

M.^a MERCEDES CASTILLO SOLSONA

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario

ACCÉSIT PREMIO *ESTUDIOS FINANCIEROS* 1998

Extracto:

LA aprobación del «Acuerdo 1/1996, de 23 de septiembre, para el desarrollo del sistema de financiación autonómica del quinquenio 1997-2001», así como la promulgación de la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre, de modificación parcial de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de diciembre, de financiación de las Comunidades Autónomas, de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a éstas y de las Leyes de Presupuestos y de Acompañamiento de las distintas Comunidades Autónomas para 1998 reavivaron el interés general por las cuestiones relativas a la financiación autonómica. Aunque no puede decirse que estas modificaciones legislativas hayan supuesto, en términos generales, un cambio radical de orientación en esta materia, sí puede afirmarse que nos hallamos ante una nueva etapa de un proceso que se adivina de naturaleza dinámica.

Nuestra Constitución sentó las bases de un sistema abierto de financiación autonómica, caracterizado por el reconocimiento de regímenes financieros distintos. El propósito esencial de estas páginas es examinar los recursos de naturaleza tributaria con que cuentan las diversas Comunidades Autónomas, distinguiendo, para ello, entre Comunidades Autónomas de régimen general y Comunidades Autónomas de régimen foral.

Sumario:

- I. La autonomía financiera de las Comunidades Autónomas en la Constitución Española.
 1. Autonomía política y autonomía financiera.
 2. Caracterización general de la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas.
 3. Comunidades Autónomas de régimen general y Comunidades Autónomas de régimen especial.

- II. El sistema tributario de las Comunidades Autónomas de régimen general.
 1. Introducción.
 2. Tributos y precios públicos propios de las Comunidades Autónomas de régimen general.
 - 2.1. Introducción.
 - 2.2. Impuestos propios.
 - 2.3. Tasas, precios públicos y contribuciones especiales propios de las Comunidades Autónomas.
 3. Tributos cedidos por el Estado.
 - 3.1. La cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas: la Ley 14/1996, de 30 de diciembre.

- 3.2. Impuestos totalmente cedidos a las Comunidades Autónomas.
 - 3.2.1. Impuesto sobre el Patrimonio.
 - 3.2.2. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
 - 3.2.3. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

- 3.3. Impuestos parcialmente cedidos a las Comunidades Autónomas: el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

- 3.4. Tributos sobre el juego.

4. Recargos sobre los tributos del Estado.

5. Especial referencia a la Comunidad Autónoma de las Islas Canarias.
 - 5.1. Caracterización general.
 - 5.2. Tributos específicos de la Comunidad Autónoma de Canarias.
 - 5.2.1. El Impuesto General Indirecto Canario.
 - 5.2.2. El arbitrio sobre la producción y la importación.
 - 5.2.3. El impuesto especial sobre combustibles derivados del petróleo.
 - 5.3. Tributos cedidos.
 - 5.4. Otras singularidades del sistema tributario canario.
 - 5.4.1. Impuesto sobre Sociedades.
 - 5.4.2. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
 - 5.4.3. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
 - 5.4.4. Régimen Especial de la Zona Especial Canaria (ZEC).

- III. El sistema tributario de las Comunidades Autónomas de régimen foral: la Comunidad Autónoma del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra.
 1. Caracterización general.
 2. Tributos concertados o convenidos de normativa autonómica.
 - 2.1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
 - 2.2. Impuesto sobre Sociedades.
 - 2.3. Impuesto sobre el Patrimonio.
 - 2.4. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
 - 2.5. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
 3. Tributos concertados o convenidos de normativa estatal.
- IV. El régimen económico-financiero de Ceuta y Melilla.
- V. Conclusiones.

I. LA AUTONOMÍA FINANCIERA DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS EN LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA

1. Autonomía política y autonomía financiera.

Es opinión común que una de las innovaciones más importantes introducidas por la vigente Constitución (en adelante, CE) fue la modificación de la estructura de nuestro Estado que, de unitario-centralizado, pasó a ser autonómico ¹. Esta transformación se advierte ya en el artículo 2.º de la Norma fundamental, ubicado en su Título Preliminar, cuando decreta que «la Constitución se fundamenta en la indisoluble unidad de la Nación española, patria común e indivisible de todos los españoles, y reconoce y garantiza el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones que la integran y la solidaridad entre todas ellas».

Pero la Constitución, a la vez que reconoce el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones, establece una serie de principios cuya función es diseñar un régimen jurídico-constitucional unitario en sectores considerados de capital importancia como la economía, el sistema político, los derechos y libertades y la relación entre las diversas instancias estatales. Estos principios, a los que puede reputarse como una manifestación del elemento unidad del Estado al que alude el artículo 2.º CE, son los de solidaridad ², de igualdad esencial de las CC.AA. ³, de igualdad de derechos y obli-

¹ Artículo 137 CE: «El Estado se organiza territorialmente en municipios, en provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan. Todas estas entidades gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses».

² Este principio puede actuar, bien como límite negativo al ejercicio de sus competencias por parte de los diversos entes, de manera que unos no puedan ejercer sus atribuciones en perjuicio de los demás, bien como fundamento de determinadas obligaciones positivas, tanto del Estado como de las CC.AA., particularmente en el terreno económico. MOLDES TEO, E.: «Autonomía financiera de las regiones y solidaridad: perspectiva constitucional», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 144/1979, pág. 1.526.

³ Sin que, tal y como el TC ha reiterado en numerosas Sentencias, igualdad equivalga a uniformidad. Y ello por cuanto el principio de igualdad no veda cualquier desigualdad sino únicamente aquella que no sea razonable y carezca de fundamentación, esto es, cualquier desigualdad que pueda calificarse como discriminatoria. En este sentido, *vid.* el FJ 6.º 2 de la STC 8/1986, de 21 de enero, y el FJ 6.º de la STC 209/1988, de 10 de noviembre.

gaciones de los ciudadanos ⁴ y de unidad de mercado ⁵. La necesidad de armonizar los principios de unidad, por un lado, y de autonomía de las nacionalidades y regiones, por otro ⁶ se tradujo en un sistema de distribución de competencias entre el Estado y las CC.AA. ⁷.

Ahora bien, es a todas luces evidente que, para que las CC.AA. gocen de una verdadera autonomía y puedan ejercer las competencias que tanto la Constitución como los diferentes Estatutos les reconocen, deben contar con recursos económicos suficientes ⁸. Esta circunstancia dio lugar a la formulación del principio de autonomía financiera de las CC.AA. ⁹, titulares, juntamente con el Estado y las Corporaciones locales, del denominado poder financiero ¹⁰.

⁴ Contemplado en el artículo 139.1 CE: «Todos los españoles tienen los mismos derechos y obligaciones en cualquier parte del territorio del Estado». Sin embargo, las previsiones de este artículo deben interpretarse no como una exigencia de perfecta uniformidad de los derechos y obligaciones de los ciudadanos en todo el territorio del Estado, sino como un límite negativo a la actuación de las CC.AA., de manera que éstas no puedan alterar las condiciones básicas de ejercicio de los derechos y de cumplimiento de las obligaciones que la CE establece.

⁵ Artículo 139.2 CE: «Ninguna autoridad podrá adoptar medidas que directa o indirectamente obstaculicen la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes en todo el territorio español». En este sentido, la STS de 7 de febrero de 1998 esgrimió la vulneración del principio de libertad de movimiento de capitales y de personas como uno de los fundamentos para proceder a la anulación de la Norma Foral 6/1988, de Incentivos Fiscales a la Inversión de Vizcaya.

⁶ A propósito de las relaciones entre ambos principios, *vid.* STC 25/1981, de 15 de julio.

⁷ Así, el artículo 148 CE enumera hasta 22 materias en relación con las cuales las Comunidades Autónomas «podrán asumir competencias».

⁸ Entre otros, CASADO OLLERO, G.: «El sistema impositivo de las Comunidades Autónomas», *Publicaciones del Instituto de Desarrollo Regional*, Universidad de Granada, 1981, pág. 3 y CAZORLA PRIETO, L.M.: *Hacienda y Constitución*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1979, pág. 751. Por otra parte, y a propósito del principio de instrumentalidad fiscal en la esfera autonómica, *vid.* GARCÍA-MARGALLO Y MARFIL, J.M.: «Los ingresos de las Comunidades autónomas», *Hacienda Pública Española*, núm. 65/1980, págs. 99 a 101, así como el FJ 2.º de la STC 179/1987; el FJ 4.º de la STC 201/1988 y, especialmente, el FJ 13.º de la STC 37/1987, de 26 de marzo.

⁹ Artículo 156.1 CE: «Las Comunidades autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias (...)». Como advierte SAINZ DE BUJANDA, los modernos textos constitucionales manifiestan una creciente preocupación por las cuestiones relativas a los ingresos y gastos públicos, tanto en lo que se refiere a los principios a que debe someterse la materia financiera al objeto de plasmar positivamente un ideal de justicia, como en lo relativo a la estructura del poder financiero, es decir, al reparto de competencias entre los distintos órganos integrantes de la organización estatal. SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho financiero*, Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Madrid, 1986, pág. 93.

¹⁰ Para una definición del mismo, *vid.* MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: *Curso de Derecho financiero y tributario*, Tecnos, octava edición revisada y puesta al día, Madrid, 1997, pág. 257.

2. Caracterización general de la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas.

El principio de autonomía financiera de las CC.AA. se plasma en el reconocimiento explícito de que éstas deben contar, para el ejercicio de sus competencias, con recursos económicos, cuya enumeración se efectúa por parte del artículo 157.1 CE ¹¹. Este precepto alude a los recursos de susceptible obtención por las Haciendas autonómicas, sin fijar prevalencia de unos sobre otros, ni su participación en la composición de éstas ¹².

