obligación por el simple hecho de venir contempladas en la norma de exención.

De este modo y en virtud de la función que las normas de exención cumplen, consideramos que la determinación de los supuestos exentos corresponde, al igual

19 SAINZ DE BUJANDA, Fernando. «Teoría jurídica de la exención...» *Cit.*, p. 431.

20 PIÑA GARRIDO, M^a Dolores. «Notas en torno a la moderna teoría de la exención tributaria». *Crónica Tributaria*, núm. 61, 1992, pp. 83 y ss.

21 LOZANO SERRANO, C. «Exenciones tributarias y derechos adquiridos». Tecnos, Madrid, 1988, p.38. HERRERA MOLINA, P. *La exención tributaria*. Colex, Madrid, 1990, p. 83.

que la determinación del hecho imponible, únicamente al Estado²², ya que otorgar competencias en torno a las exenciones a favor de las Comunidades Autónomas llevaría aparejado que éstas pudiesen modificar el hecho imponible previsto por el Estado.

Además otro de los argumentos a favor de que el establecimiento de exenciones se lleve a cabo únicamente por el Estado, se encuentra en los postulados constitucionales. De un lado, se observa que la Constitución, en su artículo 138.2, señala que las diferencias entre Comunidades Autónomas no podrán suponer en ningún caso privilegios económicos y sociales, y de otro, en el artículo 149.1.13, al fijar las competencias exclusivas otorga al Estado el establecimiento de las bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica.

En cuanto a lo destacado en primer término afirmamos, que el establecimiento de exenciones en relación con los tributos cedidos, que no olvidemos son de titularidad estatal, supondría establecer privilegios económicos a favor de las situaciones que se entendieran producidas en el territorio de la Comunidad Autónoma, lo cual podría considerarse una vulneración del artículo 138.2 CE.

Además, en cuanto al segundo de los postulados, debemos manifestar que en la mayor parte de los supuestos las exenciones se establecen con fines extrafiscales, pudiendo incidir en el desarrollo de la actividad económica, materia cuya planificación, hemos señalado que está reservada a favor del Estado. Así, tan solo se admitiría que las Comunidades Autónomas estableciesen exenciones con fines extrafiscales, si al hacerlo se sometieran a los objetivos marcados por la política económica nacional, y no pretendieran la consecución de resultados diversos.

Por tanto, y a la visto de todo lo antes destacado, podemos concluir que son diversos los motivos que hacer optar porque la fijación de exenciones en relación con los tributos cedidos, se lleve a efecto únicamente por el Estado como titular del tributo cedido.

De manera independiente nos podemos plantear la posibilidad de que las Comunidades Autónomas ostenten competencias normativas en torno al mínimo exento. Este mínimo exento se puede definir como la nor tributación de una determinada cantidad por entender que la misma está destinada a la atención de las necesidades vitales. Supone, por tanto, tal y como señala CENCERRADO MILLÁN²³, «un requerimiento constitucional de justicia tributaria que, ante la ausencia de riqueza, o ante su presencia de forma insuficiente, impide el ejercicio del poder tributario por carecer éste del elemento básico que le sirve de fundamento y, correlativamente, exime legítimamente del deber de contribuir a los titulares de aquella riqueza».

22 Del mismo modo RAMOS PRIETO (*La cesión de impuestos del Estado a las Comunidades... cit.*, p. 154) destaca que entre los elementos de identificación del tributo, cuya regulación se reserva al Estado, aparece junto al hecho imponible la exención.

23 CENCERRADO MILLAN, Emilio. *El mínimo exento. ... cit.*, p. 63.

El estudio de esta figura al hilo del análisis de la exención, se fundamenta en su consideración tradicional como tal, si bien existen diversas posturas doctrinales en cuanto a su caracterización como supuestos de no sujeción, o como de exención, llegándose incluso a afirmar que según el caso ante el que nos encontremos el mínimo exento puede ser no sujeto o exento²⁴.

En el momento de considerar si es o no congruente que la Comunidad Autónoma ostente competencias normativas en torno al mínimo exento, debemos partir del fundamento o razón de ser, de esta figura en el ámbito de determinados impuestos, principalmente los de carácter directo.

Así pues, el fundamento de esta falta de tributación por la cantidad considerada mínimo exento no es otro, que el reflejo de que la realización del hecho imponible en esta medida concreta no supone capacidad económica alguna para aquél que lo realiza. De este modo, y teniendo en cuenta que la razón del establecimiento del tributo es que supone una manifestación de capacidad económica, la ausencia de esta última impide el nacimiento de la obligación de tributar.

Ahora bien, tiene sentido que las Comunidades Autónomas puedan determinar de modo diferente a como lo hace el estado cuál es el mínimo exento común en todo el territorio nacional. Pero, podemos preguntarnos si pueden concurrir ciertas circunstancias que hagan que el mínimo vital difiera de unas Comunidades a otras. Es cierto, que las circunstancias económicas, y de otro tipo son diferentes en las distintas Comunidades, razón que puede implicar que el mínimo deba ser también diferente.

Tal razonamiento nos lleva a considerar que tal vez podría conferirse a la Comunidad Autónoma competencia para modificar el llamado mínimo exento, siempre que la mencionada modificación estuviese fundamentada en una especial circunstancia social o económica. Ahora bien, en ningún caso podrían considerarse circunstancias especiales aquellas que ya hubiesen sido tenidas en cuenta en el momento de fijar el mínimo exento por parte del Estado, ya que de no poner este límite supondría que las mismas se estarían teniendo en cuenta dos veces, y por tanto se estaría elevando de forma injustificada la cuantía del mínimo exento.

2.4. La base imponible

El último de los elementos en torno al cual nos cuestionamos si existe, o no, reserva de regulación a favor del Estado es la base imponible. La respuesta a esta cuestión, tal y como hemos hecho anteriormente, vendrá fundamentada en el concepto de la misma.

24 ARRIETA MARTÍNEZ DE PISON, Juan. *Técnicas desgravatorias y deber de contribuir*. Mc Graw Hill, Madrid, 1999, pp. 34 a 38.

Con carácter general se entiende, que las potestades normativas cuyo ejercicio se cede a las Comunidades Autónomas, debían recaer básicamente sobre los elementos cuantificadores del tributo²⁵. Pero, se podrá ceder por parte del Estado la regulación de la base imponible como primer elemento cuantificador de un tributo en destacar en relación con la misma una doble función. Señala RAMALLO MASSANET, que en primer lugar, «la base imponible es una magnitud que, por un lado, mide algún elemento del hecho imponible, y que por otro, sirve para concretar la cuantía de la cuota tributaria mediante la aplicación del tipo de gravamen». De este modo podemos considerar que dicho elemento es, por un lado, un elemento identificador del tributo, pues con su determinación el legislador concreta la manifestación de capacidad económica expresada en el hecho imponible en una magnitud, y por otro, es un elemento cuantificador, ya que aplicando e la magnitud el tipo de gravamen obtendremos la cuota a pagar. Por tanto nos encontramos con un elemento en cierto modo a caballo entre los elementos cualificadotes y los cuantificadores de un tributo.

Ahora bien, destaca la doctrina al conceptuar la base imponible, la estrecha relación que existe entre ésta y el hecho imponible²⁶. De este modo se ha llegado incluso a afirmar, que mediante la fijación de la base imponible se puede en parte suplir la función que corresponde al hecho imponible²⁷. Es esta función en cierta forma complementaria del hecho imponible, la que nos lleva a afirmar la conveniencia de que el establecimiento de las normas sobre la determinación de la base imponible permanezca en poder del Estado.

25 Así destaca QUINTANA FERRER (*Los recursos participativos en el marco de la ...Cit.*, p. 160) que la cesión de competencias normativas recaerá fundamentalmente aunque no únicamente en los elementos cuantificadores del tributo.

26 Así CORTÉS DOMINGUEZ («El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica» *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 60, 1965, p. 1040) considera que la base imponible nos es mas que la medición concreta del elemento material del hecho imponible, y que esto se explica si se tiene presente que en la base imponible se está determinando la medida en que el sujeto pasivo ha realizado el hecho imponible. De igual modo GENOVA GALÁN («El concepto de base imponible». *Civitas REDF*, núm. 43, 1984, p. 350) señala que «se puede definir la base imponible como la cifra que representa la magnitud o medida del aspecto del elemento material del hecho imponible que se considera indicativo de la capacidad contributiva que se sujeta a gravamen; y que en unión con el tipo de gravamen, determina la cuantía líquida de la prestación tributaria».

27 Destaca MARTÍN DELGADO («Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución Española de 1978». *Hacienda Pública Española*, núm. 60, 1979, pp. 86 a 89) que en ocasiones en la tipificación del hecho imponible no se comprenden todas las circunstancias de la acción, con lo cual, incluso la base puede suplir parte de la función que le corresponde inicialmente al hecho imponible, al recoger directamente en su definición la materia que se pretende gravar con el tributo. También CORS MEYA («La base imponible». *Civitas REDF*, núm. 72, 1981, pp. 502 y 503) señala que en el momento de especificar el supuesto de hecho concreto es solo una parte de todo el supuesto de hecho, y junto a dicho elemento otros como el sujeto pasivo, la base, el ámbito de aplicación, el devengo y otros aspectos complementan la propia configuración del supuesto de hecho.

De este modo, y dado que la base imponible supone, tal y como hemos destacado, la medición concreta de la capacidad económica recogida por el hecho imponible, es congruente que al igual que al Estado corresponde de modo exclusivo la determinación de la capacidad económica a gravar, corresponda también a él, la fijación de las reglas para medir dicha capacidad. Así pues, pensamos que las reglas a través de las cuales se fija la base imponible del impuesto, son un elemento estructural del mismo cuya regulación en ningún caso se puede ceder a la Comunidad.

Por tanto, podemos afirmar, que a pesar de que la base imponible es un elemento necesario para determinar la cuota concreta a pagar por parte del sujeto, sus funciones van más allá de esa simple cuantificación, razón por la cual no consideramos oportuno que la Comunidad Autónoma pueda ostentar competencias en el momento de fijar la base imponible, pues pensamos que debe ser el mismo sujeto que ha fijado el hecho imponible el que determine cuáles son las normas concretas para cuantificarlo. De esta forma será el Estado el único competente para fijar reglas de cuantificación de la base imponible.

3. Ámbito de aplicación temporal y espacial del tributo

La titularidad que ostenta el Estado respecto a los tributos cedidos va a suponer que le corresponda a él la fijación de determinados aspectos generales del tributo, y así, tal y como a continuación estudiaremos, será este el que señale tanto los aspectos temporales como los espaciales.

El hecho de que los tributos cedidos sean tributos estatales lleva consigo que le corresponda al Estado la determinación de los aspectos temporales de los mismos así será este ente el que señale, tanto su entrada en vigor como su posible derogación. De esta forma será el Estado el que marque cuáles son los tributos que deben establecerse en cada momento, fijando igualmente, cuál es su periodo de vigencia, en el caso de que se establezcan por un tiempo prefijado.

Las cuestiones relativas al aspecto espacial corresponderán igualmente al Estado, y así deberá fijar, en primer término, cuál es el ámbito espacial o territorial en el que las normas se aplican. Esto no plantea problema alguno, pues dado que son impuestos estatales los mismos estarán vigentes en todo el territorio nacional.

En segundo lugar, señalará cuáles son los criterios de sujeción de una determinada situación o de un determinado hecho al mandato de la norma, o lo que es lo mismo, cuál es el punto de conexión que en cada tributo se va a utilizar. Esta cuestión es de gran importancia en el caso de los impuestos cedidos, pues los citados puntos de conexión determinarán cuál es la Comunidad Autónoma a la que le corresponde la recaudación, así como que normativa autonómica se deberá aplicar en el supuesto de que nos encontremos con impuestos sobre los que la Comunidad Autónoma ostenta estas competencias. El hecho de que la fijación de estos puntos de conexión

corresponda, en todo caso, al Estado se fundamenta en la necesidad de una regulación única a nivel nacional, pues de otro modo podrían surgir ciertos problemas de descoordinación entre las distintas normativas.

IV. ANÁLISIS DE LAS COMPETENCIAS NORMATIVAS QUE PUEDEN SER OBJETO DE CESIÓN.

1. Generalidades

Tal y como pusimos de relieve al analizar las competencias normativas reservadas al Estado, el hecho de que los tributos cedidos sean de titularidad estatal, va a suponer que la cesión de competencias normativas a las Comunidades Autónomas tenga siempre un alcance limitado, no pudiendo, tal y como estudiamos, abarcar la regulación de todos los elementos del tributo.

De este modo, nos centraremos ahora en aquellos elementos en los que si es posible, en unos caso de modo total, y en otros de manera parcial, la regulación por parte de las Comunidades²⁸. Dicho análisis será general, pues el estudio concreto de las potestades que se otorgan en relación con cada uno de los tributos cedidos se acometerá de modo independiente en el apartado siguiente.

Destaca RAMALLO MASSANET²⁹, que la cesión de competencias normativas habrá de ser siempre de carácter parcial, ahora bien, llegados a este punto se podrá discutir, si el ámbito de esa cesión normativa debe alcanzar sólo a los elementos de cuantificación del tributo, o si, por el contrario, podrá afectar también a algunos elementos de cualificación. En este sentido considera el autor que no parece existir una regla general, sino que será la naturaleza y la función que cumpla cada uno de los impuestos cuya formación se comparta la que determine qué elementos se podrán regular en cada uno de ellos.

Sin embargo, y si bien estamos de acuerdo en la inexistencia de esa regla general, si que consideramos que el ejercicio de competencias normativas por parte de las Comunidades, se va a desarrollar básicamente en relación con los elementos de cuantificación. El citado ámbito tal vez esté condicionado por la propia esencia de los tributos cedidos, éstos desde un principio tuvieron como finalidad primordial dotar a la Comunidad de recursos suficientes para poder desarrollar las competencias

28 El Informe de la Comisión (*Informe sobre la reforma del sistema de financiación... Cit.*, p. 31) señala que el campo más adecuado para dar entrada a la regulación autonómica hay que reconducirlo a los tipos de gravamen y a los beneficios fiscales (reducciones, deducciones o bonificaciones) posteriores a la determinación de la base imponible.

29 RAMALLO MASSANET, J.«Contenido, instrumentos y límites de...» *Cit.* p. 29.

materiales que progresivamente iba asumiendo. Así, en un primer momento la cesión se ciñó únicamente a la recaudación obtenida por los tributos. De este modo, y teniendo presente el objetivo de dotar de mayor autonomía a las Comunidades en relación con sus ingresos, es por lo que se ha considerado conveniente otorgar competencias normativas en torno a estos elementos de cuantificación, de tal forma que la actuación de las citadas entidades pueda influir en el momento de determinar la cantidad a recaudar.

En este apartado nos centraremos en el estudio de la posible regulación por parte de las Comunidades Autónomas de los tipos de gravamen, así como de la posibilidad que las mismas tienen de establecer deducciones o modificar las existentes a nivel estatal.

2. La fijación de los tipos de gravamen

En el momento de determinar la cuota tributaria a pagar por un determinado tributo, es necesario aplicar a la base imponible el tipo de gravamen, de este modo se fijará cuál es la cantidad que debe satisfacer el obligado tributario. Así pues, señalan algunos autores que desde un punto de vista funcional, el tipo de gravamen es «el elemento de la estructura del tributo que se aplica a la base impositiva para obtener la cuota tributaria»³⁰.

Junto a esta definición, en la que únicamente se expresa cuál es la función primera del tipo de gravamen, encontramos que la gran mayoría de autores se han centrado en su propia razón de ser, es decir, en qué supone el tipo de gravamen. Así destaca PAGÉS I GALTÉS³¹, que el tipo de gravamen se puede definir como «el factor genérico condicionante cuantitativamente del objeto de la obligación tributaria en los tributos variables que al relacionarse con la función de futuro de la base imponible nos indica la parte de esta magnitud que corresponde al Estado o ente público acreedor del tributo».

De este modo y dado que la recaudación de los tributos cedidos corresponde total o parcialmente, a la Comunidad Autónoma, es congruente ceder a dicho ente la posibilidad de determinar cuál debe ser la cantidad a pagar por el obligado tributario. Además debemos destacar que el principal objetivo a conseguir cediendo a las Comunidades potestades normativas era lograr una mayor autonomía en materia de ingresos. De esta forma, la mejor manera de que la Comunidad pueda responsabilizarse de sus ingresos es dotar a la misma de poder suficiente para fijar, qué

30 AAVV. *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*. Lex Nova, Valladolid, 2000, pp. 245 y 246.

31 PAGES I GALTES, Joan. «La función cuantificadora del tipo de gravamen». *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 72, octubre-diciembre, 1991, p. 544.

proporción de la capacidad económica manifestada por el contribuyente, debe servir para el mantenimiento de los gastos por él generados.

La Comunidad al fijar los tipos de gravamen deberá tener en cuenta los principios constitucionales recogidos en el artículo 31 CE, como inspiradores de cualquier sistema tributario, sea éste estatal, autonómico o local.

Por otra parte, nos podemos cuestionar hasta qué punto la Comunidad va a poder modificar los tipos de gravamen, y si es, o no, conveniente que existan tipos de referencia a tener en cuenta en el momento de ejercer las citadas competencias.

De un lado, y tomando como fundamento el objetivo a lograr con la cesión, que no es otro que responsabilizar a las Comunidades de los ingresos que reciben, parece que es más conveniente que en ningún caso las mismas se encuentren condicionadas en sus actuaciones por dicha normativa de referencia.

Sin embargo, otorgar plena libertad podría conllevar, en primer término grandes desigualdades en función del territorio, cuestión ésta contraria al principio de igualdad. Además, ¿qué pasaría si con el fin de contentar a sus habitantes las Comunidades optasen por rebajar los tipos de forma tal que la recaudación obtenida no fuese suficiente para el sostenimiento de sus gastos? Los inconvenientes aquí reseñados nos hacen afirmar que tal vez, al menos en un primer momento, es útil que el Estado marque las pautas a seguir por parte de las Comunidades, ejerciendo de este modo la función de coordinación que al mismo le corresponde.

Así pues, y a la vista de todo lo anterior, podemos concluir que es conveniente que la Comunidad pueda fijar los tipos de gravamen, pero teniendo siempre presente que de su actuación no pueden derivarse grandes desigualdades.

3. Establecimiento de deducciones y bonificaciones

En ocasiones la cuota tributaria a pagar por el sujeto pasivo, no se calcula, simplemente, aplicando el tipo a la cuota, sino que dicho resultado debe ser minorado como consecuencia de la existencia de deducciones o bonificaciones. De este modo consideramos interesante estudiar hasta qué punto se puede ceder a la Comunidad Autónoma la posibilidad de establecer, o en su caso modificar, deducciones o bonificaciones a la cuota.

Debemos tener en cuenta, que a pesar de que en un primer momento podamos entender que no existen diferencias sustanciales entre las deducciones y las bonificaciones, pues ambos mecanismos producen minoraciones en la cuota, si que las existen, pues cada una de ellas va a tener una finalidad diferente. Incluso, dentro de las deducciones podemos distinguir entre las llamadas deducciones técnicas, que son fundamentalmente las deducciones para evitar la doble imposición, y aquellas deducciones cuyo objetivo es en cierto modo subjetivizar determinados tributos. Las diferencias que en cuanto a las funciones a desempeñar existen entre estos elemen-

tos, creemos que pueden condicionar que optemos, o no, porque su regulación se pueda realizar por parte de la Comunidad, de este modo analizaremos separadamente los citados elementos.

En primer término nos centraremos en las llamadas deducciones técnicas, que son aquellas cuyo fin no es otro que hacer más neutral y equitativo el impuesto. Estas deducciones entre las que destaca la deducción por doble imposición, no creemos que sean susceptibles de regulación autonómica, pues consideramos que debe ser el Estado, el que como titular del conjunto de impuestos que se integran en el sistema tributario estatal regule estos aspectos. Pensamos, por tanto, que es conveniente que en estos casos de deducciones técnicas, la normativa sea uniforme en todo el territorio nacional, pues no existen circunstancias especiales en las distintas Comunidades que hagan necesaria una regulación específica en las mismas. Además y teniendo presente el hecho de que la deducción técnica por antonomasia es la deducción por doble imposición internacional, debemos añadir que la fiscalidad internacional es competencia exclusiva del Estado.

Si en el caso de las deducciones técnicas, la diferencia respecto a las bonificaciones era relativamente clara, no sucede lo mismo con el resto de deducciones. Aun así intentaremos distinguirlas, para plantearnos tras ello, si es posible que la Comunidad Autónoma ostente competencias normativas en torno a las mismas.

Con carácter general, se observa que frente a la única finalidad de las bonificaciones que es promocionar determinadas conductas estableciendo un tratamiento preferencial a aquellos sujetos que realicen las actividades bonificadas, las deducciones tienen una finalidad múltiple. De esta forma las mismas se dirigen entre otras cosas a subjetivizar el gravamen, frenar la progresividad, discriminar determinadas rentas,...

Junto a esta primera diferencia basada en la finalidad a cumplir, lo que si se observa de forma clara es que mientras la bonificación opera en esencia considerando aisladamente un componente total de la renta del sujeto pasivo que previamente ha sido incluido y sometido a gravamen de modo norma, esto no sucede en el caso de las deducciones que operan de forma indistinta sobre la totalidad de la renta.

Al plantearnos la posibilidad de que las Comunidades ostenten competencias normativas en relación con las bonificaciones, debemos partir de las características de las mismas entre las que se encuentra, en primer lugar, que suponen incentivar fiscalmente una determinada actividad, y en segundo término, que la misma actúa de manera independiente en relación con dicha actividad. Así pues, en ningún caso podrán cederse competencias normativas para el establecimiento de bonificaciones que supongan incentivar inversiones empresariales en una Comunidad, fundamentando esta decisión en dos razones distintas.

En primer lugar, que las inversiones empresariales se regulan básicamente en el Impuesto sobre Sociedades, y dicho impuesto no está en el ámbito de impuestos objeto

de cesión. Además, según establece la Constitución, en sus artículos 149.1 13º y 14º, son competencia exclusiva del Estado, la Hacienda general y las bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica, entre los cuales los incentivos fiscales a la inversión empresarial son un instrumento básico de política económica cuya unidad, homogeneidad y objetivos deben ser comunes en todo el territorio nacional.

Por tanto, creemos que la Comunidad únicamente podrá regular bonificaciones, si en ningún caso con dicha regulación se incentivan determinadas actividades empresariales. Pues de incentivar éstas, nos encontramos de un lado con una posible vulneración del reparto de competencias que se establecen en el propio texto constitucional, y de otro, estas bonificaciones se podrían considerar equiparables a incentivos fiscales, y de esta forma, análogas también a las ayudas estatales, contrarias al principio comunitario de libre competencia.

Finalmente, en cuanto a la regulación de las deducciones, excluidas las técnicas, se podrá compartir entre ambos estos, eso sí, teniendo presente que determinadas deducciones, entre otras las deducciones que incentivan determinadas actividades empresariales, no podrán regularse por las Comunidades, por idénticas razones a las expresadas en relación con las bonificaciones.

V. ESTUDIO PORMENORIZADO DE LAS COMPETENCIAS QUE SE CEDEN EN CADA UNO DE LOS IMPUESTOS CEDIDOS.

Tras analizar genéricamente la conveniencia de ceder, o no, potestades normativas en torno a los diversos elementos que configuran los tributos, es necesario centrarse en cuáles han sido concretamente los elementos cedidos en los que se permite la regulación autonómica. Así veremos de modo individual sobre que elementos se pueden ejercer competencias normativas en cada uno de los impuestos cedidos.

1. Competencias normativas que se ceden en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

1.1. Precisiones generales

El alcance de las competencias normativas en el caso del IRPF se recoge en el artículo 38, de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre. Este artículo, establece una delimitación de los elementos en torno a los cuales se pueden ejercer competencias normativas. La misma, a diferencia de lo que sucede en el resto de impuestos, no es únicamente positiva, sino que el legislador estima conveniente mencionar también aquellos elementos sobre los cuales en ningún caso se podrá establecer normativa autonómica.

Esta delimitación negativa es redundante, pues los elementos sobre los que se pueden ejercer competencias normativas son *numerus clausus*, lo cual supone, que todos aquellos elementos no mencionados expresamente no podrán ser regulados en ningún caso por la Comunidad Autónoma. Incluso, en el propio apartado segundo del artículo 38, tras delimitar los elementos sobre los que recaen competencias normativas, señala «que no podrán regular en general todas las materias no contempladas en el apartado 1».

El fundamento de tal regulación redundante, tal vez podamos encontrarlo en que dado que es un impuesto sobre el que la cesión de competencias normativas estuvo en entredicho, por entender algunos que suponía una vulneración constitucional, el legislador estatal ha considerado, que a pesar de que se entienda tácitamente, que sobre aquellos elementos que no se establecen expresamente la Comunidad Autónoma no puede ejercer competencia alguna, no está de más que se establezca la analizada delimitación negativa de modo expreso.

1.2. Elementos cuya regulación se cede a la Comunidad Autónoma

Centrándonos, en primer término, en aquellos elementos sobre los cuales pueden ejercer competencias normativas las Comunidades Autónomas podemos entresacar, de un lado, la posibilidad de modificar los tipos de gravamen mediante la aprobación de una escala autonómica, y de otro, el establecimiento de determinado tipo de deducciones. Junto a esta posibilidad, se observa que la modificación llevada a efecto por la Ley 21/2001, ha tratado de modo diferenciado a la deducción por adquisición de vivienda permitiéndose en relación con la misma, que se aumenten o disminuyan los porcentajes de deducción, que según el artículo 78 de la LIRPF, corresponden a la Comunidad Autónoma, teniendo siempre en cuenta que tal aumento tendrá un límite máximo del 50%.

1.2.1. Aprobación de una tarifa autonómica

En cuanto al hecho de que la Comunidad Autónoma apruebe una escala autonómica, debemos comenzar reseñando que la misma se aplicará únicamente a la base liquidable general, pues los tipos aplicables a la base liquidable especial se regularán exclusivamente por el Estado, y así se establece en el apartado 2 del artículo 38 de la Ley 21/2001.

En el ejercicio de esta facultad la Comunidad no ostenta plena libertad sino que la escala que se apruebe tendrá que ser, en todo caso, progresiva, y deberá contar con el mismo número de tramos que la estatal.

El carácter progresivo de la citada escala se fundamenta, según la doctrina³², en el hecho de que una de las características esenciales del IRPF es la progresividad, y así se estima, que la misma no puede ser eliminada por ningún ente público que pueda ejercer competencias sobre el mismo, máxime si tenemos en cuenta que este impuesto es una de las principales herramientas redistributivas de nuestro sistema³³.

Sin embargo, y a pesar de estos razonamientos, debemos destacar que la Comisión de Expertos³⁴ recuerda que «el grupo de estudio que elaboró el «Libro Blanco» considera que, al menos inicialmente sería preferible operar con un tipo único³⁵».

En segundo término se establece que deberá contar con igual número de tramo que la tarifa estatal. Este hecho supone una novedad respecto de la anterior normativa, pues si bien algunos consideraban que los tramos debían ser los mismos³⁶, en ningún caso esto aparecía expresamente en la norma.

El Informe de la Comisión reseñaba, que las modificaciones en los tramos que se produjeran de forma no sincronizada entre el Estado y la Comunidad Autónoma supondrían una mayor complejidad en el momento de liquidar el impuesto³⁷. Sin

32 VILLARÍN LAGOS, M. «La cesión de impuestos estatales a las ...». *Cit.*, p. 217. RAMOS PRIETO, J. *La cesión de impuestos del Estado a las Comunidades... cit.*, p. 486.

33 Así señala FALCÓN Y TELLA («Los tributos cedidos y las competencias normativas de las CCAA»). *Papeles de Economía Española*, núm. 83, 2.000, p.123) que la progresividad a establecer por la Comunidad deberá ser equiparable a la del Estado. En sentido contrario. DE LA ROSA CORDÓN («La capacidad normativa tributaria de las Comunidades Autónomas» *Crónica Tributaria*, núm. 92, 1999, p. 124) señala que no se exige una progresividad similar a la del Estado.