Ahora bien, tampoco la autonomía financiera de las CC.AA., al igual que sucede con su autonomía política, está exenta de limitaciones. De una parte, nuestra Constitución reconoce la competencia exclusiva del Estado sobre la Hacienda general ¹³. De otra, el principio de autonomía financiera se ve matizado por la prohibición de configurar una Hacienda autonómica basada en el privilegio ¹⁴, así como por los principios de solidaridad ¹⁵, de coordinación y colaboración con la Hacienda estatal ¹⁶ y de territorialidad ¹⁷.

¹¹ Artículo 157.1 CE: «Los recursos de las Comunidades autónomas estarán constituidos por:

- a) Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado, recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado.
- b) Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales.
- c) Transferencias de un fondo de compensación interterritorial y otras asignaciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado.
- d) Rendimientos procedentes de su patrimonio e ingresos de Derecho privado.
- e) El producto de las operaciones de crédito».

¹² PERULLES MORENO, J.M., en la obra colectiva AJA, E.; TORNOS, J.; FONT, T.; PERULLES, J.M.; ALBERTI, E.: *El sistema jurídico de las Comunidades autónomas*, Tecnos, Madrid, 1985, pág. 356.

¹³ Artículo 149.1.14.ª CE. Parece obvio que cuando nuestra Norma fundamental atribuye al Estado competencia exclusiva sobre la Hacienda general está aludiendo, por de pronto y sin ningún género de dudas, a la Hacienda del Estado-Administración central. Sin embargo, como advierte FERREIRO, la Hacienda general no sólo está constituida por la Hacienda del Estado sino «también de la Hacienda pública autonómica y local cuyo núcleo esencial y primario (...) afecta también, de modo directo e inmediato, al interés general». FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso de Derecho financiero español*, 19.ª edición. Modificada y puesta al día. Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 104. A propósito del concepto de Hacienda general, es también muy ilustrativo el FJ 2.º de la STC 14/1986, de 31 de enero.

¹⁴ Las previsiones del artículo 138.2 CE deben ser entendidas, no en el sentido de estricta uniformidad impositiva en el territorio de las distintas CC.AA., sino como exigencia de un trato no discriminatorio. La igualdad así concebida permite defender la existencia, desde el punto de vista de la financiación autonómica, de CC.AA. de régimen general y CC.AA. de régimen foral, amparadas por la disposición adicional primera CE.

¹⁵ Artículo 156.1 *in fine* CE. En el ámbito económico-financiero, la solidaridad opera, principalmente, en su vertiente de fundamento de obligaciones positivas y se concreta en los artículos 138.1 y 158 CE.

¹⁶ El principio de coordinación con la Hacienda estatal aparece formulado en el artículo 156.1 CE *in fine* y, a propósito del mismo, *vid.* FJ 6.º de la STC 11/1984, de 2 de febrero. Por su parte, el artículo 156.2 CE contempla la posibilidad de que las CC.AA. puedan actuar como «delegados o colaboradores del Estado» para la recaudación, gestión y liquidación de sus recursos tributarios.

¹⁷ Este principio aparece consagrado en el artículo 157.2 CE y presenta, a su vez, dos aspectos: la prohibición de la existencia de barreras fiscales entre las diversas CC.AA. y la prohibición de trasladar la carga fiscal de unas Comunidades a otras.

Existe, pues, una manifiesta correlación entre los principios rectores del Estado autonómico, derivado de la CE, y los informadores del régimen económico-financiero producto de la distribución territorial del poder estatal trazada por nuestra Norma fundamental¹⁸. Todo ello presidido por la necesaria coordinación y solidaridad que debe existir entre las diversas instancias territoriales de poder.

3. Comunidades Autónomas de régimen general y Comunidades Autónomas de régimen especial.

Las disposiciones previstas en nuestra Constitución se limitan a fijar unos principios básicos¹⁹, posteriormente desarrollados por la Ley Orgánica 8/1980²⁰ y por los diferentes Estatutos de autonomía²¹. La Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) reitera, en su artículo 1.º 1, el principio de autonomía financiera de las CC.AA. consagrado en el texto constitucional, en tanto que el artículo 4.º enumera los posibles recursos integrantes de las Haciendas autonómicas, añadiendo a la enumeración efectuada por el artículo 157 CE los ingresos procedentes del patrimonio de las CC.AA. y demás de Derecho privado, el producto de las multas y sanciones en el ámbito de su competencia y sus propios precios públicos, categoría introducida por la Ley 8/1989, de 13 de abril.

Ahora bien, la regulación en materia de ingresos prevista por la CE y la LOFCA es únicamente aplicable a las CC.AA. integrantes del denominado régimen general. En este sentido, la propia LOFCA reconoce, en sus disposiciones adicionales primera²² y segunda²³, y al amparo de lo establecido por la disposición adicional primera de la Constitución²⁴, que el régimen general se

¹⁸ Así, el principio de autonomía política se corresponde con el de autonomía financiera, los de igualdad e identidad de derechos y obligaciones en todo el territorio español, entendidos en el sentido más arriba expuesto, tienen como correlativo el de prohibición de configurar una Hacienda autonómica basada en el privilegio, mientras que el principio de unidad de mercado se plasma, en el ámbito jurídico-financiero, en el denominado principio de territorialidad.

¹⁹ Por todos, PERULLES MORENO, quien señala que los artículos 156 a 158 CE configuran un régimen abierto de financiación de los entes autonómicos. PERULLES MORENO en la obra colectiva AJA, E.; TORNOS, J.; FONT, T.; PERULLES, J.M.; ALBERTI, E.: «El sistema jurídico de las Comunidades autónomas», *op. cit.*, pág. 349.

²⁰ Redactada como desarrollo de las previsiones contenidas en el artículo 133.2 y, sobre todo, en el artículo 157.3 CE.

²¹ A propósito de las relaciones entre la LOFCA y los Estatutos de autonomía, *vid.* FERREIRO LAPATZA, J.J.: *La Hacienda de las Comunidades autónomas en los diecisiete Estatutos de autonomía*, Escola d'Administració Pública de Catalunya, Barcelona, 1985, págs. 51 a 55.

²² Disposición adicional primera de la LOFCA: «El sistema foral tradicional de concierto económico se aplicará en la Comunidad autónoma del País Vasco de acuerdo con lo establecido en el correspondiente Estatuto de autonomía».

²³ Disposición adicional segunda de la LOFCA: «En virtud de su régimen foral, la actividad financiera y tributaria de Navarra se regulará por el sistema tradicional del Convenio Económico. En el mismo se determinarán las aportaciones de Navarra a las cargas generales del Estado así como los criterios de armonización de su régimen tributario con el régimen general del Estado».

²⁴ Disposición adicional primera CE: «La Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales».

excepciona tratándose de la Comunidad Autónoma del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra, Comunidades en las que se aplican los regímenes forales de Concierto y Convenio económico, respectivamente.

Desde el punto de vista de la financiación autonómica, cabe, pues, distinguir dos grupos de CC.AA.: las de régimen general y las de régimen foral. Y es con base en esta distinción que va a procederse, en las páginas que siguen, al análisis del modelo tributario de las CC.AA. que integran el Estado español.

II. EL SISTEMA TRIBUTARIO DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS DE RÉGIMEN GENERAL

1. Introducción.

Integran el bloque de las denominadas *Comunidades Autónomas de régimen general* las Comunidades de Andalucía, Aragón, Principado de Asturias, Islas Baleares, Islas Canarias, Cantabria, Castilla-La Mancha, Castilla y León, Cataluña, Extremadura, Galicia, Madrid, Región de Murcia, La Rioja y la Comunidad Valenciana. Su modelo de financiación es el previsto, fundamentalmente, en la LOFCA y en la Ley de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, y a él se han adaptado la generalidad de sus Estatutos de autonomía.

Con base en este sistema, se han elaborado sucesivos «*Métodos*» de financiación surgidos para afrontar, en cada momento, los problemas financieros derivados del diferente nivel competencial asumido por las diversas Comunidades. Cuatro han sido los «*Métodos*» de financiación autonómica que, hasta el presente, se han sucedido: el originario, vigente durante el período transitorio 1980-1986; el «Método para la aplicación del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas en el quinquenio 1987-1991»²⁵; el «Método para el desarrollo del sistema de financiación autonómica del quinquenio 1992-1996»²⁶; y, finalmente, el «Método para el desarrollo del sistema de financiación autonómica del quinquenio 1997-2001», actualmente vigente, y que ha introducido importantes modificaciones en materia de tributos cedidos²⁷.

²⁵ Aprobado por el Consejo de Política Fiscal y Financiera el 7 de noviembre de 1987.

²⁶ Aprobado por el Consejo de Política Fiscal y Financiera el 20 de enero de 1992 y que supuso la continuación de la situación precedente, tanto por lo que respecta a sus principios informadores como a sus reglas de aplicación.

²⁷ Fundamentalmente, la cesión parcial a las CC.AA. del IRPF, en relación con el cual, al igual que sobre los tributos que ya les habían sido cedidos por la Ley 30/1980, de 28 de diciembre, aquéllas han pasado a ostentar determinadas competencias normativas.

Por último, dos puntualizaciones, a propósito de la metodología adoptada en la exposición del sistema tributario de las CC.AA. de régimen general. En primer lugar, y si bien es cierto que estas Comunidades forman un bloque homogéneo respecto de las de régimen foral, se ha querido evidenciar la existencia, en su seno, de especialidades. Éstas están representadas, fundamentalmente, y a salvo las disimilitudes entre Comunidades en materia de tributos y precios públicos propios, así como en la asunción de competencias en relación con los tributos cedidos, por el régimen tributario especial de las Islas Canarias, al que se dedica un epígrafe específico.