34 AAVV. *Informe sobre la cesión parcial del Impuesto sobre la Renta a las Comunidades... Cit.*, p. 89.

35 Se considera de una parte que este tipo único es más simple en cuanto a su aplicación, y además dicha aplicación reduce la dispersión recaudatoria y facilita la política de nivelación.

36 RAMOS PRIETO, J. («El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como tributo parcialmente cedido a las Comunidades Autónomas». *Palau 14*, núm. 28, enero-abril, 1997, p. 98) destaca que a pesar de que las Comunidades Autónomas tengan posibilidad de modificar tanto el número de tramos como su cuantía, es mas conveniente que se usen los mismos, logrando de este modo una cierta uniformidad. Considera, igualmente que esa modificación acarrearía como principal problema una alteración sustancial de la progresividad del impuesto. Sin embargo, VILLARÍN LAGOS («La cesión de impuestos estatales a las ...»). *Cit.*, pp. 220 y 221) pone de relieve que frente al acuerdo político suscrito entre PP y CIU, en cuyo punto tercero constaba expresamente que las Comunidades gozarían de competencias normativas para regular el número y la cuantía de los tramos de la tarifa autonómica, en las normas no se recoge dicha referencia específica. Esta ausencia considera la autora que obedece a la intención de impedir por razones técnicas plenamente justificadas que las Comunidades Autónomas modificarán tanto el número de tramos como su cuantía, ya que ello supondría un considerable aumento de la complejidad para practicar la autoliquidación, sin que como contrapartida variara sustancialmente la progresividad del impuesto, y consecuentemente el grado de autonomía de las Comunidades Autónomas.

37 AAVV. *Informe sobre la cesión parcial del Impuesto sobre la Renta a las Comunidades... Cit.*, p. 101.

embargo el propio informe reconocía la posibilidad de que tal divergencia se produjese, al señalar expresamente que «en el caso de que la tarifa autonómica opte por establecer tramos diferentes, debe tener presentes que los referidos tramos deben responder a la estructura real de la renta de los contribuyentes, y debe hacer efectiva la progresividad del impuesto».

Desde la reforma llevada a efecto por la Ley 21/2001, desaparece la limitación cuantitativa, en virtud de la cual, aplicando a la cuota la tarifa autonómica la misma no podría ser superior o inferior en un 20% de la que resultaría de aplicar la tarifa complementaria.

En torno a esta limitación cuantitativa no existe una postura unánime en la doctrina. Algunos³⁸ consideran, que esta limitación cuantitativa, de un parte, es contraria a la lógica de un modelo autonómico que pretende avanzar hacia la descentralización fiscal, logrando de esta forma una mayor autonomía, y por tanto una mayor corresponsabilidad fiscal. Y de otro, no tiene sentido la existencia del límite al existir la posibilidad de establecer recargos por parte de la Comunidad, y de esta forma, con el uso de tal recurso se podría violar la limitación cuantitativa que para los tipos de gravamen se marca de por la norma.

En sentido opuesto, existen otros autores³⁹ que teniendo en cuenta los posibles riesgos que la competencia fiscal podría acarrear para la solidaridad, igualdad, ..., la consideran una cautela no indispensable pero sí sumamente aconsejable. La inexistencia de las mencionadas limitaciones acarrearía una excesiva disparidad en las tarifas, lo que conduciría a desigualdades interterritoriales de gran importancia. Finalmente, también es interesante la existencia de los límites, pues los mismos posibilitan el ejercicio de esta capacidad normativa para las ciudades de Ceuta y Melilla, que no tienen capacidad legislativa sin vulnerar el principio de reserva de ley, que se establece en los artículo 31.3 y 133.2 de la CE.

RAMOS PRIETO⁴⁰, establece una postura intermedia entre las dos anteriores, en virtud de la cual, es importante el límite. Sin embargo, no tiene sentido el tope

38 MONASTERIO ESCUDERO, C.; PEREZ GARCIA, C.; SEVILLA SEGURA, J.V.; SOLE VILLANOVA, J. *Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas*. IEF, Madrid, 1995, p. 128.

39 AAVV. *La cesión parcial del Impuesto sobre la Renta a las Comunidades Autónomas*. Comares, Granada, 1997, pp. 129 a 131. ALONSO GONZALEZ, L.M. «Los tributos cedidos y la reforma del sistema de financiación autonómica (y II)». *Quincena Fiscal*, núm. 22, diciembre, 1997, p.18. ADAME MARTINEZ, Fco. *El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen general*. Comares, Granada, 1998, pp. 134 y 135. VILLARÍN LAGOS, M. «La cesión de impuestos estatales a las ...». *Cit.*, pp. 219. FALCON Y TELLA, Ramón. «Los puntos de conexión en los tributos cedidos: especial referencia a la residencia de las personas físicas». *Quincena Fiscal*, núm. 3, febrero, 1997, p. 6.

40 RAMOS PRIETO, J. *La cesión de impuestos del Estado a las Comunidades... cit.*, p. 489.

superior, pues el único límite que debe existir a la elevación de tarifas, es el principio de no confiscatoriedad, recogido en el artículo 31.3CE.

En relación con este debate consideramos, que efectivamente el establecimiento de límites en el momento de fijar los tipos de gravamen tiene ventajas al evitar así que exista una gran competencia fiscal entre las diversas Comunidades Autónomas. Sin embargo, si tenemos en cuenta que uno de los objetivos es que las Comunidades logren con el desarrollo de las competencias normativas una mayor corresponsabilidad fiscal, lo más adecuado sería prescindir de las citadas limitaciones. Tal vez, este hecho llevó al legislador a suprimir el límite en la reforma del año 2001.

También el Informe de la Comisión se cuestionó la conveniencia, o no, de fijar límites al establecimiento de tipos reseñando, de un lado ventajas⁴¹, y de otro los inconvenientes⁴². Así, si en un primer momento se consideró conveniente el establecimiento de límites, tal criterio se modificó a partir de la Ley 21/2001, que elimina el límite cuantitativo en el momento del establecimiento de la tarifa autonómica.

La doctrina⁴³ fundamenta la supresión de los citados límites en el propio desarrollo que de la citada competencia han llevado a efecto las Comunidades Autónomas, es decir, prácticamente ninguno. Ahora bien, junto a este razonamiento debemos destacar que cuando se estudió por la Comisión de Expertos el establecimiento de límites cuantitativos se consideró que los mismos eran útiles de forma transitoria,

41 En cuanto a las ventajas destaca el Informe (*Informe sobre la cesión parcial del Impuesto sobre la Renta a las Comunidades... Cit.*, pp. 101 y 102) que la existencia de límites es aconsejable por tres razones: 1. Cuando la articulación de la solidaridad es incompleta, las limitaciones pueden garantizar que el conjunto de recursos financieros disponibles no se atribuya de forma que puedan establecerse discriminaciones excesivas. 2. El tránsito de una situación de falta de corresponsabilidad a otra que permita el ejercicio irrestringido de la autonomía puede ocasionar serias disfunciones tales como complejidad, incertidumbre y descoordinación. 3. Se exige por el ordenamiento la garantía de los principios de progresividad y no confiscatoriedad.

42 Señala el Informe (*Informe sobre la cesión parcial del Impuesto sobre la Renta a las Comunidades... Cit.*, pp. 95 y 96) que la existencia de los límites podría anular las ventajas de la efectiva corresponsabilidad fiscal por tres motivos: 1. Se podrían crear incentivos políticos para demandar recursos adicionales de la hacienda estatal. 2. Se coarta la adaptabilidad del IRPF autonómico a los patrones distributivos decididos políticamente en cada Comunidad Autónoma. 3. Se podría consolidar la asimetría de competencias que existe entre ingresos y gastos.

43 BAS SORIA («Las competencias tributarias de las Comunidades Autónomas: el nuevo marco de corresponsabilidad fiscal»). *Estudios Financieros*, núm. 231, junio, 2002, p. 74) considera que «indudablemente, ha pesado en esta modificación la experiencia habida, en la que ninguna Comunidad Autónoma ha decidido modificar el importe de la tarifa complementaria, pues a pesar de la reclamada corresponsabilidad fiscal, los incrementos o disminuciones de la tarifa del IRPF en relación con las demás Comunidades Autónomas tienen una lectura política que determina, cuanto menos una prevención de las autoridades comunitarias». DE LA ROSA CORDÓN («La capacidad normativa tributaria de las Comunidades...» *Cit.*, p. 124) señala la existencia de costes, tanto políticos como financiero, que son los que provocan que las Comunidades no hayan modificado aun las tarifas.

ya que facilitaban el paso de una situación en la que la hacienda autonómica carecía de competencia alguna, a otra en la que la misma ostentaba poder para modificar, al menos en la parte autonómica, la tarifa del IRPF.

Así el nuevo informe que se realiza para la adopción del sistema de financiación vigente pone de relieve que «la prohibición del límite, no parece útil ni necesaria en su papel de tope máximo», llegando incluso a afirmar que se debía «replantear su función de garantía de un umbral mínimo de tributación, dadas las competencias autónomas en materia de deducciones de cuota»⁴⁴.

1.2.2. El establecimiento de deducciones

Otro de los elementos cuantificadores que puede ser regulado por las Comunidades Autónomas son las deducciones. Sin embargo, no se ceden competencias normativas sobre todas las deducciones, sino que únicamente podrán establecerse, tal y como determina el artículo 38.2 b) «deducciones por circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales, y por aplicación de renta». Se observa también, que en el momento de proceder a la delimitación negativa de competencias se señala, que en ningún caso se podrán regular «aquellas deducciones de la cuota establecidas y reguladas por la normativa del Estado».

En relación con esta limitación de no regular deducciones ya establecidas por el Estado, establece LAGO MONTERO⁴⁵ una doble interpretación. En primer lugar, se podría considerar que las Comunidades Autónomas no pueden regular en absoluto deducciones sobre materias que ya son objeto de deducción estatal. Y en segundo término, que en todo caso, las Comunidades Autónomas deberán respetar las deducciones establecidas por el Estado, no pudiendo en ningún caso reducirlas, pero si que pueden establecer deducciones complementarias o adicionales.

La primera interpretación es la más acorde con la letra de la ley, pues el legislador es tajante, y literalmente afirma, que no podrán regular ninguna deducción que ya esté recogida en la normativa estatal. Sin embargo, de seguir los postulados de la misma, llegaríamos a reducir la potestad normativa de las Comunidades Autónomas casi a nada. Es tal vez esto, lo que ha llevado a que en la práctica se haya seguido la segunda interpretación, de forma que las Comunidades Autónomas podrán cuando lo estimen conveniente establecer deducciones complementarias a las que aparecen en la normativa estatal. De esta forma su actuación se verá reducida, en el caso de que opte por establecer deducciones autonómicas similares a las estatales a la mejora de las mismas.

44 AAVV. *Informe sobre la reforma del sistema de financiación...* Cit., p. 32.

45 LAGO MONTERO, J.M. «El poder tributario de las Comunidades Autónomas». Aranzadi, Pamplona, 2000, p. 176.

Asimismo señala la norma una condición que deberá ser cumplida por las deducciones autonómicas, según la cual, las citadas deducciones no podrán suponer, «directa o indirectamente, una migración del gravamen efectivo de alguna o algunas categorías de renta». Pero, a qué se quiere referir el legislador cuando emplea el término «categorías de renta», en torno a esta cuestión hay dos posibles interpretaciones.

Una primera⁴⁶, según la cual esta noción se asimila a los componentes de la renta que se describen en el artículo 6.2 de la ley del IRPF, y así estaría prohibido que la Comunidad estableciese una deducción ligada en concreto a una fuente de renta. De no establecerse esta medida, destaca RAMOS PRIETO⁴⁷ que se provocaría «una discriminación de las rentas en función de la fuente u origen, desvirtuando la definición uniforme de la base ultimada por la normativa estatal».

En segundo lugar, y con una interpretación mucho más estricta y fundamentada en una interpretación literal, teleológica y sistemática encontramos la postura de NUÑEZ GRAÑÓN⁴⁸ quien sostiene que el precepto se está refiriendo a cualquier subdivisión que podríamos hacer de elementos homogéneos dentro de los mismos componentes del hecho imponible.

Estamos de acuerdo con RAMOS PRIETO⁴⁹ cuando considera que es más plausible la segunda interpretación, al destacar que la primera carece de contenido, pues teniendo en cuenta las circunstancias que pueden usar las Comunidades Autónomas en el momento de establecer deducciones, se observa que en ningún caso se podrá beneficiar en bloque un componente de la renta, sino que dicha deducción afectará a un grupo concreto dentro de los diferentes componentes de la misma.

Tras analizar aquellas condiciones a cumplir por las distintas deducciones a establecer por la Comunidad Autónoma, vamos a estudiar de forma individualizada cada una de ellas.

El primer grupo de deducciones en torno al cual las Comunidades Autónomas pueden ejercer competencias normativas son las deducciones por circunstancias personales y familiares.

46 SANCHEZ SANCHEZ, («La corresponsabilidad fiscal en el nuevo acuerdo para la financiación de las Comunidades Autónomas en el quinquenio 1997-2001»). *Palau* 14, núm. 27, 1996, p. 71) señala que con esta regla se intenta evitar la discriminación de trato de cualquier categoría de renta en su totalidad. Igualmente VILLARÍN LAGOS («La cesión de impuestos estatales a las ...»). *Cit.*, pp. 499) concibe esta limitación como un intento de evitar que las Comunidades Autónomas introduzcan deducciones que afecten a las características esenciales del IRPF, vulnerando de esta forma el principio de igualdad.

47 RAMOS PRIETO, J. *La cesión de impuestos del Estado a las Comunidades... cit.*, p. 499.

48 NUÑEZ GRAÑÓN, Mercedes. «Las desigualdades tributarias por razones familiares y de residencia». IEF-Marcial Pons, Madrid, 1998, pp. 261 y 262.

49 RAMOS PRIETO, J. *La cesión de impuestos del Estado a las Comunidades... cit.*, pp. 500 y 501.

En relación con este tipo de deducciones surgieron un gran número de dudas a raíz de la reforma que en el IRPF se produjo como consecuencia de la Ley 40/1998, así desde este momento el impuesto no grava la obtención de renta, sino la «renta disponible», la cual se define como el resultado de minorar la renta en los mínimos personales y familiares que al contribuyente le correspondan. De esta forma en la regulación estatal desaparecen las deducciones por circunstancias personales y familiares, trasladándose su tratamiento a la base mediante el instrumento técnico de los mínimos exentos o reducciones.

Así pues nos podemos plantear, si tiene sentido que hayan desaparecido las deducciones personales y familiares, a nivel estatal, y que por el contrario perviva esta facultad a nivel autonómico. Si bien consideramos que es incongruente que tal posibilidad se mantenga, la misma no ha desaparecido como consecuencia de las distintas reformas.

Creemos que no tiene mucho sentido que pervivan deducciones por circunstancias personales y familiares en la normativa autonómica, cuando las mismas han desaparecido, por la aprobación de los mínimos personal y familiar, de la normativa estatal. Tal vez este hecho venga motivado por la dificultad que conlleva hacer renunciar a las Comunidades Autónomas a ciertas competencias que ya habían asumido, y que de hecho habían sido ejercidas por un gran número de Comunidades.

Sin embargo esta situación supone admitir, que determinadas situaciones que ya fueron consideradas en el momento de fijar los mínimos personales y familiares, pueden de nuevo ser tenidas en cuenta al crear ciertas deducciones autonómicas, con los inconvenientes que esto supone para el principio de igualdad, y de no discriminación en función del territorio⁵⁰. Por esta razón afirma BRAVO RIVERA⁵¹, que «se podrán seguir aprobando deducciones por circunstancias familiares y personales, puesto que en nada se ha modificado su capacidad normativa, pero al efecto de respetar el esquema liquidatorio del impuesto, deberán establecerse atendiendo a supuestos que no se hayan tenido en cuenta en la configuración del mínimo personal y familiar».

La anterior afirmación es totalmente coherente, pero se encierra tras ella una cuestión, pues cómo sabemos las circunstancias que ha tenido en cuenta el legisla-

50 Señala VILLARIN LAGOS («La cesión de impuestos estatales a las ...»). *Cit.*, pp. 499) que el establecimiento de deducciones personales y familiares por parte de la Comunidad «no parece admisible pues supondría indirectamente que a las personas beneficiadas por tal exención se les estaría gravando por el IRPF basándose en una medición de su renta disponible distinta más ventajosa que la aplicada a los contribuyentes residentes en otra Comunidad Autónoma, produciéndose una auténtica discriminación por razón de residencia inaceptable desde la perspectiva del principio de igualdad en las condiciones básicas de cumplimiento del deber de contribuir».

51 BRAVO RIVERA, Juan. «Aspectos autonómicos del nuevo IRPF» en AAVV *Reflexiones en torno al nuevo IRPF*. Civitas, Madrid, 1999, p. 247.

dor en el momento de fijar los mínimos personales y familiares. No existen dudas en torno al hecho de que se han considerado en todo momento circunstancias personales tales como la edad y el grado de minusvalía, así como situaciones familiares, como son el hecho de tener hijos o de que el sujeto conviva con ascendientes. Sin embargo existen otras muchas circunstancias en las que no podemos afirmar hasta que punto el legislador las tuvo, o no, presentes en el momento de cuantificar los mínimos personales o familiares del impuesto.

Sin perjuicio de lo afirmado anteriormente debemos destacar que la desaparición de las deducciones personales y familiares en el ámbito estatal no ha conllevado el mismo fenómeno en el ámbito autonómico. Antes bien, ha sido en torno a esta cuestión donde se ha observado un mayor ejercicio normativo por parte de las Comunidades Autónomas.

El segundo grupo de deducciones a establecer por las Comunidades Autónomas son aquellas que tienen como fin fomentar inversiones no empresariales, y por tanto un determinado tipo de ahorro. Quedan de este modo fuera aquellas inversiones que no se llevan a efecto por particulares, sino por empresarios en el desarrollo de su actividad, pues las mismas al regularse en el Impuesto sobre Sociedades están fuera del ámbito de los tributos cedidos.

En relación con este grupo de deducciones las Comunidades Autónomas establecieron básicamente deducciones que se podrían considerar complementarias a la deducción por inversión en vivienda habitual. Estas deducciones se modificaron por la ley 21/2001, ya que la deducción por inversión en vivienda habitual que era estatal pasa a ser una deducción compartida entre el Estado y la Comunidad Autónoma. Se separa de esta forma la deducción en dos tramos: uno, de dos terceras partes, que se deducen exclusivamente de la parte estatal de la cuota íntegra; y otra de un tercio, que se deducirá exclusivamente de la parte autonómica, otorgándose la facultad a los gobiernos regionales de incrementar o disminuir los citados porcentajes en un 50 por 100.

Plantea CAYÓN GALIARDO⁵² que no se aclara por la normativa si la facultad autonómica se limita exclusivamente a la alteración del porcentaje de deducción, o si se permite a las Comunidades Autónomas regular algunas condiciones o requisitos para incentivar alguna zona del territorio, alguna categoría de contribuyentes o alguna clase de inmuebles. Dada la redacción de la norma consideramos que no hay inconveniente para que las Comunidades Autónomas en aras a las facultades normativas que tienen otorgadas opten por beneficiar determinadas adquisiciones, aumentando el porcentaje de deducción por circunstancias tales como edad, minusvalía,...

52 CAYÓN GALIARDO, A. «Un nuevo modelo de financiación para las Comunidades Autónomas». *Revista Técnica Tributaria*, núm. 54, 2001, p. 13.

El último de los grupos de deducciones, en relación con los cuales se otorgan competencias a las Comunidades Autónomas son las llamadas deducciones por aplicación de renta, que tienen como fin intentar que los residentes lleven a efecto determinadas inversiones o gastos que merezcan ser fomentados a través de una cierta política fiscal.

Como colofón al estudio de las deducciones por inversiones no empresariales y por aplicación de renta, debemos plantearnos, si son aplicables a las citadas deducciones los límites que se recogen en el artículo 70 de la Ley del IRPF. En relación con dichos límites únicamente se pone de relieve la prohibición de que los mismos sean modificados por la Comunidad Autónoma, pero no se aclara, en ningún caso, si su aplicación se circunscribe únicamente a las estatales, o bien se aplica conjuntamente a las estatales y a las autonómicas.

En torno a esta cuestión, y teniendo en cuenta la finalidad propugnada por la citada limitación, que no es otra que garantizar que se favorezca o fomente el ahorro o la inversión de la renta del ejercicio y no la mera modificación de los elementos integrantes del patrimonio, señalan algunos que las mismas se aplicarán al conjunto de deducciones, independientemente de que sean estatales o autonómicas⁵³.

En contra de esta aplicación conjunta se manifiesta RAMOS PRIETO⁵⁴, quien señala que la «Ley 40/1998 guarda un llamativo silencio sobre el tema que da pie a pensar que se acoge al criterio opuesto, sobre todo si tenemos presente que su artículo 58 no hace referencia a estos límites al precisar cuáles son las normas comunes aplicables al gravamen estatal y al autonómico o complementario».

Frente a este argumento pensamos, que la aplicación conjunta es la más razonable, no solo por la interpretación teleológica de la ley que ha sido defendida, como hemos destacado, por algunos, sino también optando por una interpretación literal y contextual de la misma. Así observamos, que la prohibición de que las Comunidades Autónomas modifiquen los límites se recoge en el artículo 38 de la Ley 21/2001 dedicado al estudio de las mismas. De esta forma consideramos que si el legislador no hubiera querido otorgar virtualidad alguna a los límites en relación con las deducciones autonómicas, no hubiera hecho mención a estos aspectos en el propio artículo.

En cuanto a las competencias normativas ejercidas por la Comunidad Autónoma en el momento de fijar las deducciones autonómicas, vemos que las mismas no se limitan a la determinación de sus características esenciales, y condiciones de aplicación, sino que le corresponderá también el establecimiento de todas aquellas cuestiones formales relacionadas con ellas. Así, señala el artículo 38.1 b) de la Ley 21/2001, que las competencias en torno a las deducciones abarcarán también la determinación de la justificación exigible para poder aplicarlas, los límites de la deduc-

53 VILLARIN LAGOS, M. «La cesión de impuestos estatales a las ...». *Cit.*, p. 226.

54 RAMOS PRIETO, J. *La cesión de impuestos del Estado a las Comunidades... cit.*, p. 507.

ción, su sometimiento, o no, al requisito de comprobación patrimonial, así como la fijación de los criterios de individualización de rentas, y de los criterios temporales. Si la Comunidad no regulase alguna de estas cuestiones se le aplicará de forma supletoria la regulación estatal.

Para terminar el estudio de las competencias normativas en torno al IRPF debemos destacar que el artículo 38.4 de la Ley 21/2001 prohíbe que la parte autonómica de la cuota líquida sea negativa. En relación con este hecho se han pronunciado diversos autores⁵⁵, que consideran que la misma puede tener como fin evitar que la recaudación estatal del IRPF pueda verse afectada como consecuencia del uso que de las competencias para establecer deducciones hagan las Comunidades Autónomas⁵⁶.

Con el fin de paliar esta situación señala CASADO OLLERO⁵⁷, que se podría permitir que en la autoliquidación se computen la totalidad de las deducciones para proceder después a un ajuste interno entre las haciendas central y autonómica, de manera que se compensen las deducciones de una practicadas sobre la cuota líquida de otra. Aunque esta medida acabaría con el hecho de no poderse deducir la totalidad de las deducciones, esto supondría que la recaudación estatal se vería afectada por la normativa autonómica, si bien es cierto que el propio autor destaca que se debería realizar un ajuste interno entre ambas haciendas. Consideramos que esta medida, tal vez posible en cuanto a su aprobación, es difícil que tenga virtualidad práctica por lo que estimamos más conveniente establecer mecanismos que permitan compensar las posibles cuotas autonómicas positivas generadas en ejercicios sucesivos, tal y como se hace en el caso de las deducciones estatales.

2. Competencias normativas que se ceden en el Impuesto sobre el Patrimonio

El artículo 39 de la Ley 21/2001, es el que señala los elementos susceptibles de regulación por parte de las Comunidades Autónomas y que son: el mínimo exento, el tipo de gravamen y las deducciones y bonificaciones de la cuota. De esta enumera-

55 Para ZORNOZA PEREZ («Corresponsabilidad fiscal y financiación de las CCAA: el modelo para el quinquenio 1997-2001». En AAVV *El Estado de las Autonomías*. Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1997, tomo IV, p. 4021) no parece justificable que los sujetos pasivos pierdan necesariamente la posibilidad de compensar esas eventuales cuotas autonómicas negativas con cuotas autonómicas positivas de ejercicios sucesivos.

56 ADAME MARTINEZ, Fco. *El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen general*. Comares, Granada, 1998, p. 136. IBAÑEZ CASADO, J. «Desigualdades fiscales entre Comunidades Autónomas». *Impuestos*, núm. 4, febrero, 2.000, pp. 16 y 17.

57 AAVV. *La cesión parcial del Impuesto sobre la Renta a las Comunidades...* *Cit.*, pp. 148 a 150.

ción se deduce, que tal y como sucede con la gran mayoría de los impuestos cedidos, la regulación autonómica se va a centrar básicamente en los elementos cuantificadores del tributo.

El primero en torno al cual pueden ejercer las Comunidades Autónomas sus competencias normativas es el mínimo exento, sin estar sometida la regulación del mismo a límite alguno. Así destaca CENCERRADO MILLÁN⁵⁸, que corresponderá a la Comunidad Autónoma determinar que parte del patrimonio no debe ser objeto de gravamen, por no manifestar la suficiente entidad para contribuir, gozando en este caso de un absoluta discrecionalidad, pues sólo esta sometido a un límite, que es común con el legislador estatal, en virtud del cual, no se puede fijar un mínimo exento que razonablemente pueda ser juzgado como meramente simbólico⁵⁹.

A pesar de no existir una limitación expresa, opina RAMOS PRIETO⁶⁰ que sí que hay un condicionante que deriva de la propia lógica del precepto, y según el cual, el mínimo exento será único e idéntico para todos los contribuyentes, pues de no ser así se desvirtuaría el tratamiento unitario y objetivo que dispensa la legislación estatal.

Sin embargo, y a pesar de esas posibles limitaciones que tienen presente la propia razón de ser del mínimo exento, en el momento de ceder competencias en torno al mismo no se establece límite alguno. De este modo podemos entender, que las Comunidades Autónomas respetando los principios constitucionales podrán aumentar o disminuir el mencionado mínimo en la cantidad que estimen oportuna.

58 CENCERRADO MILLAN, E. *El mínimo exento. En el sistema...*, Cit, p. 226.

59 Es difícil determinar cuál debe ser la cuantía del mínimo exento, pues su fijación depende de los elementos que para la concreción del mismo se tengan presentes. Sin embargo, tal y como señala HERRERA MOLINA («Una decisión audaz del Tribunal Constitucional alemán: el conjunto de la carga tributaria del contribuyente no puede superar el 50% de sus ingresos». *Impuestos*, núm. 14, 1996, p. 81) el Tribunal Constitucional alemán (en su Sentencia de 22 de junio de 1995) se ha atrevido a fijar un límite inferior al mínimo exento en el Impuesto sobre el Patrimonio alemán, de modo que equivalga al menos al valor de la vivienda familiar media, e incluso ha llegado a sostener que el Impuesto sobre el Patrimonio ha de respetar también la protección al matrimonio y la familia, de modo que en caso de matrimonio cada uno de los cónyuges debe poder disfrutar de la totalidad del mínimo exento equivalente al valor de una vivienda familiar media, o de una cifra superiores el caso de que tengan hijos a su cargo.