Por otra parte, y dadas las características de este trabajo, tres son las clases de recursos, de entre los enumerados por el artículo 4.º de la LOFCA, en los que hemos centrado nuestro interés: los tributos y precios públicos propios de las CC.AA. de régimen general, los recargos sobre los tributos del Estado y los tributos cedidos por el Estado a aquellas Comunidades. Aun conscientes del hecho que, doctrinalmente, es usual integrar los recargos en el ámbito de los tributos propios de las CC.AA.²⁸, se ha optado por tratarlos de manera independiente, a los efectos de una mayor claridad expositiva.

2. Tributos y precios públicos propios de las Comunidades Autónomas de régimen general.

2.1. Introducción.

De conformidad con las previsiones de los artículos 157.1.b) CE y 4.º 1.b) de la LOFCA, las CC.AA. podrán establecer sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales, categorías tributarias a las que debe añadirse la de los precios públicos²⁹. Por otra parte, la LOFCA³⁰ reproduce las previsiones del artículo 133.2 CE, en el sentido que las CC.AA. podrán establecer y exigir tributos «de acuerdo con la Constitución y las leyes».

Se trata, pues, de un poder tributario doblemente limitado. De una parte, por la Constitución, y a algunos de los límites emanados de ésta nos hemos referido ya en el epígrafe dedicado a la caracterización general de la autonomía financiera de las CC.AA. Pero las CC.AA. deben también, en el ejercicio de su poder tributario, respetar los principios de legalidad, generalidad, igualdad, capacidad económica, progresividad y su límite la no confiscatoriedad³¹, así como las disposiciones contenidas en los Tratados internacionales suscritos por España³².

²⁸ Por todos, CORS MEYA, F.X.: «Los recargos y los impuestos propios de las Comunidades Autónomas», *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 59, julio-septiembre de 1988, pág. 412.

²⁹ Artículo 4.º 1.h) de la LOFCA, introducido por la Ley Orgánica 1/1989, de 13 de abril.

³⁰ Artículo 6.º 1.

³¹ Artículo 31.1 y 3 CE.

³² Éstos, una vez publicados oficialmente en España, «formarán parte del ordenamiento interno» y sus disposiciones «sólo podrán ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios tratados o de acuerdo con las normas generales del Derecho internacional» (art. 96.1 CE).

Sin embargo, las CC.AA. deben, asimismo, respetar los límites derivados de las leyes estatales³³, categoría en la que se incluyen tanto la LOFCA como las leyes ordinarias³⁴. Una muestra de ello es la previsión según la cual los tributos que establezcan las CC.AA. «no podrán recaer sobre hechos impositivos gravados por el Estado»³⁵.

Se produce, pues, en orden al establecimiento de tributos, una clara preeminencia del Estado-Administración central sobre las CC.AA. Esta circunstancia determina que los tributos propios, si bien se configuran como los recursos cualitativamente más importantes de la Hacienda de las CC.AA. de régimen general, tengan, desde el punto de vista recaudatorio, una escasa trascendencia.

2.2. Impuestos propios.

Las consideraciones generales que acaban de efectuarse, en relación con los tributos, son reproducibles a propósito de los impuestos propios de las CC.AA. de régimen general. Ahora bien, para esta categoría tributaria, la LOFCA prevé, además de los límites aplicables a la generalidad de los tributos, limitaciones derivadas de la aplicación del principio de territorialidad, en su doble vertiente de prohibición de existencia de barreras fiscales entre las diversas CC.AA. y de prohibición de trasladar la carga fiscal de unas Comunidades a otras³⁶. Son impuestos propios de las CC.AA. de régimen general, actualmente en vigor, los siguientes:

³³ Esta circunstancia ha llevado a autores como LASARTE ÁLVAREZ a hablar, en relación con las CC.AA., de un «poder originario de segundo grado» o, en el caso de no aceptarse esta denominación, a barajar la posibilidad de «configurar un poder intermedio para disponer así de una categoría conceptual que permitiese distinguir con nitidez entre el asignado a las Comunidades autónomas y el reconocido a las Corporaciones locales». LASARTE ÁLVAREZ, J.: «Potestad legislativa y poder tributario de las Comunidades Autónomas», *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 22/1979, págs. 221 y 222.

³⁴ FERREIRO LAPATZA, J.J.: «La Hacienda de las Comunidades autónomas en los diecisiete Estatutos de autonomía», *op. cit.*, pág. 19.

³⁵ Artículo 6.º 2 de la LOFCA. Respecto a la interpretación que deba darse a la noción de *hecho imponible* contenida en aquel precepto, y en relación con el recurso de inconstitucionalidad presentado contra de la Ley del Parlamento de Andalucía 8/1984, de 3 de julio, de Reforma Agraria, la STC 37/87, de 26 de marzo, en su FJ 12.º determina, a propósito del Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas, que éste «no grava un hecho imponible ya gravado por el Estado, pues el contemplado por aquél no es la propiedad de un patrimonio ni la obtención de una renta, sino el rendimiento de una finca considerado no suficiente. No se infringe por ello el artículo 6.º 2 de la LOFCA, que no prohíbe que diversos tributos recaigan sobre una misma materia impositiva o fuente de riqueza gravable, pues ello supondría negar de hecho a las Comunidades Autónomas toda capacidad para establecer tributos».

Otra manifestación de la prevalencia del Estado sobre las CC.AA., en la fijación de tributos, aparece contenida en el artículo 6.º 4 de la LOFCA, en cuya virtud «cuando el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria establezca tributos sobre hechos impositivos gravados por las Comunidades Autónomas, que supongan a éstas una disminución de ingresos, instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas». Por otra parte, idéntica relación de prevalencia, resuelta, en este caso, en favor de la Hacienda autonómica (art. 6.º 3 de la LOFCA), se establece entre ésta y la de las Corporaciones Locales.

³⁶ Artículo 9.º de la LOFCA.

• En **Andalucía**, el *canon de vertido* que grava la carga contaminante de los vertidos autorizados ³⁷. El importe del canon es el resultado de multiplicar la carga contaminante ³⁸ del vertido, expresada en unidades de contaminación, por el valor asignado a la unidad. El devengo del canon se producirá inicialmente en el momento del otorgamiento de la autorización de vertido y continuará devengándose anualmente conforme a la aprobación de cada una de las revisiones del canon, hasta la extinción de la autorización. Durante el primer trimestre de cada año natural debe abonarse el canon correspondiente al anterior ³⁹. Los solicitantes de autorización de vertido deben constituir fianza a favor de la Agencia de Medio Ambiente en cuantía equivalente al importe de un semestre del canon de vertido exigible, con el fin de asegurar el cumplimiento de las condiciones impuestas ⁴⁰.

• En **Aragón**, el *canon de saneamiento* ⁴¹. Este tributo, previsto legalmente pero que todavía no es objeto de recaudación, tiene como hecho imponible la producción de aguas residuales, que se manifiesta a través del consumo de agua de cualquier procedencia o del propio vertido de las aguas residuales ⁴². Está exenta del canon la utilización de agua:

- a) por parte de las entidades públicas para la alimentación de fuentes públicas, bocas de riego y extinción de incendios;
- b) para regadío, excepto en los supuestos en los que pueda demostrarse que se produce contaminación de las aguas superficiales o subterráneas, y
- c) en las actividades ganaderas, cuando dispongan de instalaciones adecuadas y no se generen vertidos a la red de alcantarillado ⁴³.

La base imponible está constituida:

- a) tratándose de usos domésticos, por el volumen consumido o estimado en el período de devengo, y

³⁷ Artículos 61 y 62 de la Ley 7/1994, de 18 de mayo, de Protección Ambiental (BOJA de 31 de mayo) y artículos 26 a 30 del Decreto 14/1996, de 16 de enero, por el que se aprobó el Reglamento de la calidad de las aguas litorales (BOJA de 8 de febrero).

³⁸ A su vez, la carga contaminante se determinará por la siguiente fórmula: $C = K \times V$, en la que: C = carga contaminante medida en unidades de contaminación. V = volumen autorizado del vertido en m³/año, y K = un coeficiente que depende de la naturaleza del vertido de la zona donde éste se produce y el tipo de conducción del vertido (art. 27.1 y 2 del Decreto 14/1996).

³⁹ Artículo 29 del Decreto 14/1996.

⁴⁰ Artículo 62 de la Ley 7/1994, en relación con el artículo 30.1 del Decreto 14/1996.

⁴¹ Artículos 37 a 47 de la Ley 9/1997, de 7 de noviembre (BOA de 14 de noviembre).

⁴² Artículo 38.1 y 2 de la Ley 9/1997.

⁴³ Artículo 38.3 de la Ley 9/1997.

- b) tratándose de usos industriales, mediante un sistema de estimación por cálculo de la carga contaminante, en función de la efectivamente producida o estimada, expresada en unidades de contaminación.

A partir de la base imponible así determinada, la cuantía del canon deberá modularse en proporción al volumen de elementos contaminantes vertidos por cada industria, estableciéndose cantidades progresivamente decrecientes a medida que las industrias reduzcan sus vertidos ⁴⁴. El devengo del canon se producirá con el consumo de agua.

• En el **Principado de Asturias**:

A) El *Impuesto sobre Fincas y Explotaciones Agrarias Infrautilizadas* ⁴⁵. Se trata de un impuesto previsto legalmente, pero que tampoco se recauda. Constituye su hecho imponible la infrautilización de las fincas o explotaciones agrarias por no alcanzar, en el período impositivo, el rendimiento óptimo fijado para cada zona por el Consejo de Gobierno ⁴⁶. Están exentas del impuesto las siguientes fincas o explotaciones agrarias:

- a) las destinadas al uso o servicio público y las comunales, en atención a su legislación específica;
- b) las que obtengan un rendimiento igual o superior al 75 por 100 de sus rendimientos óptimos;
- c) las que se encuentren en proceso de concentración parcelaria, hasta transcurridos dos años de la toma de posesión;
- d) las que sean objeto de Planes de Mejora;
- e) las incluidas en el Banco de Tierras de la Comunidad Autónoma, y
- f) las que, previo expediente de la Consejería de Agricultura y Pesca, sean declaradas como inviables técnica y económicamente ⁴⁷.