Debemos tener presente que a pesar de que no existe expresamente fijación del mínimo exento, si que en nuestro país nunca se tributará por el valor de la vivienda familiar, si bien esta ausencia de tributación se ha articulado no a través del mínimo exento, sino por el establecimiento de una exención por la vivienda habitual, siempre que el valor de la misma no supere los 150.253,03 €. Del mismo modo también se protege al matrimonio desde el momento en que la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio será siempre individual, teniendo por tanto ambos cónyuges derecho al mínimo exento y a la exención analizada.

60 RAMOS PRIETO, J. *La cesión de impuestos del Estado* Cit., p. 509.

A la vista de lo anterior, nos preguntamos, si existe algún motivo que impida que las Comunidades Autónomas puedan tener presentes circunstancias personales o familiares en el momento de ejercer sus competencias, o lo que es lo mismo, si pueden actuar de igual forma que en la fijación del mínimo vital del IRPF, cuya cuantía se modula atendiendo a circunstancias personales y familiares del sujeto.

En torno a esta cuestión no existe unanimidad en la doctrina. De un lado están aquellos que consideran que de permitirse esta modulación se estaría en contra del carácter objetivo del impuesto⁶¹. Sin embargo ese carácter objetivo, no lo comparten otros autores⁶² que vislumbran en el mismo ciertas dosis de subjetivización. Así, entre otras podemos señalar, que en primer término, se aprecia que la reducción de la base se produciría únicamente en el caso de sujetos pasivos por obligación personal, además existen otras cuestiones como la exención a favor del ajuar doméstico, o de la vivienda habitual hasta 150.253,03 • que enturbian el carácter claramente objetivo, que según algunos tiene este impuesto.

Ahora bien, así como encontramos dudas acerca de que el mínimo exento se pueda modular por las circunstancias personales y familiares, lo que es claro es que dicho mínimo ha sido establecido linealmente por la legislación estatal. De esta forma, va a ser este carácter lineal el que impida que el legislador autonómico pueda establecer distintos mínimos, pues se resquebrajaría de este modo una de las características de las que el mínimo exento del Impuesto sobre el Patrimonio goza en la legislación estatal.

Por tanto, y atendiendo a los razonamientos antes formulados, creemos que el legislador autonómico únicamente puede aumentar o disminuir la cuantía del mínimo exento. Tal modificación, si bien la ley no lo expresa en ningún caso, debería estar fundamentada en circunstancias concurrentes en la propia Comunidad Autónoma, y que hagan necesaria dicha diversificación respecto de la cuantía que con carácter supletorio se establece por la normativa estatal.

61 NUÑEZ GRAÑÓN (*Las desigualdades tributarias por razones de familia y de residencia*. IEF– Marcial Pons, Madrid, 1998, pp. 262 y 263) establece tres razones que impiden subjetivizar el impuesto y que son las siguientes:

1º La finalidad de la Ley de Cesión es atribuir competencias a las Comunidades Autónomas para aumentar o disminuir su cuantía, pero sin establecer distinciones en razón de la situación familiar del sujeto pasivo.

2º La introducción de estas diferencias determinaría que la naturaleza del impuesto se viera afectada, perdiendo el carácter objetivo que posee en la actualidad, adquiriendo unos matices claramente diferenciadores en relación con el impuesto estatal que, en nuestra opinión, excede de las facultades que la Ley de Cesión atribuye al legislador autonómico.

3º De admitirse esta posibilidad se generaría una diferencia de trato con base en la residencia cuya compatibilidad con el principio de igualdad sería muy dudosa, ya que en un mismo impuesto, para cuantificar la carga tributaria, en unas Comunidades se atendería a la situación familiar del sujeto, mientras en otras estas circunstancias serían irrelevantes.

62 RAMOS PRIETO, J. *La cesión de impuestos del Estado a las ...* Cit, p. 510.

El segundo de los elementos en torno al cual pueden ejercer competencias normativas las Comunidades Autónomas, es la tarifa del impuesto. En un primer momento, se consideraba oportuno por el legislador someter dicha aprobación al cumplimiento de una serie de requisitos tales como, la identidad del primer tramo de base liquidable y en el tipo marginal mínimo, así como que la tarifa aprobada debería ser de una progresividad similar a la del estado.

En torno a estos requisitos se vertieron un gran número de críticas, considerando en muchas ocasiones lo absurdo de los mismos. En cuanto a la identidad del primer tramo de base liquidable y del tipo marginal mínimo, se señala que el objetivo a lograr con esta limitación, que no es otro que la fijación de un mínimo de tributación, es fácilmente violable desde el momento que el legislador autonómico puede modificar libremente el mínimo exento⁶³.

En cuanto a la necesidad de establecer una progresividad similar, también se pueden plantear dudas, en primer término por lo ambiguo del precepto, razón por la cual se ha de cuestionar, antes de nada, que es lo que el legislador ha querido señalar con el mismo⁶⁴. Y en segundo lugar, porque, tal y como destaca LAGO MONTERO⁶⁵, este mandato casa mal con la potestad que tienen las Comunidades Autónomas para establecer recargos, a través de los que fácilmente se podría modificar la progresividad del impuesto.

Esta situación llevó a la Comisión de Expertos⁶⁶ a afirmar que una de las medidas a tomar en relación con el Impuesto sobre el Patrimonio será «suprimir las limitaciones que la vigente ley de cesión impone a las Comunidades Autónomas en orden a regular la tarifa del impuesto, dejándoles margen para establecer la escala progresiva que tengan por conveniente»⁶⁷.

Con base en todo lo anterior, el sistema de financiación vigente, otorga plenas competencias a la Comunidad Autónoma para la fijación del tipo de gravamen. Ni

63 Destaca SÁNCHEZ SÁNCHEZ («La corresponsabilidad en el nuevo acuerdo para la financiación de las Comunidades Autónomas en el quinquenio 1997-2001». *Palau 14*, núm. 27, 1996, pp. 73 y 81) que resulta bastante cuestionable que ese impedimento sirva para garantizar un mínimo de tributación por el Impuesto sobre el Patrimonio uniforme en todo el territorio nacional, ya que el amplísimo grado de libertad de que disponen las Comunidades Autónomas para la fijación del mínimo exento les faculta para exonerar de gravamen a cuantos contribuyentes tengan por conveniente.

64 Vid. RAMOS PRIETO, J. *La cesión de impuestos del Estado a las ...* Cit., pp. 511 y ss.

65 LAGO MONTERO, J.M. *El poder tributario ...*, Cit., pp. 180 y 181.

66 AAVV. *Informe sobre la reforma del sistema de financiación autonómica*. IEF, Madrid, 2002, p. 32.

67 Continúa el citado informe señalando que «no parece que tenga sentido obligarlas a asimilar el primer tramo de base liquidable a la escala estatal y el tipo marginal mínimo cuando no se les impone ninguna cortapisa a la hora de fijar el mínimo exento. Y en cuanto a la exigencia de progresividad similar esta ambigua noción podría ser fuente de conflictos interpretativos el día que alguna Comunidad Autónoma acometa una modificación ostensible de la tarifa».

siquiera se alude a la aprobación de una escala autonómica, sino que se establece expresamente «tipo de gravamen». Esta amplitud de términos, nos puede llevar a cuestionarnos la posibilidad de que la Comunidad Autónoma opte por la fijación de un tipo único, acabando de esta forma con el carácter progresivo del impuesto.

Este hecho, si bien puede llevarse a efecto desde el momento que el legislador no ha reseñado límite alguno, creemos que no es posible desde el punto de vista de los caracteres del impuesto. De actuar de este modo, la Comunidad Autónoma estaría vulnerando el carácter progresivo del que tal impuesto goza, así como el hecho de que el mismo se establezca en función de la capacidad económica del sujeto pasivo⁶⁸.

El último de los elementos en torno al cual pueden ejercer competencias normativas las Comunidades Autónomas son las deducciones y bonificaciones. Esta opción aparece recogida como una de las posibilidades de ampliación de competencias en el Informe de la Comisión de Expertos⁶⁹ en el que se señala que se podría «abrir a las Comunidades Autónomas la vía para regular beneficios fiscales escasamente desarrollados en la normativa estatal del impuesto».

Así, el artículo 39.1c) de la Ley 21/2001 establece, que las Comunidades Autónomas podrán ejercer competencias normativas sobre las deducciones y bonificaciones de la cuota. En dicho ejercicio únicamente estarán sometidas a un límite, pues en ningún caso podrán modificar aquellas deducciones o bonificaciones que aparecen recogidas en la normativa estatal. La virtualidad práctica de esta limitación es reducida, dado el escaso uso que de las deducciones y bonificaciones de la cuota se hace en la normativa estatal de este impuesto, en donde únicamente encontramos una deducción por doble imposición internacional y una bonificación a favor de los bienes situados en Ceuta y Melilla.

Por tanto, la atribución de competencias normativas en torno a estos elementos supone abrir a las Comunidades Autónomas la posibilidad de recorrer un camino aún no andado. Ahora bien, qué tipo de deducciones se podrían establecer por estos entes teniendo presentes las limitaciones que con carácter general se imponen a las normas dictadas por las Comunidades Autónomas.

En primer término podemos cuestionarnos, si es posible el establecimiento de deducciones o bonificaciones en función de las circunstancias personales o familiares que tengan como fin el logro de determinados objetivos extrafiscales tales como,

68 Esta fijación de un tipo único tampoco es aceptada por RAMOS PRIETO (*La cesión de impuestos del Estado a las...* Cit, p. 584) quien considera que la misma «no parece congruente con el objetivo de obtención de una mayor justicia redistributiva complementaria de la aportada por el IRPF que la Exposición de Motivos de la Ley 19/1991, de 6 de diciembre, asigna al Impuesto sobre el Patrimonio».

69 VARIOS: *Informe sobre la reforma del sistema de ...* Cit. p. 32.

el apoyo o fomento de la familia entre otros. La fijación de este tipo de deducciones supondría, en cierto modo, la subjetivización del impuesto, de forma que las circunstancias personales y familiares se tendrían en cuenta en el momento de determinar la cuota tributaria.

Se volvería así, en cierta forma al antiguo Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio, en el que se establecía una reducción de la base imponible en función del número de hijos a cargo del contribuyente.

Sin embargo, a esta actuación se le podría hacer una matización pues ¿no se vulneraría el principio de igualdad que se establece por la Constitución? En relación con esta posible vulneración del principio de igualdad, destaca NUÑEZ GRAÑÓN⁷⁰, que sería dudoso desde un punto de vista constitucional que las circunstancias personales y la situación familiar se tenga presente en unas Comunidades y no en otras. Sin embargo, desde el momento en que se conceden competencias normativas a las Comunidades para regular determinados elementos, se asume en parte la existencia de cierta diversidad, por lo que no consideramos que siempre se pueda oponer como argumento la violación del principio de igualdad.

De esta forma pensamos, que las Comunidades Autónomas podrán establecer estas deducciones cuando las circunstancias económicas o sociales de la misma hagan oportuno el uso de este tipo de actuación. Así, v.gr. en Comunidades Autónomas donde la falta de natalidad es alarmante, consideramos que e podrían establecer deducciones que tuvieran como fin el apoyo a la familia.

Al profundizar, en segundo término en aquellas deducciones o bonificaciones que fomentan un determinado tipo de inversión, creemos que las mismas plantearían un buen número de dudas. Así en primer lugar, no se pueden establecer medidas que vulneren la libertad de mercado que se establece por la Constitución, y además, en estos supuestos, cobraría una mayor fuerza la violación del principio de territorialidad recogido en el artículo 157.2 de la Constitución.

No consideramos pues oportuno el establecimiento de este tipo de deducciones, salvo en supuestos en donde esté perfectamente claro la no vulneración de los dos principios antes marcados, supuestos éstos de gran dificultad en cuanto a su configuración.

Finalmente, en relación con el desarrollo de las competencias normativas en torno al Impuesto sobre el Patrimonio podemos preguntarnos, si dicho ejercicio supone, o no, una vulneración del principio de territorialidad que se establece en el artículo 157.2 de la Constitución. Esta cuestión se plantea desde el momento que los sujetos pasivos por obligación personal tributarán por su patrimonio universal, independientemente del lugar en donde el mismo radique, pudiendo por tanto el establecimiento

70 NUÑEZ GRAÑÓN, M. *Las desigualdades tributarias por razones de familia....Cit.*, pp. 262 y 263.

de ciertas medidas por parte de las Comunidades Autónomas producir efectos fuera de su territorio.

Señala el artículo 157.2 de la Constitución que las Comunidades Autónomas no podrán, en ningún caso, adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio, ahora bien, el hecho de que la Comunidad Autónoma ejerza sus competencias normativas, es, o no, inconstitucional desde este punto de vista.

El análisis de esta cuestión creemos que debe partir del propio hecho imponible del impuesto, así nos encontramos con un impuesto personal que grava el patrimonio neto de un sujeto, y no un bien en concreto. Destaca DE LA PEÑA VELASCO⁷¹, que el «patrimonio no es un bien, sino un conjunto de bienes y derechos de contenido económico, y por tanto no puede ser ubicado en un sitio fuera o dentro de la región»⁷².

Con base en este hecho podemos afirmar, que las medidas establecidas por las Comunidades Autónomas no recaen en principio sobre bienes, sino sobre el patrimonio, razón por la cual no se podría considerar vulnerado el artículo 157.2 de la Constitución. Señala RAMOS PRIETO⁷³, que «cuando una Comunidad Autónoma aprueba un mínimo exento o la tarifa no estará en consecuencia incidiendo de forma inmediata sobre ningún bien en concreto, sino sobre la universalidad del derecho constituido por la cuantía global del patrimonio neto del contribuyente, es decir sobre la totalidad de los bienes sometidos a gravamen cualquiera que sea su lugar de ubicación. No obstante, debemos matizar que no es lo mismo que de manera indirecta se produzcan efectos fuera del territorio, cosa que sucede en este supuesto y que en ningún caso supone una actuación contraria al artículo 157.2 de la Constitución⁷⁴, que se adopten medidas concretas sobre bienes situados fuera del territorio de una Comunidad Autónoma.

Ahora bien, el hecho de que las Comunidades Autónomas ostentes, desde el año 2001, competencias en torno al establecimiento de deducciones y bonificaciones,

71 DE LA PEÑA VELASCO, G. «Los recargos como recursos de las Comunidades Autónomas». *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 43, julio-septiembre, 1984, p. 390.