Son sujetos pasivos:

- a) el titular del dominio u otro derecho real o personal de disfrute de las fincas o explotaciones agrarias, cuando las exploten directamente;

⁴⁴ Artículos 39.b y 41 de la Ley 7/1997.

⁴⁵ Artículos 66 a 74 de la Ley 4/1989, de 21 de julio, de Ordenación Agraria y Desarrollo Rural (BOPA de 21 de agosto).

⁴⁶ Artículo 67 de la Ley 4/1989.

⁴⁷ Artículo 69 de la Ley 4/1989.

- b) las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades, que carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, cuando sean propietarios de fincas o explotaciones agrarias ⁴⁸.

La base imponible del impuesto está constituida por la diferencia entre el rendimiento óptimo de la finca o explotación agraria de que se trate y el rendimiento obtenido en el año natural o el rendimiento medio actualizado obtenido en los 5 años anteriores, si este último resultase mayor ⁴⁹. La cuota tributaria se determinará por la aplicación a la base imponible del tipo de gravamen que corresponda, conforme a la escala prevista en la propia ley reguladora del impuesto ⁵⁰. Por último, el período impositivo coincide con el año natural, devengándose el impuesto el 31 de diciembre ⁵¹.

- B) El *Impuesto sobre el juego del bingo* ⁵². Su hecho imponible está constituido por el pago de los premios en este juego, siendo la base imponible la cantidad entregada en concepto de premio al portador del cartón, a la que se aplicará un tipo de gravamen del 10 por 100 ⁵³. Son sujetos pasivos contribuyentes las personas físicas o jurídicas, así como las entidades a que se refiere el artículo 33 de la LGT, titulares de autorizaciones administrativas para explotar el juego o, en su caso, las sociedades de servicios que tengan a su cargo la gestión del mismo, quienes repercutirán el importe íntegro del impuesto sobre los jugadores premiados en cada partida, en el momento de hacerse efectivos los premios ⁵⁴.
- C) El *canon de saneamiento* ⁵⁵, cuya recaudación está íntegramente afectada a los gastos de explotación, mantenimiento y gestión de las obras e instalaciones de depuración de aguas residuales, así como, en su caso, a la financiación de gastos de inversión en las mismas ⁵⁶. Constituye el hecho imponible del canon cualquier consumo potencial o real de agua de toda procedencia, por razón de la contaminación que pueda producir su vertido directo o

⁴⁸ Artículo 68.1 de la Ley 4/1989.

⁴⁹ Artículo 70 de la Ley 4/1989.

⁵⁰ Hasta el 30 por 100 de diferencia: tipo de gravamen 2%; hasta el 40 por 100 de diferencia: tipo de gravamen 4%; hasta el 50 por 100 de diferencia: tipo de gravamen del 6%; hasta el 60 por 100 de diferencia: tipo de gravamen del 9%; hasta el 70 por 100 de diferencia: tipo de gravamen del 12%; hasta el 80 por 100 de diferencia: tipo de gravamen del 15%; hasta el 90 por 100: tipo de gravamen 20% y hasta el 100 por 100 de diferencia: tipo de gravamen del 25% (art. 71.2 de la Ley 4/1989).

⁵¹ Artículo 71.1 de la Ley 4/1989.

⁵² Creado por Ley 2/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el juego del bingo (BOPA de 13 de enero de 1993).

⁵³ Artículos 2.º, 4.º y 5.º de la Ley 2/1992.

⁵⁴ Artículo 3.º de la Ley 2/1992.

⁵⁵ Creado por Ley 1/1994, de 21 de febrero (BOPA de 25 de febrero), habiendo sido aprobado su Reglamento por Decreto 19/1998, de 23 de abril (BOPA de 5 de mayo).

⁵⁶ Artículos 10.1 de la Ley 1/1994 y 13.1 del Decreto 19/1998.

a través de las redes de alcantarillado, quedando expresamente incluidas las captaciones de agua para su uso en procesos industriales, aunque no tengan carácter consuntivo o lo tengan parcialmente ⁵⁷.

Son sujetos pasivos, a título de contribuyentes, quienes utilicen o consuman agua ⁵⁸, reputándose sustitutos de los mismos las entidades suministradoras de cualquier naturaleza en aquellos supuestos en que, estando obligadas a ello, no realicen la correspondiente facturación ⁵⁹. Con carácter general, constituye la base imponible del canon el volumen de agua consumido, expresado en metros cúbicos ⁶⁰. Ahora bien, tratándose de usos industriales que supongan la realización de vertidos con cargas contaminantes específicas, la base imponible consistirá en la contaminación efectivamente producida o estimada, medida directamente o calculada mediante estimación objetiva ⁶¹.

El tipo de gravamen se expresa en pesetas por m³ o en pesetas por unidad de contaminación, en función de la base imponible sobre la que se aplica. Los valores base por unidades de volumen para usos domésticos e industriales y el valor de la unidad de cada parámetro de contaminación, así como el tipo de gravamen son fijados anualmente por la Ley de Presupuestos Generales de la Comunidad ⁶².

• **La Comunidad Autónoma de las Islas Baleares**, por su parte, ha establecido los siguientes impuestos:

A) *El Impuesto sobre el juego del bingo* ⁶³, cuyo hecho imponible está constituido por el pago de los premios derivados de este juego ⁶⁴. Son sujetos pasivos del impuesto, a título de contribuyentes, los titulares de autorizaciones administrativas para explotar el juego del

⁵⁷ Artículos 11.1 de la Ley 1/1994 y 16 del Decreto 19/1998. No están sujetos al canon los consumos de agua referentes a los siguientes usos: a) suministro en alta a otros servicios públicos de distribución de agua potable; b) utilización del agua por parte de las entidades públicas para la alimentación de fuentes públicas, bocas de riego y de extinción de incendios; c) utilización del agua para regadíos por parte de los agricultores, cuando no produzcan contaminación derivada de abonos pesticidas o materias orgánicas que afecten a aguas superficiales o subterráneas; d) utilización de agua consumida en la actividad ganadera, cuando se disponga de instalaciones adecuadas y no genere vertidos a la red de alcantarillado (arts. 11.2 de la Ley 1/1994 y 17.1 del Decreto 19/1998).

⁵⁸ Y ello, tanto si ésta es suministrada por una entidad gestora del servicio, como si se refiere al abastecimiento que, por medios propios o por concesión, y por sí mismo, realice el usuario.

⁵⁹ Artículos 15 de la Ley 1/1994 y 10 y 20 del Decreto 19/1998.

⁶⁰ Artículo 16.1 de la Ley 1/1994.

⁶¹ Artículo 16.2 de la Ley 1/1994. En defecto de instrumentos para la medida de los consumos o de otros sistemas para la determinación de éstos, la base imponible para el devengo del canon tanto en los usos domésticos como en los industriales será de un mínimo de 6 m³ por abonado y mes (art. 21 del Decreto 19/1998).

⁶² Artículo 40 de la Ley 6/1997, de 31 de diciembre, por la que se aprueban los Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Asturias para 1998 (BOPA de 31 de diciembre de 1997).

⁶³ Creado por Ley 13/1990, de 29 de noviembre, de tributación de los juegos de suerte, envite o azar (BOCAIB de 13 de diciembre). Su Reglamento fue aprobado por Decreto 102/1990, de 13 de diciembre (BOCAIB de 22 de diciembre).

⁶⁴ Artículos 3.º de la Ley 13/1990 y 1.º del Decreto 102/1990.

bingo o, en su caso, las sociedades de servicios que tengan a su cargo la gestión del mismo, quienes repercutirán su importe íntegro en los jugadores premiados en cada partida en el momento de hacerse efectivos los premios, instante en el que se produce el devengo del impuesto ⁶⁵. Constituye la base imponible del impuesto la cantidad entregada en concepto de premio al portador del cartón ⁶⁶, sobre la que se aplicará un tipo de gravamen del 10 por 100 ⁶⁷.

B) El *canon de saneamiento* ⁶⁸. Su hecho imponible está constituido por el vertido de aguas residuales, manifestado a través del consumo real, potencial o estimado de aguas de cualquier procedencia, exceptuando las aguas residuales recogidas en aljibes o cisternas ⁶⁹. Está exento el vertido de aguas residuales efectuado por las explotaciones agrícolas, ganaderas, forestales o mixtas, así como el agua destinada a los servicios públicos de extinción de incendios ⁷⁰. Son sujetos pasivos del canon, a título de contribuyentes, los consumidores de agua, si bien las personas o entidades que suministren el agua vienen obligadas al ingreso del canon en concepto de sustitutos del contribuyente ⁷¹, estando constituida su cuota por la suma de la cuota variable ⁷² y la cuota fija ⁷³.

C) El *Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente* ⁷⁴. Se trata de un impuesto directo y real cuyo hecho imponible está constituido por la titularidad, por parte del sujeto pasivo, y en el momento del devengo del impuesto ⁷⁵, de los elementos patrimoniales situados en el territorio de la Comunidad balear que se hallen afectos ⁷⁶ a la realización de actividades de producción, almacenaje, transformación, transporte efectuado por elementos fijos, suministro de energía eléctrica y de carburantes y combustibles sólidos, líquidos o gaseosos, así como a las comunicaciones telefónicas o telemáticas ⁷⁷.

⁶⁵ Artículos 4.º y 5.º de la Ley 13/1990, en relación con el artículo 8.º de la misma y artículo 2.º del Decreto 102/1990.

⁶⁶ Artículos 6.º de la Ley 13/1990 y 5.º del Decreto 102/1990.

⁶⁷ Artículo 7.º de la Ley 13/1990.

⁶⁸ Creado por Ley 9/1991, de 27 de noviembre, de Abastecimiento de Aguas (BOCAIB de 24 de diciembre), desarrollado por Decreto 132/1995, de 12 de diciembre (BOCAIB de 21 de diciembre), desarrollado, a su vez, por la Orden de 14 de diciembre de 1995 (BOCAIB de 23 de diciembre).

⁶⁹ Artículos 2.º de la Ley 9/1991 y 3.º del Decreto 132/1995.

⁷⁰ Artículos 3.º de la Ley 9/1991 y 4.º del Decreto 132/1995.

⁷¹ Artículos 5.º de la Ley 9/1991 y 5.º y 6.º del Decreto 132/1995.

⁷² Artículos 7.º de la Ley 9/1991 y 9.º del Decreto 132/1995.

⁷³ Artículo 10 del Decreto 132/1995.

⁷⁴ Creado por Ley 12/1991, de 20 de diciembre (BOCAIB de 31 de diciembre), desarrollado por Decreto 133/1995, de 12 de diciembre (BOCAIB de 21 de diciembre), desarrollado, a su vez, por Orden de 14 de diciembre de 1995 (BOCAIB de 23 de diciembre).

⁷⁵ Esto es, a 31 de diciembre (art. 10 de la Ley 9/1991).

⁷⁶ Artículo 2.º del Decreto 133/1995.

⁷⁷ Artículo 2.º de la Ley 12/1991, en relación con el artículo 1.º del mismo texto legal, y artículo 2.º del Decreto 133/1995.

Son sujetos pasivos del impuesto, a título de contribuyentes, las personas jurídicas titulares de los elementos patrimoniales afectos, quienes no pueden, en ningún caso, repercutir su importe sobre terceras personas⁷⁸. La base imponible, por su parte, está constituida por el valor de los elementos patrimoniales⁷⁹, que será gravado al tipo del 1 por 100⁸⁰.

• La **Comunidad Autónoma de Cantabria** prevé, como impuesto propio de la Comunidad, el *Impuesto sobre los premios del bingo*⁸¹, cuyo hecho imponible está constituido por la participación en este juego, en los locales autorizados⁸². Son sujetos pasivos del impuesto, a título de contribuyentes, las personas físicas que adquieran los cartones y, como sustitutos, las personas o entidades titulares de autorizaciones administrativas para explotar el juego y, en su caso, las sociedades de servicios que tengan a su cargo la gestión del mismo⁸³. La base imponible está constituida por el importe de las cantidades satisfechas por la adquisición de los cartones, siendo la base liquidable el 70 por 100 de aquélla⁸⁴.

⁷⁸ Artículo 5.º de la Ley 12/1991, en relación con los artículos 7.º y 8.º del Decreto 133/1995. Están exentas del impuesto:

- a) Las Instalaciones y estructuras de titularidad del Estado, la Comunidad Autónoma balear, los Consejos Insulares, las Corporaciones locales, así como sus Organismos autónomos de carácter administrativo; las instalaciones y estructuras destinadas a la circulación de ferrocarriles, así como las afectas a la producción de combustibles, de carburantes o de energía eléctrica, mediante la transformación de recursos sólidos, y
- b) Las personas jurídicas que, o bien sean titulares de depósitos para el almacenaje de combustibles o carburantes sólidos, líquidos o gaseosos, o bien sean titulares de estaciones transformadoras de energía eléctrica, cuya tensión del primario no sea superior a 15 Kw, así como de redes de distribución en baja tensión, siempre y cuando no lleven a cabo actividades de producción de electricidad.

⁷⁹ La valoración de los elementos patrimoniales que integran la base imponible se realizará capitalizando al 40 por 100 el promedio de los ingresos brutos de explotación procedentes de la facturación del sujeto pasivo, en el territorio de las Islas Baleares, durante los tres últimos ejercicios anteriores al del devengo del impuesto. Los sujetos pasivos que inicien su actividad en el ejercicio intermedio anterior al del devengo del impuesto valorarán sus elementos patrimoniales capitalizando al 40 por 100 los ingresos brutos de explotación procedentes de su facturación en el territorio de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares, durante ese ejercicio. Aquellos que inicien su actividad en el penúltimo ejercicio inmediato anterior al del devengo del impuesto capitalizarán al 40 por 100 el promedio de los ingresos brutos de explotación obtenidos en ambos ejercicios (art 11 del Decreto 133/1995).

⁸⁰ Artículos 9.º de la Ley 12/1991 y 13 del Decreto 133/1995.

⁸¹ Creado por Ley 3/1988, de 26 de octubre, de tributación de los juegos de suerte, envite o azar (BOC de 21 de noviembre).

⁸² Artículo 2.º de la Ley 3/1988.

⁸³ Artículos 3.º y 4.º de la Ley 3/1988.

⁸⁴ A la que se aplica un tipo de gravamen del 5 por 100 (arts. 5.º, 6.º y 7.º de la Ley 3/1988).

• En la **Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha** también rige, como impuesto propio de la Comunidad, el *Impuesto sobre los premios del bingo* ⁸⁵, cuyo hecho imponible está constituido por el pago de premios a los jugadores ⁸⁶. Son sujetos pasivos del impuesto, a título de contribuyentes, las empresas organizadoras del juego del bingo, que podrán repercutir el importe íntegro del impuesto sobre los jugadores premiados en cada partida ⁸⁷. Constituye la base imponible la cantidad entregada en concepto de premio al portador del cartón, sobre la cual se aplica un tipo de gravamen del 10 por 100 ⁸⁸.

El bingo acumulativo consiste en la obtención de un premio adicional por el jugador o jugadores que resulten premiados con el del bingo, siempre que el número de bolas extraídas hasta la consecución de este último no supere un determinado número ⁸⁹. El premio de prima consistirá en la cantidad fija de 150.000 pesetas ⁹⁰.

• La **Comunidad Autónoma de Cataluña** ha establecido los siguientes impuestos propios:

- A) El *Impuesto sobre el juego del bingo* ⁹¹. Constituye su hecho imponible la participación en este juego en los locales autorizados ⁹², siendo sujetos pasivos del impuesto, a título de contribuyentes, las personas físicas que compren los cartones para participar en las partidas y, a título de sustitutos, las personas o entidades titulares de autorizaciones administrativas para explotar el juego, así como, en su caso, las sociedades de servicios que tengan, a su cargo, la gestión del mismo ⁹³, las cuales repercutirán el impuesto sobre el contribuyente,

⁸⁵ Creado por Ley 4/1989, de 14 de diciembre, por la que se regula la tributación de los Juegos de suerte, envite o azar (DOCM de 19 de diciembre de 1989), modificada por la disposición adicional cuarta de la Ley 4/1991, de 13 de diciembre, de Presupuestos Generales de Castilla-La Mancha para 1992 y la disposición adicional cuarta de la Ley 10/1997, de 17 de diciembre, de Presupuestos Generales de Castilla-La Mancha para 1998. Deben mencionarse también los artículos 1.º a 5.º del Decreto 163/1989, de 28 de diciembre, de desarrollo parcial de la Ley 14 de diciembre de 1989 (DOCM de 30 de diciembre). Por otra parte, debe mencionarse también el Decreto 16/1998, de 17 de marzo, que regula las modalidades de los premios de bingo acumulativo y de prima (DOCM de 20 de marzo).

⁸⁶ Artículo 3.º de la Ley 4/1989.

⁸⁷ Artículos 4.º y 5.º de la Ley 4/1989.

⁸⁸ Artículos 6.º y 7.º de la Ley 4/1989.

⁸⁹ Artículo 2.º del Decreto 16/1998.

⁹⁰ Artículo 3.º del Decreto 16/1998.

⁹¹ Creado por Ley 21/1984, de 24 de octubre, de regulación del Impuesto sobre el juego del bingo (DOGC de 23 de noviembre), modificada por Ley 8/1986, de 2 de junio (DOGC de 4 de junio) y por Ley 32/1991, de 24 de diciembre (DOGC de 31 de diciembre). Debe mencionarse también el Decreto 166/1986, de 5 de junio, por el que se desarrolló el nuevo sistema de ingresos en el Impuesto sobre el juego del bingo (DOGC de 16 de julio).

⁹² Artículo 2.º de la Ley 21/1984.

⁹³ Artículos 3.º y 4.º de la Ley 21/1984.

cuando éste adquiriera los cartones ⁹⁴. La base imponible está constituida por el importe de las cantidades que los jugadores destinen al juego y se cuantifica por la suma total satisfecha al adquirir los cartones ⁹⁵, aplicándose sobre ella un tipo del 20 por 100 ⁹⁶.

B) El *canon de infraestructura hidráulica* ⁹⁷, cuyo hecho imponible está constituido por el consumo de agua por parte de los contribuyentes, tanto si se refiere al agua procedente de una entidad suministradora, en virtud de un contrato de suministro, como al suministro que, por medios propios o concesionales, y por sí misma, efectúe una persona física o jurídica usuaria del agua, mediante captaciones de agua superficiales o subterráneas ⁹⁸. Se incluyen expresamente en el hecho imponible las captaciones de agua para su uso en procesos industriales, aun en el caso de que no tengan carácter consuntivo o lo tengan parcialmente ⁹⁹.