72 En el mismo sentido VILLARIN LAGOS (*La cesión de impuestos estatales ...*, Cit.p. 244) señala que el objeto material del tributo es el patrimonio neto considerado una magnitud independiente y distinta de la suma de sus componentes, que no puede ubicarse en ningún sitio concreto, aunque si pueden situarse todos o algunos de sus componentes.

73 RAMOS PRIETO, J. *La cesión de impuestos del Estado a las ...* Cit, p. 518.

74 Destaca la Sentencia del Tribunal Constitucional 242/1999, de 21 de diciembre, Fd. Jdco. 18º que «los actos válidamente realizados por los poderes públicos de las Comunidades Autónomas dentro de su territorio respecto de las relaciones jurídicas que en el se establecen pueden producir consecuencias fuera del territorio de la Comunidad». Sin embargo hay que distinguir «entre el ejercicio de las competencias que deben limitarse, como regla general, al ámbito territorial correspondiente, y los efectos del ejercicio de dichas competencias, los cuales pueden manifestarse fuera de dicho ámbito».

podría llevar a una vulneración del precepto. En un primer momento, podemos pensar que si los citados entes estableciesen deducciones o bonificaciones a favor de la inversión en bienes inmuebles, y en el patrimonio de los sujetos existen bienes situados fuera del ámbito de la Comunidad Autónoma, esto podría suponer una violación del artículo 157.2 de la Constitución.

Sin embargo, no creemos que se produzca vulneración alguna desde el momento que la medida tributaria no va a producir efecto en otra Comunidad Autónoma, pues únicamente será la Comunidad Autónoma creadora de la medida la que asuma las consecuencias del establecimiento de la misma, ya que verá minorada la recaudación correspondiente al impuesto.

De este modo, los límites del artículo 157.2 de la Constitución se establecen en atención básicamente a los impuestos reales, y el Impuesto sobre el Patrimonio es un impuesto personal, por tanto no se le podría aplicar lo preceptuado en el citado artículo⁷⁵.

3. Competencias normativas que se ceden en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Los elementos que en virtud de lo preceptuado por el artículo 40 de la Ley 21/2001 pueden ser objeto de regulación autonómica son los siguientes: las reducciones de la base, la tarifa del impuesto, las cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente, las deducciones y bonificaciones de la cuota, así como determinados aspectos de gestión y liquidación.

El primer elemento en torno al cual pueden ejercer competencias las Comunidades Autónomas son las reducciones de la base imponible. En este supuesto la nueva regulación, teniendo en cuenta las críticas vertidas por la doctrina, ha mejorado la redacción del contenido del citado precepto, aclarando cuestiones que en la anterior aparecían difusas⁷⁶.

⁷⁵ Encontramos, no obstante autores que entienden la existencia de una posible vulneración del artículo 157.2 entre los que se sitúan ZORNOZA PÉREZ («Corresponsabilidad fiscal y financiación de las Comunidades Autónomas: el modelo para el quinquenio 1997-2001»). En AAVV *El Estado de las Autonomías*. Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1997, tomo IV, p. 4021), PEREZ ROYO, J. (*El nuevo modelo de financiación autonómica: análisis exclusivamente constitucional*. Mc Graw-Hill, Madrid, 1997, pp. 128 y 129).

⁷⁶ Señala el Informe de la Comisión (*Informe sobre la reforma del sistema de ... Cit.*, pp. 32 y 33) que una de las medidas a adoptar era «clarificar el alcance y limitaciones de la competencia para regular las reducciones de la base imponible en el gravamen de las adquisiciones mortis causa, eliminando conceptos jurídicos indeterminados como las exigencias de mantener en condiciones análogas las reducciones previstas en la ley estatal o de que las nuevas reducciones respondan a circunstancias de carácter económico o social, propias de las CCAA, y no supongan una minoración de la carga tributaria global por este tributo, que han generado no pocas dudas interpretativas a la hora de evaluar su observancia por las disposiciones autonómicas».

Llama la atención, por lo que ello supone en comparación a la regulación estatal del ISD, la posibilidad que se otorga a las CCAA para establecer reducciones de la base en las adquisiciones inter vivos. De este modo, parece romperse con la filosofía de la legislación estatal que no establece reducción general alguna en torno a las mencionadas adquisiciones, si bien si existía alguna reducción en supuestos específicos de transmisión de empresa familiar, ... Así pues, parece darse entrada a la opinión vertida en torno al ISD por algunos autores, que no consideraban lógico que en el caso de adquisiciones *mortis causa* se fijase una reducción general, mientras en las adquisiciones inter vivos no hubiera reducción alguna⁷⁷.

En el momento de establecer estas reducciones, la Comunidad Autónoma se ve sometida a un único límite cual es, que las mismas respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de las Comunidad Autónoma de que se trate⁷⁸. Así, siendo cierto que se establece tal posibilidad, no consideramos que en uso de la misma la Comunidad pueda optar por reducciones generales en razón del parentesco, ya que dichos aspectos no se podrían considerar circunstancias propias de la Comunidad Autónoma. De realizarse ese ejercicio, se rebasarían los límites marcados por la ley de cesión. Por tanto, únicamente se podrían establecer reducciones que tengan presentes las citadas circunstancias, tales como al donación de un determinado tipo de bienes, o medidas similares a ésta.

Junto a las reducciones que se pueden establecer en relación con las adquisiciones inter vivos, pervive la posibilidad de regular por parte de las CCAA reducciones a las adquisiciones *mortis causa*. En este supuesto las CCAA gozan de una doble opción: en primer lugar, podrán crear sus propias reducciones, teniendo presente que las mismas deberán responder a circunstancias económicas o sociales propias de la Comunidad Autónoma de que se trate; en segundo término, se podrán regular las establecidas por la normativa estatal manteniéndolas, en todo caso, en condiciones análogas.

En cuanto al primer grupo, sólo se podrán establecer en función de circunstancias económicas y sociales de la propia Comunidad. En torno a este requisito señala

77 CAAMAÑO ANIDO. *Régimen fiscal de las donaciones*. IEF-Marcial Pons, Madrid, 1993, p. 301. SIMÓN ACOSTA, E. En AAVV *La fiscalidad de las Sucesiones y Donaciones*. 2ª Edición, Lex Nova, Valladolid, 1991, pp. 218 y 219. CENCERRADO MILLÁN (*El mínimo exento. ... cit.*, p. 203) señala que «La Ley 14/1996 de Cesión de Tributos del Estado a las CCAA y medidas fiscales complementarias llega aún más lejos, considerando, incluso, reducciones concretas a establecer en las transmisiones inter vivos, como v.gr. una reducción para donaciones de pequeña cuantía, y otra en función de la relación personal entre donante y donatario tal y como se establece para las adquisiciones *mortis causa*».

78 Destacaba ARIAS VELASCO («La Ley 14/1996 de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y medidas fiscales complementarias». *Boletín de la Asociación Española de Asesores Fiscales*. Febrero, 1997, p. X-222) que no entendía que quería decir esa limitación que hacía referencia a las circunstancias económicas y sociales de la Comunidad Autónoma.

NUÑEZ GRAÑÓN⁷⁹, que con esta facultad se intenta reducir la presión fiscal de determinados sectores económicos arraigados en la Comunidad. Este límite, no obstante, se entiende que ha de ser interpretado en un sentido amplio, de forma tal, que en ningún supuesto pueda considerarse como una traba insalvable al establecimiento de reducciones netamente autonómicas. Se observa también, que ha desaparecido uno de los requisitos contenidos en la anterior regulación, en virtud del cual, estas reducciones no podían suponer en ningún caso una reducción de la carga tributaria global por este tributo. La razón de esta supresión es incuestionable pues era muy difícil de compaginar la existencia de una reducción con un mantenimiento de la carga tributaria por el impuesto, siendo esto posible, únicamente, si el establecimiento de la citada reducción supusiese, en todo caso, un aumento de las tarifas del impuesto, de forma tal que la carga tributaria no sufriese en ningún caso una minoración. A pesar de que la interpretación literal del citado requisito conducía a una situación absurda, en la práctica el mencionado límite no se cumplió.

La segunda opción que pueden ejercer las CCAA es retocar reducciones que ya se recogían en la normativa estatal. En un primer momento, el legislador únicamente establecía que la regulación de las citadas reducciones se debía realizar de modo análogo a como se hacía en la normativa estatal. Lo ambiguo del término análogo hacía difícil deducir qué quería decir el legislador con la citada matización, encontrándonos así como distintas interpretaciones.

La regulación que se introduce por la Ley 21/2001, es mucho más clara, y así destaca, que las reducciones se podrán, bien mantener en condiciones análogas, bien mejorarlas. En cuanto al supuesto de la mejora, precisa la norma que la misma se podrá llevar a efecto mediante el aumento del importe o del porcentaje de reducción, la ampliación de las personas que pueden acogerse a la misma, o la disminución de requisitos para poder aplicarla. Por tanto, y a la vista de lo anterior, podemos afirmar que en ningún caso se podrán minorar las reducciones contenidas en la regulación estatal, ni tan siquiera podrán las CCAA establecer requisitos adicionales para su aplicación que supongan una minoración en cuanto al ámbito de sujetos que se beneficien de la citada medida.

En el supuesto de que la Comunidad Autónoma optara por mejorar una reducción estatal, ésta en todo caso se vería sustituida por la regulación dada por la Comunidad Autónoma. Con este objeto, establece la norma que la Comunidad Autónoma deberá señalar siempre si la reducción es propia o consiste en una mejora de la estatal. Este requisito de carácter formal nos lleva a plantearnos, qué sucede si la Comunidad Autónoma no estableciese que clase de reducción es, o bien, si dicho establecimiento no respondiese a la realidad. En el caso de ausencia de la mención,

⁷⁹ NUÑEZ GRAÑÓN, M. *Las desigualdades tributarias por razones de familia....Cit.*, pp. 263 y 264.

sería el propio aplicador del derecho el que debería cuestionarse hasta qué punto es, o no, análoga a las establecidas por el Estado, y por tanto, se puede, o no, aplicar de forma concurrente con estas últimas. Sin embargo, en el caso de que la calificación no respondiera a la realidad, es decir, que la Comunidad optase por establecer reducciones propias, cuando simplemente son modificaciones de la estatal, sería esta Comunidad la única perjudicada por esta medida, al ver reducida la recaudación que del impuesto que estamos analizando se obtiene. No obstante lo remarcado anteriormente, no creemos que ninguna CA cometa conscientemente este error, mas, si en algún caso sucediera debía ser la Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión la que se pronunciara sobre el tema, pues a ella le corresponde analizar los proyectos normativos relacionados con los tributos cedidos.

El siguiente de los elementos que, en virtud de lo señalado por la Ley 21/2001, puede ser objeto de regulación por parte de las CCAA es la tarifa del impuesto. En relación con el mismo han desaparecido todas las limitaciones a las que en un principio estaban sometidas las CCAA en el momento de establecer sus propias tarifas. Así, no debe ya haber una coincidencia en el primer tramo de la base liquidable, ni en el tipo mínimo aplicable. En el análisis de este elemento podemos hacer una precisión terminológica, basa únicamente en una interpretación sumamente literal de la norma. Se observa que se habla de tarifa del impuesto, y no simplemente de tipo de gravamen, esta utilización de los términos nos lleva a afirmar que en ningún caso podrá el legislador autonómico optar por un tipo único proporcional, sino que deberá establecer una escala de gravamen, al modo que se hace por el legislador estatal.

Se atribuye también poder a las Comunidad Autónoma para determinar las cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente. En el momento de calcular la cuota íntegra en el caso de las adquisiciones mortis causa, no basta con aplicar a la base el tipo de gravamen correspondiente, sino que al resultado de esta operación se le aplicarán unos coeficientes que responden, en primer término a la relación existente entre causante y causahabiente, y en segundo al patrimonio preexistente del causahabiente. La competencia normativa se limita a la determinación del segundo elemento, es decir, a la fijación del coeficiente que corresponde en función del patrimonio que posee el sujeto, así como a la determinación cuantitativa del mismo, quedando, en poder del Estado lo referido a las relaciones de parentesco.

La competencia otorgada sobre este elemento supone, la posibilidad de modificar tanto los coeficientes a utilizar como las cuantías de patrimonio que llevan aparejada la aplicación de cada uno de los mencionados coeficientes. De este modo el legislador autonómico puede optar por aumentar o disminuir las cantidades que se establecen por la normativa estatal, sin fijarse por la norma de cesión ninguna limitación. No obstante otorgarse esta posibilidad sin limitación ni cumplimiento de requisito alguno, creemos que la modificación de los citados elementos debía venir justificada por alguna circunstancia que concurriendo en la Comunidad Autónoma

en concreto, haga necesaria la misma, pues de llevar a efecto tal modificación sin justificación alguna podríamos vulnerar tanto el principio de igualdad, como el de no discriminación por razón de residencia.

Otra de las novedades que se introducen en el ISD, al igual que se hizo respecto al IP, es otorgar competencias normativas para establecer deducciones y bonificaciones de la cuota. En relación con esta competencia, aparece un límite, pues en ningún caso las deducciones establecidas por la Comunidad Autónoma podrán modificar las mencionadas por la legislación estatal. Sin embargo, este límite no supone una gran reducción a la capacidad otorgada a estos ente, pues en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, tan solo se establece la deducción por doble imposición internacional, cuya regulación con carácter general corresponde al Estado, pues razones técnicas hacen necesaria una regulación uniforme para todo el territorio nacional, al ser el estado el único competente en cuanto a las cuestiones de índole internacional.

Ahora bien, a pesar de que la ley no establece mención alguna a este hecho, no creemos que sea posible que las CCAA otorguen deducciones en atención a elementos que se hayan tenido presente en el momento de establecer las reducciones en el caso de las adquisiciones mortis causa. De esta forma, las CCAA gozarán de mayor libertad para crear deducciones en relación con las adquisiciones inter vivos, pues para las mismas no se recogen por la normativa estatal reducciones generales. Así pues, en las adquisiciones mortis causa la legislación autonómica no podrá establecer deducciones en atención a las relaciones existentes entre causante y causahabiente, ya que la misma ya fue tenida en cuenta en el momento de proceder a la reducción general del impuesto.