Tienen la consideración de sujetos pasivos del canon, en concepto de contribuyentes, las personas físicas o jurídicas consumidoras de agua que la reciban por medio de una entidad suministradora o la capten a través de instalaciones propias o concesionales de suministro. La base imponible está constituida por el volumen de agua consumida o utilizada dentro del período de liquidación de referencia ¹⁰⁰, a la que tras practicarle, si procede, los coeficientes previstos en cada supuesto ¹⁰¹, se le aplicarán distintos tipos de gravamen, atendiendo a la naturaleza del uso a que se destine el agua ¹⁰².

⁹⁴ Artículo 5.º de la Ley 21/1984.

⁹⁵ Artículo 6.º de la Ley 21/1984.

⁹⁶ Artículo 7.º de la Ley 21/1984, redactado con arreglo a la Ley 32/1991.

⁹⁷ Creado por Ley 5/1990, de 9 de marzo, de infraestructuras hidráulicas de Cataluña (DOGC de 23 de marzo), modificada por las Leyes 32/1991, de 24 de diciembre, de Presupuestos de la Generalitat para 1992 (DOGC de 31 de diciembre) y 13/1994, de 28 de diciembre, de modificación de la Ley de infraestructuras hidráulicas de Cataluña (DOGC de 2 de enero). El canon de infraestructura hidráulica es un tributo afectado íntegramente a la financiación de los gastos de inversión en obras y actuaciones fijadas en el Programa de Obras Hidráulicas (art. 7.º 2 de la Ley 5/1990).

⁹⁸ Artículo 9.º 1 de la Ley 5/1990.

⁹⁹ Artículo 9.º 2 de la Ley 5/1990. No están, sin embargo, sujetos al canon:

- a) los aprovechamientos de agua para riego, y
- b) los aprovechamientos destinados al suministro «en alta» a servicios públicos de distribución de agua potable (art. 9.º 3 de la Ley 5/1990).

¹⁰⁰ Artículo 11 de la Ley 5/1990, modificado, sucesivamente, en sus apartados 4 y 2, por las Leyes 32/1991 y 13/1994. Por su parte, el artículo 44 de la Ley 16/1997, de 24 de diciembre, de Presupuestos de la Generalitat de Cataluña para 1998 ha procedido a la modificación de los coeficientes correctores aplicables a la utilización de agua para usos industriales al tiempo que establece coeficientes de concentración demográfica en relación a propósito de los usos domésticos del agua (art. 44.3 de la Ley 16/1997).

¹⁰¹ Artículo 12.2 de la Ley 5/1990, en su redacción derivada de la Ley 13/1994.

¹⁰² 16,25 ptas./m³, cuando se trate de usos domésticos y 17,21 ptas./m³, cuando se trate de usos industriales (art. 12.2 de la Ley 5/1990, redactado por la Ley 13/1994).

- C) El *incremento de tarifa de saneamiento y el canon de saneamiento*, para usos domésticos e industriales ¹⁰³. Se trata de un único tributo que adopta la denominación de incremento de tarifa cuando lo aplica la entidad suministradora y la denominación de canon de saneamiento, cuando la Generalitat factura directamente a las entidades con fuentes propias.

Constituye el hecho imponible de las exacciones consistentes en el incremento de tarifa y el canon de saneamiento cualquier consumo potencial o real de agua de cualquier procedencia, por razón de la contaminación que puede producir ¹⁰⁴. El devengo coincide, tratándose del incremento de tarifa, con el consumo que constituye el hecho imponible, mientras que, para el canon de saneamiento, se produce el último día de cada trimestre ¹⁰⁵.

La base imponible se determina, en general, por el volumen de agua consumido o estimado, expresado en metros cúbicos. Ahora bien, en los casos en que la Administración, de oficio o a instancia del sujeto pasivo, opte por la determinación por medición directa o por la estimación por cálculo global de la carga contaminante, la base imponible consiste en la contaminación efectivamente producida o estimada, expresada en unidades de contaminación. El tipo aplicable se expresa en pesetas por metro cúbico o en pesetas por unidad de contaminación, fijándose el valor de la unidad de cada parámetro en la Ley de Presupuestos de la Generalitat de Cataluña ¹⁰⁶.

- D) El *gravamen sobre los elementos patrimoniales afectos a las actividades de las que pueda derivar la actuación de planes de protección civil y situados en el territorio de Cataluña* ¹⁰⁷. Están sometidos a este gravamen los siguientes elementos patrimoniales afectos a actividades de riesgo y situados en el territorio de Cataluña:

¹⁰³ Creados por Ley 19/1991, de 7 de noviembre, de reforma de la Junta de Saneamiento (DOGC de 20 de noviembre), modificada por las Leyes 7/1994, de 18 de mayo, y 19/1996, de 27 de diciembre. La aplicación del incremento de tarifa afecta a la utilización del agua suministrada por los ayuntamientos o por empresas de abastecimiento, mientras que la del canon de saneamiento afecta a la utilización del agua procedente de aprovechamientos de aguas superficiales o subterráneas o de instalaciones de recogida de las aguas pluviales que efectúen directamente los mismos usuarios. Los ingresos derivados tanto del incremento como del canon se destinan, exclusivamente, a la financiación de los costes de infraestructura y de explotación de las obras, instalaciones y otros gastos para la prestación del servicio de saneamiento, de acuerdo con los planes y proyectos aprobados (arts. 17 y 18 de la Ley 19/1991, este último en su redacción derivada de la Ley 19/1996).

¹⁰⁴ Artículo 21.1 de la Ley 19/1991. Si no hay contaminación por abonos, pesticidas o materia orgánica que afecte a las aguas superficiales o a las subterráneas no se aplicará el incremento de tarifa ni el canon de saneamiento a la utilización que hagan los agricultores del agua para regadío (art. 21.2).

¹⁰⁵ Inciso segundo del artículo 21.1 de la Ley 19/1991.

¹⁰⁶ Artículo 22 de la Ley 19/1991 en relación con el artículo 43 de la Ley 16/1997, de 24 de diciembre, de Presupuestos de la Generalitat de Cataluña para 1998 (DOGC de 31 de diciembre).

¹⁰⁷ Artículos 58 a 64 de la Ley 4/1997, de 20 de mayo, de normas reguladoras de protección civil (DOGC de 29 de mayo), Decreto 160/1998, de 23 de junio, por el que se regula el procedimiento de gestión del gravamen establecido por la Ley 4/1997, de 20 de mayo, de protección civil de Cataluña (DOGC de 2 de julio) y Orden de 21 de julio de 1998, por la que se aprueba y hace público el modelo de autoliquidación del gravamen creado por Ley 4/1997, de 20 de mayo, de protección civil de Cataluña (DOGC de 30 de julio).

- a) las instalaciones industriales o los almacenes en los que se utilicen, almacenen, depositen o produzcan una o varias sustancias de las consideradas peligrosas, de acuerdo con el Anexo III del Real Decreto 886/1988, de 15 de julio, y con el Anexo II del Real Decreto 952/1990, de 29 de junio;
- b) las instalaciones y estructuras destinadas al transporte de sustancias peligrosas efectuado por medios fijos;
- c) los aeropuertos y aeródromos;
- d) las presas hidráulicas;
- e) las centrales nucleares y demás instalaciones y estructuras destinadas a la producción o transformación de energía eléctrica, y
- f) las instalaciones y estructuras destinadas al transporte o suministro de energía eléctrica ¹⁰⁸.

La cantidad máxima a ingresar por el sujeto obligado al pago del gravamen no puede superar los 10.000.000 de pesetas, de acuerdo con una escala prevista en la propia ley ¹⁰⁹. Por lo que respecta al devengo del gravamen, éste tiene lugar el 31 de diciembre de cada año natural en el que se hayan realizado las actividades de riesgo que determinan su exigencia. Si las actividades se realizan durante un período inferior al año, la cuota se prorratea en función de los días transcurridos ¹¹⁰.

• En la **Comunidad Autónoma de Extremadura**, se prevén los siguientes impuestos propios:

- A) El *Impuesto de dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento* ¹¹¹. Se trata de un impuesto previsto legalmente pero que no se recauda, de carácter directo, real y con fin no fiscal ¹¹², cuyo hecho imponible está constituido por la calificación de la dehesa en deficiente aprovechamiento ¹¹³. Son sujetos pasivos del impuesto los titulares de las dehesas

¹⁰⁸ Artículo 59.1 de la Ley 4/1997.

¹⁰⁹ Artículo 59.2 de la Ley 4/1997.

¹¹⁰ Artículo 62 de la Ley 4/1997.

¹¹¹ Creado por Ley 1/1986, de 2 de mayo, de Regulación de las Dehesas (DOE de 15 de mayo).

¹¹² En punto a la admisibilidad de la finalidad extrafiscal de los tributos, *vid.* FJ 13.º de la STC 37/1987, de 26 de marzo.

¹¹³ Artículo 21 de la Ley 1/1986. A los efectos de esta ley se reputa dehesa: a) toda finca rústica en la que más de cien hectáreas de su superficie sea susceptible, según su destino agrario más idóneo, de un aprovechamiento ganadero en régimen extensivo, y b) todas las fincas que pertenezcan a un mismo titular y formen parte de una unidad de explotación agraria, siempre que radiquen en el mismo término municipal o en términos colindantes y que la suma de sus respectivas superficies susceptibles de un aprovechamiento ganadero en régimen extensivo exceda de cien hectáreas (art. 1.º de la Ley 1/1986).

calificadas en deficiente aprovechamiento, bien como propietarios de las mismas, bien como usufructuarios o titulares de derechos reales que llevan consigo su disfrute total o parcial. Cuando se trate de dehesas o aprovechamientos arrendados, será sujeto pasivo del impuesto el arrendador, si bien éste podrá repercutir su importe en el arrendatario, salvo que el incumplimiento del Plan de Aprovechamiento y Mejora sea consecuencia del contenido de las cláusulas del contrato de arrendamiento y el arrendador se haya opuesto a su modificación ¹¹⁴.