Si estamos ante adquisiciones inter vivos, tal y como hemos destacado, la libertad será mayor, aunque debemos tener presente que la Comunidad deberá optar porque determinadas circunstancias modulen la cuota tributaria, como reducciones de la base, o como deducciones o bonificaciones de la cuota, no pudiendo por tanto tenerlas presentes en ambos aspectos. Así pues, y tomando como punto de referencia criterios análogos consideramos que la relación entre donante y donatario sería más conveniente tenerla presente para el establecimiento de una reducción general, tal y como se hace en el caso de las adquisiciones mortis causa.

Con base en todo lo anterior, podemos afirmar que la ampliación que en el ámbito de las competencias normativas se ha llevado a efecto otorgando la posibilidad de establecer deducciones y bonificaciones de la cuota, por ser éste un campo no desarrollado por la normativa estatal. No obstante, tal y como hemos destacado anteriormente, la amplitud que a primera vista parece, se ver reducida, en nuestra opinión, por la imposibilidad de que determinadas circunstancias lleven consigo, tanto una reducción de la base, como una deducción de la cuota. Así, si admitiéramos esta doble posibilidad estaríamos teniendo en cuenta las mismas circunstancias dos veces.

Finalmente podrán las CCAA regular los aspectos de gestión y liquidación. De forma coherente con el hecho de que la gestión de este tributo se lleva a cabo por las CCAA, se ceden también competencias normativas para la regulación de estos aspectos, si bien es cierto que determinadas cuestiones seguirán regulándose por la normativa estatal.

4. Competencias normativas que se ceden en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y actos Jurídicos Documentados

En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados las competencias normativas que podrán asumir las CCAA recaerán sobre los siguientes elementos: en primer término, competencias en torno a la fijación de los tipos de gravamen, en segundo lugar poder para establecer deducciones y bonificaciones de la cuota, y finalmente podrán regular también aspectos de gestión y liquidación del impuesto.

En relación con la cesión de competencias en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se observa una gran fragmentación, pues la cesión no abarca a los tres impuestos que lo integran, e incluso, dentro de cada uno de ellos tampoco se ceden potestades para regular todas las operaciones.

En cuanto al Impuesto sobre Operaciones Societarias, en ningún caso se otorgarán competencias normativas sobre el mismo. Esta ausencia de poder por parte de las CCAA se fundamenta, en primer término, en el hecho de ser un impuesto fuertemente armonizado, así como en que dada la facilidad para cambiar el domicilio fiscal para las personas jurídicas, era un supuesto en donde se creía muy factible, que la diferenciación en los tipos de gravamen supusiera cambios de domicilio⁸⁰.

Junto a esos motivos y enfatizando, en cierto modo, el primero de ellos, señala VILLARIN LAGOS⁸¹ que la ausencia de competencias normativas en torno al Impuesto sobre Operaciones Societarias, es, en cierto modo, una cautela que se establece por el legislador estatal, para garantizar que el ejercicio de competencias por parte de las CCAA sobre los tributos cedidos sea compatible con el ordenamiento comunitario. Más que una cautela, creemos que es una medida que sirve para erradicar de forma tajante la posible aparición de discrepancias. Así, en el caso

80 ALONSO GONZÁLEZ («Los tributos cedidos y la reforma del sistema... (II). *Cit.*, p. 19) señala que «las operaciones societarias quedan excluidas del ámbito normativo al que acceden las CCAA básicamente por dos razones. En primer lugar, por tratarse de un impuesto sometido a armonización fiscal comunitaria y, por esa razón, podrían generarse incompatibilidades con la normativa comunitaria si las CCAA entraran a regularlo. En segundo lugar, porque la deslocalización del domicilio social de una persona jurídica es muy fácil y las distorsiones a las que una generalización, de cambios de domicilio en busca de una tributación más benigna puede conducir debe evitarse».

81 VILLARIN LAGOS, M. *La cesión de impuestos estatales ...*, *Cit.* p. 260.

de haberse cedido el ejercicio de competencias, el estado habría tenido que garantizar dicha compatibilidad, pasando a ejercer el mismo las competencias cedidas en el caso que fuese necesario para el cumplimiento de la normativa europea, tal y como destaca el artículo 19.2 in fine de la LOFCA. Dado que el cauce para hacer efectiva esta reversión de competencias es complejo, el legislador ha considerado más adecuado no ceder competencias normativas a las CCAA en aquellos impuestos sometidos claramente a armonización comunitaria, entre los que se encuentra el Impuesto sobre Operaciones Societarias.

Centrándonos en primer lugar en el establecimiento de los tipos de gravamen, veremos que las CCAA podrán fijarlos en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, a las concesiones administrativas, a la transmisión de bienes muebles e inmuebles, y a la constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre los citados bienes, excepto los derechos reales de garantía. Y en cuanto a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, en relación con los documentos notariales.

De forma general podemos destacar, que existe una gran libertad en el momento de fijar los tipos de gravamen, no considerando el legislador estatal necesario, ni siquiera en un primer momento, la fijación de unos máximos o mínimos que sirvan de referencia a las CCAA en el momento de acometer la fijación de tipos. Con base en esta absoluta libertad, algunas CCAA optaron por discriminar unos bienes respecto de otros, estableciendo así tipos impositivos diferentes. Esta circunstancia lleva a plantearnos, si están legitimadas las CCAA para establecer tipos diferenciados, o si, por el contrario, no se consideraría, en cierto modo la concesión de un beneficio fiscal. A esta cuestión se responde de forma negativa, considerando, que en ningún caso limita la norma esta posibilidad. Sin embargo, dado que desde la Ley 21/2001 se otorgan potestades a las CCAA para establecer deducciones y bonificaciones de la cuota, será este instrumento más adecuado para favorecer a determinados bienes, respecto de otros.

Por otra parte, también se plantea FALCÓN Y TELLA⁸² en relación con los actos jurídicos documentados, la posibilidad de que la Comunidad Autónoma aprobase una escala progresiva, cuestión esta que se puede hacer extensible al supuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas. Considera el citado autor que en caso de que la Comunidad optase por esta fórmula la norma se consideraría inconstitucional, desde el momento que dicha actuación supondría, en cierta forma, una alteración de la naturaleza del impuesto que pasaría de ser proporcional a ser progresivo. Así destaca el autor que a pesar de que con relación al ejercicio de competencias normativas en los tributos cedidos no se establece este límite, debe aplicarse de manera análoga a lo previsto en el artículo 12.2 LOFCA en relación con los recargos.

82 FALCÓN Y TELLA, R. «El extravagante ejercicio de las competencias autonómicas en relación con los tipos de Actos Jurídicos Documentados». *Quincena Fiscal*, núm. 2, 2002, p. 6.

Sin embargo, si bien es cierto que no es lógico que se establezca este límite para los recargos, y no para el ejercicio de competencias normativas en relación con los tributos cedidos, también lo es, que no se ha establecido expresamente su aplicación a este último supuesto, pese a que la LOFCA se ha modificado en más de una ocasión desde que se otorgaran las mencionadas competencias. Con base en este hecho creemos que aunque la opción manifestada por FALCÓN Y TELLA es la más coherente y lógica, no existe norma que prohíba esta actuación, de modo tal que no estaría tan clara la declaración de inconstitucional en el caso de que alguna Comunidad Autónoma estableciese una tarifa progresiva.

Nos centraremos, en primer término, en aquellas operaciones respecto a las cuales las CCAA pueden regular los tipos de gravamen. En la modalidad de transmisiones onerosas se observa que la Ley 21/2001 amplía el campo de actuación, tanto a las transmisiones como a las concesiones y cesión de derechos reales en los casos de bienes muebles, así como al arrendamiento, tanto de bienes muebles como inmuebles. Se mantiene también esta posibilidad en torno a las concesiones administrativas⁸³, así como a las operaciones citadas anteriormente, cuando se trata de bienes inmuebles.

En el supuesto de la constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre bienes muebles e inmuebles, se exceptúa esta posibilidad para los derechos reales de garantía. En torno a esta excepción se pronuncia CALVO ORTEGA⁸⁴, pues no se explica bien las razones de la misma, señalando que, «habría que acudir a la unidad de las normas inmobiliarias, y a su conveniencia para el Estado, para encontrar una razón, y aún en este caso la justificación sería débil. Así pues, teniendo presente que el derecho real de garantía por antonomasia es la hipoteca, y que el punto de conexión de la misma es la situación del inmueble, no es fácil intentar crear situaciones que tengan como objetivo una tributación inferior. Sin embargo, tal vez el estado intente con dicha exclusión mantener una cierta uniformidad en relación con todos los derechos reales de garantía, independientemente del tipo de bien sobre el que recaen.

83 En torno a la conveniencia o no de abarcar a las concesiones administrativas las posturas son discrepantes. De un lado SERRANO ANTÓN (AAVV. *Medidas fiscales para 1997*. Civitas, Madrid, 1996, p. 285) considera que el motivo que hace coherente esa atribución reside en la evidente relación existente entre el hecho generador que es la solicitud y posterior autorización y el lugar de ejercicio de la misma. Por otro, BELTRÁN I BERNABÉ («La corresponsabilidad fiscal y los tributos cedidos». *Revista Hacienda Pública Autonómica*, núm. 3, 1992, pp. 175 y 176), si bien previamente a que la cesión de competencias normativas fuese una realidad, destacaba que era recomendable centralizar en el Estado la tributación de las concesiones administrativas de explotación de servicios, ya que las diferencias de tipos podrían significar a su juicio, una discriminación contra las empresas concesionarias radicadas en Comunidades Autónomas con una elevada presión fiscal.

84 CALVO ORTEGA, R. «La financiación posible de las CCAA en torno al nuevo modelo». *Nuevo Fiscalidad*, núm. 1, 2002, p. 27.

En relación con las potestades normativas en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, el legislador limita las mismas a los documentos notariales, quedando, por tanto, en manos del Estado la fijación de los tipos en los supuestos de documentos mercantiles y administrativos. En este caso, es lógica la exclusión, pues de cederse esta potestad serían fácilmente violables los límites que se fijan por la LOFCA en torno a la posibilidad de establecer medidas que dificultan la libre circulación de mercado. De otra parte, consideran RUIZ HUERTA CARBONELL Y LÓPEZ LABORDA⁸⁵, que si se entiende que este tributo se exige a cambio de la protección jurídica que el ordenamiento presta a la forma en que se documentan determinados actos, cómo se puede justificar el pago de tributos diferentes si la protección es igual en todo el Estado.

En cuanto a los documentos notariales debemos reseñar, que en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados se prevé un doble gravamen, pues por un lado existe un tributo variable, que dependerá de la cuantía del bien, y por otro hay una cuota fija. Sin embargo, es unánime la doctrina⁸⁶ al señalar, que únicamente se entenderá tal libertad en cuanto a la modalidad variable, ya que dado que la cuota fija se paga con efectos timbrados, y la confección de los mismos está reservada al Estado, será este el que de forma uniforme establezca un único tipo para todo el territorio nacional.

En segundo término, y teniendo presente que el ámbito de operaciones en torno a las cuales ejercer la competencia es el mismo que el mencionado en relación con los tipos de gravamen, se posibilita a las CCAA el establecimiento de deducciones y bonificaciones de la cuota. La única limitación que al citado establecimiento se marca es que en ningún caso podrán suponer una modificación de las establecidas por la normativa estatal, sin embargo no existen en tal normativa deducciones o bonificaciones, por lo que este límite está vacío de contenido.

Ahora bien, qué tipo de deducciones se pueden establecer por las CCAA. Señala el Informe que la extensión de competencias a las deducciones y bonificaciones, puede tratar de evitar que las CCAA se vean forzadas a introducir beneficios fiscales a través de la vía indirecta de la fijación de los tipos de gravamen. Así podemos afirmar que sería posible establecer deducciones o bonificaciones a favor de aquellos bienes que se considerará conveniente fomentar su transmisión, de esta forma habría bienes cuya transmisión sería gravada con una cuota inferior. Sin embargo, y a pesar de lo reseñado por el propio informe, no pensamos que sea incompatible el

85 RUIZ HUERTA CARBONELL y LOPEZ LABORDA. «Algunas reflexiones sobre la reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas». *Cuadernos de Actualidad Hacienda Pública Española*, núm. 3, 1999, p. 112.

86 VILLARIN LAGOS, M. *La cesión de impuestos estatales ...*, Cit. p. 267. RAMOS PRIETO, J. *La cesión de impuestos del Estado a las ...*. Cit., pp. Y 530 531. LAGO MONTERO, J.M. *El poder tributario ...*, Cit., p. 187.

uso conjunto de ambas medidas, es decir, el legislador estatal podría establecer un tipo inferior para un determinado tipo de bienes, y además, fijar en relación con los mismos una deducción adicional.

En torno a las deducciones a aprobar, debemos plantearnos si sería posible la fijación de deducciones o bonificaciones fundamentadas en circunstancias personales del sujeto pasivo. En estos supuestos nos encontramos con impuestos objetivos, y así la fijación de este tipo de deducciones conllevaría un cambio en la naturaleza de los mismos, pues supondría atender a las circunstancias personales en el momento de determinar la cuota tributaria, con lo cual transformaríamos estos impuestos en subjetivos, o al menos en impuestos sometidos a ciertos criterios de subjetivización. De esta forma nos parece cuestionable que se posibilite a las CCAA llevar a efecto estos cambios en la naturaleza del impuesto. Sin embargo, si tenemos presente que los tributos se deben pagar teniendo como fundamento el principio de capacidad económica, no dudaremos en afirmar que las circunstancias personales son datos determinantes para la fijación de dicha capacidad, y así, es de todos apreciable que no manifiesta la misma capacidad económica una persona soltera que compra un piso grande, que si el mismo piso se adquiere por una pareja con bastantes hijos.

Ahora bien, con base en los fundamentos marcados por el Informe creemos que el legislador estatal en ningún caso pensó en la fijación de deducciones personales o familiares, sino que tuvo en mente la posibilidad de fomentar determinado tipo de transmisiones, mejorando en estos supuestos la tributación de las mismas.

En último lugar, se posibilita a las CCAA la regulación de ciertos aspectos de gestión y liquidación. Esta ampliación, que se produce también en otros impuestos como el ISD, creemos debe estar limitada a aquellas competencias que pueden ejercerse por parte de la CA, pues existen otras que permanecen en poder exclusivo del Estado, no pudiendo ser en ningún supuesto delegable su ejercicio, y por tanto sobre estas no cabrá regulación autonómica alguna.

5. Competencias normativas en torno a los tributos sobre el juego

El artículo 42 de la Ley 21/2001 al delimitar el alcance de las competencias que pueden asumir las CCAA en relación con los tributos sobre el juego destacaba, que podrán regular los siguientes elementos: las exenciones, la base imponible, los tipos de gravamen y cuotas fijas, las bonificaciones, el devengo, así como los aspectos de gestión, liquidación, recaudación e inspección.

De la enumeración anterior se puede observar, que en el caso de los tributos sobre el juego las potestades normativas a asumir son mucho más amplias, y así veremos que la CA ostenta poder normativo en torno a las exenciones y la determinación de la base imponible. Esto supone, que si bien la concreción de los hechos que generan el nacimiento de la obligación corresponde al Estado, dicha delimitación puede ser

modificada por las CCAA estableciendo exenciones. De este modo se ve, que en este supuesto la CA ostenta competencias que no le corresponden en el resto de tributos cedidos.

Por tanto, en el caso de los tributos sobre el juego el Estado se reserva únicamente potestades normativas en torno a la definición del hecho imponible y la concreción del sujeto pasivo. Quedan, por tanto, en poder de la CA amplias potestades normativas, todas las potestades administrativas, así como la totalidad de la recaudación de dichos tributos.

Las amplias facultades de las que se disponen en materia de tributos sobre el juego, se deben, tal y como señala SÁNCHEZ GALIANA⁸⁷, al hecho «de que, con relación a estos tributos, la localización de la realización del hecho imponible o punto de conexión con el territorio no va a ofrecer ningún tipo de problemas, debiendo atribuirse a la CA el rendimiento de unos tributos, cuyo hecho imponible se ha producido, en todo caso, en su territorio, sin afectar, directa o indirectamente, a otras CCAA que difícilmente podrían verse perjudicadas por el ejercicio de las competencias».

El amplio ámbito de facultades otorgadas a las CCAA en relación con este tipo de tributos, ha llevado a la doctrina a plantearse, hasta qué punto nos encontramos ante un tributo cedido, pues parece que nos estamos acercando con esta amplitud de potestades a los elementos definidores de los tributos propios. Considera ante este hecho RAMOS PRIETO⁸⁸, que «la opción más congruente para no desvirtuar las características de las fuentes de ingresos que acapara nuestra atención hubiera sido que el Estado se retirase de la materia imponible, previo compromiso por parte de las CCAA de rellenar el espacio vacío con tributos autonómicos».

Sin embargo, a pesar de ser ésta una solución posible, no creemos que se produzca, dado que el Estado es reacio a dejar la totalidad de competencias sobre estos tributos en las CCAA, prefiriendo conservar él, en primer término, la fijación de los supuestos que producen el nacimiento de la obligación, y en segundo lugar, cierto control sobre el ejercicio que de las amplias potestades realiza la CA.

Por tanto, y a la vista de todo lo anterior, podemos afirmar, que es en el caso de los tributos sobre el juego donde la cesión de competencias normativas llega a su máxima amplitud, lo que lleva incluso a hacer dudar sobre el carácter estatal de los mismos, pues su regulación es básicamente autonómica.

87 SÁNCHEZ GALIANA, José Antonio; LOPEZ HERNANDEZ, Antonio M.; PALLARES RODRIGUEZ, Rosario. «El nuevo modelo de cesión de tributos y la financiación autonómica». *Estudios Financieros*, núm. 177, diciembre, 1997, p. 73.

88 RAMOS PRIETO, J. *La cesión de impuestos del Estado a las ...* Cit, pp. 532 y 533.

6. Competencias normativas sobre los Impuestos Especiales: el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, y el Impuesto sobre la Venta Minorista de determinados Hidrocarburos

El sistema de financiación actual, vigente desde el 1 de enero de 2002, presentó como principal novedad la ampliación del ámbito de los tributos cedidos, incluyéndose desde este momento, la cesión del IVA y de los llamados Impuestos Especiales. Ahora bien, debemos destacar que a pesar de que desde 1997 se ha tendido a otorgar competencias normativas a las CCAA en torno a los tributos cedidos, este grupo de impuestos es una excepción a la regla general. Así, en virtud del proceso de armonización europea al que están sometidos, tanto el IVA como los Impuestos Especiales, se ha considerado más conveniente, que en estos supuestos únicamente se ceda el rendimiento parcial obtenido de los mismos, quedando de este modo, tanto las competencias normativas como la gestión en poder de la Administración estatal.

Sin embargo, dentro de los impuestos especiales hay dos, el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, en los que el proceso de armonización no se ha producido, y además concurren en ellos circunstancias que hacen fácil la localización de los hechos imposables por ellos gravados dentro de una determinada CA. En estos dos impuestos se ceden a las CCAA, tanto las competencias en torno a la recaudación como ciertas competencias normativas.

Así, en el caso del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, se ceden competencias normativas en relación con los tipos de gravamen si bien dicha cesión no es incondicional, sino que se encuentra sometida a distintos límites. Ha previsto el legislador una banda dentro de la cual fijar el tipo, y que depende de que la matriculación se produzca en península o en las Islas Baleares, o bien en las Canarias, señalando bandas distintas en los casos en los que dicha primera matriculación se haya producido en Ceuta y Melilla. Además, la aplicación de unos tipos u otros depende, no solo del lugar en el que se produce, sino de la cilindrada de que disponga el medio de transporte gravado.

En el caso del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, al igual que en el supuesto anterior se otorgan competencias normativas en torno al tipo de gravamen, si bien en este caso se opta por una cuota fija por unidad de medida, que tiene una cantidad mínima y una máxima, y que dependerá del tipo de hidrocarburo ante el que nos encontremos. Además se otorgan competencias en torno a la regulación de ciertos aspectos de la gestión, liquidación, inspección y recaudación.

Debemos finalmente reseñar que a pesar de que el informe había previsto la posibilidad de ceder competencias normativas sobre el Impuesto de la Electricidad,

este hecho no se ha producido, sin que existan motivos que aparentemente lo hagan imposible. De esta forma creemos que será éste uno de los impuestos en relación con los cuales las CCAA podrán en un futuro regular, al menos ciertas cuestiones en torno a la cuantificación de los mismos, pues no es un impuesto armonizado, y además, es fácil la localización del hecho imponible gravado por el mismo.

VI. BIBLIOGRAFÍA

- AAVV *Estudios del sistema de financiación autonómica*. EDERSA, Madrid, 2002.
- AAVV. *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*. Lex Nova, Valladolid, 2000.
- AAVV. *Medidas fiscales para 1997*. Civitas, Madrid, 1996.
- AAVV. *La cesión parcial del Impuesto sobre la Renta a las Comunidades Autónomas*. Comares, Granada, 1997.
- ADAME MARTINEZ, F. *El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen general*. Comares, Granada, 1998.
- AGULLÓ AGÜERA, A. «La capacidad normativa de las Comunidades Autónomas: significado y repercusiones sobre el sistema tributario» en AAVV *Seminario sobre una nueva etapa en la corresponsabilidad fiscal*. Generalitat de Catalunya, Institut d'Estudis Autonòmics, Quaderns de treball, núm. 50, Barcelona, 1999. pp. 15 y ss.
- ALONSO GONZALEZ, L.M. «Los tributos cedidos y la reforma del sistema de financiación autonómica (y II)». *Quincena Fiscal*, núm. 22, diciembre, 1997, p. 18.
- ARIAS VELASCO, M.D. «La Ley 14/1996 de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y medidas fiscales complementarias». *Boletín de la Asociación Española de Asesores Fiscales*. Febrero, 1997, p. X-222.
- ARRIETA MARTÍNEZ DE PISON, Juan. *Técnicas desgravatorias y deber de contribuir*. Mc Graw Hill, Madrid, 1999.
- BAS SORIA, L. «Las competencias tributarias de las Comunidades Autónomas: el nuevo marco de corresponsabilidad fiscal». *Estudios Financieros*, núm. 231, junio, 2002, p. 74.
- BELTRÁN I BERNABÉ, J. «La corresponsabilidad fiscal y los tributos cedidos». *Revista Hacienda Pública Autonómica*, núm. 3, 1992, p. 175.
- CAAMAÑO ANIDO, R. *Régimen fiscal de las donaciones*. IEF-Marcial Pons, Madrid, 1993.
- CALVO ORTEGA, R. «La financiación posible de las CCAA en torno al nuevo modelo». *Nuevo Fiscalidad*, núm. 1, 2002, p. 27.
- CENCERRADO MILLAN, Emilio. *El mínimo exento. En el Sistema Tributario Español*. Marcial Pons, Madrid, 1999.

- CORTÉS DOMINGUEZ, J. «El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica» *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 60, 1965, p. 1040.
- DE LA HUCHA CELADOR, F. «Reflexiones sobre la financiación de las Comunidades Autónomas en la Constitución Española» *Documentación Administrativa*, núm. 232-233, 1992-1993, p. 474.
- DE LA PEÑA VELASCO, G. «Los recargos como recursos de las Comunidades Autónomas». *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 43, julio-septiembre, 1984, p. 390.
- DE LA ROSA CORDÓN, J. «La capacidad normativa tributaria de las Comunidades Autónomas» *Crónica Tributaria*, núm. 92, 1999, p. 124.
- FALCÓN Y TELLA, R. «Los tributos cedidos y las competencias normativas de las CCAA». *Papeles de Economía Española*, núm. 83, 2.000, p. 123.
- «El extravagante ejercicio de las competencias autonómicas en relación con los tipos de Actos Jurídicos Documentados». *Quincena Fiscal*, núm. 2, 2002, p. 6.
 - «Los puntos de conexión en los tributos cedidos: especial referencia a la residencia de las personas físicas». *Quincena Fiscal*, núm. 3, febrero, 1997, p. 6.
- GARCÍA MARTÍNEZ, A. «La configuración del tributo cedido como recurso autonómico». *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 112, octubre/diciembre, 2001, p. 711.
- GENOVA GALÁN, S. «El concepto de base imponible». *Civitas REDF*, núm. 43, 1984, p. 350.
- HERRERA MOLINA, P. *La exención tributaria*. Colex, Madrid, 1990.
- LAGO MONTERO, J.M. «El poder tributario de las Comunidades Autónomas». Aranzadi, Pamplona, 2000.
- LOZANO SERRANO, C. «Exenciones tributarias y derechos adquiridos». Tecnos, Madrid, 1988.
- MARTÍN DELGADO, J. «Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución Española de 1978». *Hacienda Pública Española*, núm. 60, 1979, p. 86.
- MARTÍN QUERALT, J. «La institucionalización de la hacienda en los futuros Estatutos de Autonomía», *Hacienda Pública Española*, núm. 59, 1979, p. 148.
- MONASTERIO ESCUDERO, C.; PEREZ GARCIA, C.; SEVILLA SEGURA, J.V.; SOLE VILLANOVA, J. *Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas*. IEF, Madrid, 1995,
- NÚÑEZ PÉREZ, G. «Hecho imponible. No sujeción y exención» en «*Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*». Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, p. 472.
- PAGES I GALTES, J. «La función cuantificadora del tipo de gravamen». *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 72, octubre-diciembre, 1991, p. 544.

- PÉREZ ROYO, J. *El nuevo modelo de financiación autonómica: análisis exclusivamente constitucional*. McGraw-Hill, Madrid, 1997.
- PIÑA GARRIDO, M^a D. «Notas en torno a la moderna teoría de la exención tributaria». *Crónica Tributaria*, núm. 61, 1992, p. 83.
- QUINTANA FERRER, E. *Los recursos participativos en el marco de la articulación entre la Hacienda autonómica y estatal*. Tirant lo Blanch, Valencia, 2001.
- RAMALLO MASSANET, J. «Contenido, instrumentos y límites de la corresponsabilidad». *Autonomies*, núm. 20, diciembre, 1995, p. 29.
- RAMOS PRIETO, J. *La cesión de impuestos del Estado a las Comunidades Autónomas*. Comares, Granada, 2001.
- «Algunas consideraciones sobre la cesión parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a las Comunidades Autónomas». *Impuestos*, núm. 6, marzo, 1998, p. 23.
- RUIZ HUERTA CARBONELL y LOPEZ LABORDA. «Algunas reflexiones sobre la reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas». *Cuadernos de Actualidad Hacienda Pública Española*, núm. 3, 1999, p. 112.
- SAINZ DE BUJANDA, F. «Análisis Jurídico del hecho imponible» en *Hacienda y Derecho*. Tomo IV, IEP, Madrid, 1966.
- «Teoría jurídica de la exención tributaria». *«Hacienda y Derecho»*. Volumen III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963.
- SANCHEZ GALIANA, José Antonio; LOPEZ HERNANDEZ, Antonio M.; PALLARES RODRIGUEZ, Rosario. «El nuevo modelo de cesión de tributos y la financiación autonómica». *Estudios Financieros*, núm. 177, diciembre, 1997, p. 73.
- SANCHEZ SANCHEZ, A. «La corresponsabilidad fiscal en el nuevo acuerdo para la financiación de las Comunidades Autónomas en el quinquenio 1997-2001». *Palau 14*, núm. 27, 1996, p. 71.
- VILLARÍN LAGOS, M. «La cesión de impuestos estatales a las Comunidades Autónomas». Lex Nova, Valladolid, 2000.
- ZORNOZA PÉREZ, J.J. «Corresponsabilidad fiscal y financiación de las Comunidades Autónomas: el modelo para el quinquenio 1997-2001». En AAVV *El Estado de las Autonomías*. Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1997, tomo IV, p. 4021.