Con carácter general, la cuota tributaria se obtendrá multiplicando por 3.000 la base imponible ¹¹⁵, aplicándose una escala progresiva, en función del tiempo en que la dehesa permaneciese calificada en deficiente aprovechamiento ¹¹⁶. Si la dehesa tuviera alcornoques susceptibles de un aprovechamiento corchero, la cuota tributaria se obtendrá multiplicando por 3.000 el componente de la base referente a la carga ganadera, al que se sumará el resultado de multiplicar por 20 el componente de la base que se refiere a la producción corchera ¹¹⁷. La periodicidad del impuesto es anual y su devengo se produce el 1 de enero de cada año ¹¹⁸.

Incluida una dehesa en el Registro Especial de Dehesas, la Consejería de Agricultura y Comercio comprobará la producción efectiva, tanto ganadera como de alcornoques susceptibles de aprovechamiento corchero y determinará la producción potencial. Si la carga ganadera efectiva de cada dehesa o, en su caso, su producción de corcho no alcanzan el 80 por 100 de la potencial, la Consejería de Agricultura y Comercio establecerá un Plan de Aprovechamiento y Mejora, mediante la aprobación, en su caso, del que proponga el propietario y demás interesados o, en su defecto, estableciéndolo de oficio (arts. 7 y 13 de la Ley 1/1986).

La calificación de una dehesa en deficiente aprovechamiento procederá:

- a) Cuando el Plan de Aprovechamiento y Mejora elaborado por la Consejería de Agricultura y Comercio no sea aceptado por los interesados en el plazo de 1 mes, o
- b) Cuando se incumpla o entorpezca gravemente el Plan de Aprovechamiento y Mejora presentado por los interesados y aprobado por la Consejería de Agricultura y Comercio o el redactado por dicha Consejería y aceptado por los interesados (art. 18 de la Ley 1/1980).

La calificación de una dehesa en deficiente aprovechamiento implicará el reconocimiento del incumplimiento de la función social de la propiedad y dará lugar a la exacción del Impuesto de dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento (art. 20 de la Ley 1/1986).

¹¹⁴ Artículo 22 de la Ley 1/1986.

¹¹⁵ Artículo 24 de la Ley 1/1986. La base imponible del impuesto resultará de la diferencia entre la carga ganadera potencial y la real, expresada en unidades de ovejas tipo o porciones de la misma por hectáreas. Si la dehesa tuviera alcornoques susceptibles de un aprovechamiento corchero, la base imponible del impuesto será la diferencia entre la carga ganadera real, expresada en unidades tipo o porciones de la misma por hectáreas, y la diferencia entre la producción potencial de corcho y la efectiva expresada en kilogramos por hectárea (art. 23 de la Ley 1/1986).

¹¹⁶ Durante los dos primeros años siguientes a la sujeción al impuesto, el tipo de gravamen será igual a la cuota tributaria. Durante el tercer y cuarto año, se incrementará un 20 por 100; un 40 por 100 durante el quinto y sexto año. Durante el séptimo y octavo año, el tipo se incrementa un 60 por 100 y el noveno año lo hará un 80 por 100, quedando ya invariable en adelante (art. 24.1 de la Ley 1/1986).

¹¹⁷ Artículo 24.2 de la Ley 1/1986.

¹¹⁸ Artículo 25 de la Ley 1/1986.

B) El *Impuesto sobre las tierras calificadas como Regadíos Infrutilizados* ¹¹⁹. Al igual que el Impuesto de Dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento, se trata de un impuesto legalmente previsto pero que no se recauda. Se trata de un impuesto de carácter directo, real y periódico, con fin no fiscal, cuyo hecho imponible está constituido por la infrutilización, formalmente declarada, de la superficie de regadío ¹²⁰. Son sujetos pasivos del mismo, los titulares de las superficies de regadío infrutilizado, bien como propietarios, bien como usufructuarios o titulares de otros derechos reales que lleven aparejado el disfrute, total o parcial, de las superficies de regadío. Tratándose de superficies de regadío o aprovechamiento arrendado o explotaciones en régimen de aparcería, será sujeto pasivo del impuesto el arrendador, si bien éste podrá repercutirlo sobre el arrendatario o aparcerero, salvo que el incumplimiento del Plan sea consecuencia del contenido de las cláusulas del contrato de arrendamiento o aparcería y que el arrendador se oponga a su modificación ¹²¹.

La cuota tributaria por hectárea se obtendrá multiplicando la base imponible ¹²² por 50.000 pesetas, si el índice incumplido es el del uso del suelo, y por 100.000 pesetas, si el índice incumplido es el de rendimiento. En cambio, si el índice incumplido corresponde al de utilización de mano de obra, la cuota tributaria será el cuádruplo de la base imponible ¹²³. El devengo del impuesto se produce el 30 de abril ¹²⁴.

C) El *Impuesto sobre aprovechamientos cinegéticos* ¹²⁵, cuyo hecho imponible está constituido por el aprovechamiento cinegético privativo, administrativamente autorizado para tierras radicadas en Extremadura ¹²⁶. Serán sujetos pasivos de este impuesto los titulares de las concesiones administrativas de aprovechamiento cinegético de aquellos terrenos, cualquiera que sea su domicilio ¹²⁷.

¹¹⁹ Creado por Ley 3/1987, de 8 de abril, de Regulación de las tierras de Regadío (DOE de 14 de abril).

¹²⁰ El requerimiento, por parte de la Consejería de Agricultura y Comercio, de un Plan de Intensificación se producirá cuando las superficies de regadío incumplan alguna de las siguientes condiciones:

- a) que el índice de utilización obtenido en la superficie sea menor que el índice potencial de utilización del mismo;
- b) que el índice de rendimiento calculado sea inferior a 0,8 y
- c) que el índice de utilización de mano de obra sea inferior al índice potencial (art. 17 de la Ley 3/1987).

Este Plan de Intensificación especificará las mejoras concretas a realizar, su plazo de ejecución y la evaluación aproximada de las inversiones previstas (art. 20 de la Ley 3/1987). La declaración de Regadío Infrutilizado será acordada por Decreto del Consejo de Gobierno de la Junta de Extremadura e implicará el reconocimiento de la función social de la propiedad, dando lugar a la exacción del impuesto.

¹²¹ Artículo 26 de la Ley 3/1987.

¹²² El proceso de determinación de la base imponible del impuesto aparece contemplado en el artículo 27 de la Ley 3/1987, que distingue según que el índice incumplido sea el correspondiente a la utilización del suelo, al rendimiento o a la utilización de mano de obra.

¹²³ Artículo 28.1.a). Estos tipos se incrementan el 2.º año en un 20 por 100; el 3.º en un 40 por 100; el 4.º en un 60 por 100; el 5.º en un 80 por 100 y el 6.º en un 100 por 100, permaneciendo, a partir de este momento, invariable.

¹²⁴ Artículo 29.1 de la Ley 3/1987.

¹²⁵ Creado por Ley 8/1990, de 21 de diciembre, reguladora de la Caza (DOE de 14 de enero).

¹²⁶ Artículo 31.1 de la Ley 8/1990. No estarán, sin embargo, sujetos al Impuesto los cotos regionales de caza, las reservas, refugios y Parques naturales, así como las zonas de caza controlada (art. 31.2 de la Ley 8/1990).

¹²⁷ Artículo 32 de la Ley 8/1990.

El Impuesto sobre aprovechamientos cinegéticos se devenga por años indivisibles en el momento en que se conceda la autorización administrativa de aprovechamiento cinegético, a la que quedará vinculado el pago del impuesto ¹²⁸. Por lo que respecta a la base imponible, ésta tendrá en cuenta el grupo en el que está clasificado el coto deportivo o privado de caza, así como su extensión ¹²⁹, parámetros a los que también se ajustarán los tipos de gravamen ¹³⁰. La deuda tributaria será el resultado de multiplicar el tipo de gravamen, en hectáreas, por la extensión superficial real del terreno cinegético acotado ¹³¹.

D) El *Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente* ¹³², de carácter directo y real, que grava los elementos patrimoniales afectos a la realización de actividades que incidan sobre el medio ambiente ¹³³ y cuyo hecho imponible aparece constituido por la titularidad, por parte del sujeto pasivo, y en el momento del devengo, de aquellos elementos ¹³⁴. Son sujetos pasivos del impuesto, a título de contribuyentes, las personas físicas o jurídicas titulares de los elementos patrimoniales objeto del mismo, quienes no podrán repercutir su importe a los consumidores ¹³⁵. No obstante, se prevé la responsabilidad tributaria subsidiaria de los adquirentes de los elementos patrimoniales sujetos, incluidas las personas físicas ¹³⁶.

Constituye la base imponible del impuesto el valor productivo de los elementos patrimoniales objeto del mismo, entendiéndose por tal la participación de los elementos patrimoniales sujetos en la composición de los precios de fabricación o costes de producción de los

¹²⁸ Artículo 40.1 de la Ley 8/1990.

¹²⁹ Artículo 34 de la Ley 8/1990.

¹³⁰ Artículo 35 de la Ley 8/1990, modificado por Ley 11/1997, de 23 de diciembre, por la que se aprueban los Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Extremadura para 1998.

¹³¹ Artículo 39 de la Ley 8/1990.

¹³² Creado por Ley 7/1997, de 29 de mayo, de medidas fiscales sobre la producción y transporte de energía que incidan sobre el medio ambiente (DOE de 28 de junio).

¹³³ Artículo 1.º 1 de la Ley 7/1997. Son objeto de imposición por este tributo los bienes muebles e inmuebles, derechos reales sobre los mismos y demás derechos de uso que radiquen en el territorio de la Comunidad Autónoma de Extremadura cuando perturben el medio ambiente de esta Comunidad o comporten potenciales riesgos extraordinarios en su territorio. Los elementos a los que se hace referencia son los destinados a actividades de producción, almacenaje, transformación, transporte efectuado por elementos fijos del suministro de energía eléctrica, así como los elementos fijos de las redes de comunicaciones telefónicas o telemáticas (art. 1.2 y 3 de la Ley 7/1997).

¹³⁴ Artículo 2.º 1 de la Ley 7/1997. A los efectos de este impuesto, se entiende que los bienes están radicados en Extremadura, tratándose de bienes inmuebles y derechos sobre los mismos, cuando estén situados en esta Comunidad; y tratándose de bienes muebles, cuando sean utilizados en factorías, obras o instalaciones sitas en Extremadura (art. 2.2 de la Ley 7/1997). No obstante, están exentas:

- a) Las instalaciones y estructuras de titularidad del Estado, la Comunidad Autónoma, las Corporaciones locales, sus Organismos autónomos de carácter administrativo, así como las destinadas a la circulación de ferrocarriles, y
- b) Las estaciones transformadoras de energía eléctrica y las redes de distribución en baja tensión, siempre que no lleven a cabo actividades de producción de electricidad (art. 4 de la Ley 7/1997).

¹³⁵ Artículo 5.1 y 2 de la Ley 7/1997.

¹³⁶ Artículo 5.3 de la Ley 7/1997.

bienes, incluida la energía, o de las actividades, obras y servicios, cuya generación determina el origen del hecho imponible ¹³⁷. La base imponible así determinada será gravada al tipo del 3 por 100 ¹³⁸, devengándose el impuesto el 31 de diciembre de cada año ¹³⁹.

E) El *Impuesto sobre suelo sin edificar y edificaciones ruinosas* ¹⁴⁰, de carácter directo, real, progresivo y subjetivo, con finalidad primordialmente extrafiscal, que grava la titularidad de los terrenos radicados en esta Comunidad Autónoma que, teniendo como destino natural la edificación, y ser legalmente edificables, no lo estén, en el plazo de cuatro años ¹⁴¹. Asimismo, se somete a imposición por este impuesto la titularidad de las edificaciones sitas en territorio extremeño que, habiendo sido declaradas en ruina, no hayan sido objeto de sustitución o de rehabilitación ¹⁴². Constituye el elemento material del **hecho imponible** de este impuesto:

- a) El no haber solicitado, en el plazo de 4 años, la necesaria licencia de edificación.
- b) El haber solicitado, no obteniéndola por causa imputable al titular del solar, la licencia de edificación en el plazo de 4 años.
- c) El no haber iniciado las obras en el plazo señalado en la licencia de edificación o en sus prórrogas que, en ningún caso, pueden ser superiores a los dos años más uno.
- d) El haber estado interrumpidas las obras durante un tiempo superior al máximo autorizado para ello en la oportuna licencia de edificación o, en su caso, en el plazo ampliatorio concedido a estos fines por la Administración, sin que pueda exceder esta interrupción de 1 año.
- e) El no finalizar las obras en el plazo estipulado en la licencia de edificación, o en la eventual prórroga otorgada al efecto.
- f) El no haber solicitado la correspondiente licencia para proceder a la sustitución o la rehabilitación de una edificación que haya sido declarada en ruina, en el plazo de 4 años (art. 3.º de la Ley 9/1998).

Son **sujetos pasivos** del impuesto, a **título de contribuyentes**, quienes siendo propietarios, usufructuarios con facultad de disponer o titulares de un derecho de superficie del suelo edificable o de edificios declarados en ruina, hubiesen incurrido en alguna de las conductas tipificadas como hechos imponibles ¹⁴³. Tienen la condición de **sujetos pasivos**

¹³⁷ Artículos 7.º y 8.º de la Ley 7/1997.

¹³⁸ Artículo 9.º de la Ley 7/1997.

¹³⁹ Artículo 10.1 de la Ley 7/1997.

¹⁴⁰ Ley 9/1998, de 26 de junio, del Impuesto sobre suelo sin edificar y edificaciones ruinosas (DOE de 30 de julio).

¹⁴¹ Párrafo primero del artículo 1.º, en relación con el artículo 3.º de la Ley 9/1998.

¹⁴² Párrafo segundo del artículo 1.º de la Ley 9/1998.

¹⁴³ Están exentos del Impuesto sobre suelo sin edificar y edificaciones ruinosas, las Administraciones Públicas, sus organismos autónomos, así como las empresas públicas íntegramente participadas de unas y de otros, destinadas a obras de urbanización o construcción de viviendas (art. 5.º 1 de la Ley 9/1998).

vos sustitutos del contribuyente, si no coincidieren con los propios contribuyentes, quienes materialmente vayan a efectuar, o estuviesen realizando ya, las obras de edificación en suelo urbano radicado en territorio extremeño. En el supuesto que los titulares de suelo edificable modificado o de los terrenos con edificaciones declaradas en ruina no tuviesen su residencia habitual en territorio español o, residiendo en España, fuesen residentes en otra Comunidad Autónoma diferente de Extremadura, el gestor que tenga encomendada la administración de aquellos bienes debe **responder solidariamente** del ingreso de la deuda tributaria correspondiente a los mismos ¹⁴⁴.

La **base imponible** del impuesto está constituida por el valor catastral. Cuando no existe valor catastral debe utilizarse el valor determinado con arreglo a las disposiciones del I.P (art. 10.1 y 3 de la Ley 9/1998). La base imponible de este impuesto debe gravarse al **tipo de gravamen** del 10 por 100. Pueden aplicar una **reducción del 95 por 100 de la cuota tributaria**:

- a) Los titulares de suelo que carezcan de los necesarios medios económicos para cumplir adecuadamente las diversas exigencias derivadas del deber de edificar.
- b) Los titulares de edificaciones declaradas administrativamente en situación de ruina, que no dispongan de medios económicos bastantes para proceder a la rehabilitación o la sustitución de dichas edificaciones ¹⁴⁵.

El **devengo** del tributo se produce el 31 de diciembre.

• Por lo que respecta a la **Comunidad Autónoma de Galicia**, ésta ha establecido los siguientes impuestos propios:

- A) El *Impuesto sobre el juego del bingo* ¹⁴⁶, cuyo hecho imponible está constituido por la participación en este juego en los locales autorizados ¹⁴⁷. Son sujetos pasivos del impuesto, a título de contribuyentes, quienes adquieren los cartones para participar en el juego y, a título de sustitutos del contribuyente, las personas o entidades titulares de autorizaciones administrativas para explotar el juego y, en su caso, las sociedades de servicios que tengan a su cargo la gestión del tributo ¹⁴⁸. Constituye la base imponible, el importe de las cantidades satisfechas por el sujeto pasivo en el momento de la adquisición de los carto-

¹⁴⁴ Artículo 8.º de la Ley 9/1998.

¹⁴⁵ Artículo 12.1 de la Ley 9/1998.

¹⁴⁶ Creado por Ley 7/1991, de 19 de junio, reguladora de la tributación sobre el juego (DOG de 27 de junio) y desarrollado por el Decreto 247/1991, de 4 de julio, por el que se regula la gestión de los tributos creados por la Ley de 19 de junio de 1991 (DOG de 22 de julio).

¹⁴⁷ Artículo 1.º de la Ley 7/1991.

¹⁴⁸ Artículo 2.º de la Ley 7/1991.

nes y la base liquidable, el 70 por 100 de la imponible ¹⁴⁹. El tipo de gravamen del impuesto es del 5 por 100 ¹⁵⁰, devengándose en el momento de la adquisición de los cartones por parte del sujeto pasivo contribuyente ¹⁵¹.

- B) El *canon de saneamiento* ¹⁵². Su hecho imponible está constituido por la producción de vertidos de aguas de productos residuales realizados directa o indirectamente, entendiéndose, en todo caso, realizado por el consumo o la utilización potencial o real del agua de cualquier procedencia ¹⁵³. Está exento del canon de saneamiento el consumo o la utilización del agua para usos domésticos ¹⁵⁴ en núcleos en los que la población de derecho no supere los quinientos habitantes ¹⁵⁵. Son sujetos pasivos del canon, a título de contribuyentes, quienes efectúen vertidos o, en su caso, utilicen o consuman agua. Ahora bien, cuando el consumo o la utilización del agua no provenga de captaciones propias del sujeto pasivo y se realice a través de entidades que efectúen el suministro en baja de agua potable, estas entidades tendrán la consideración de sujetos pasivos sustitutos ¹⁵⁶.

La base imponible del canon consiste, en general, en el volumen de agua consumido o utilizado en el período considerado y, en los casos en que la Administración opte por la determinación por medida directa o por estimación objetiva de la carga contaminante, consistirá en la contaminación efectivamente producida o estimada expresada en unidades de contaminación ¹⁵⁷. El tipo de gravamen se expresa en pesetas por unidad de volumen de agua o por unidades de contaminación y se establece para cada ejercicio en la Ley de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma ¹⁵⁸.

- C) El *Impuesto sobre la contaminación atmosférica* ¹⁵⁹. Su hecho imponible está constituido por la emisión, a la atmósfera, de dióxido de azufre o cualquier otro componente oxigenado del azufre o dióxido de nitrógeno o cualquier otro componente oxigenado del

¹⁴⁹ Artículos 3.º y 4.º de la Ley 7/1991.

¹⁵⁰ Artículo 5.º de la Ley 7/1991.

¹⁵¹ Artículo 6.º de la Ley 7/1991.

¹⁵² Creado por Ley 8/1993, de 23 de junio, de la Administración hidráulica de Galicia (DOG de 2 de julio), modificada por Ley 6/1994, de 29 de diciembre, de Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Galicia para 1995 (DOG de 30 de diciembre) y por Ley 1/1998, de 7 de abril, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Galicia para 1998 (DOG de 9 de abril). Asimismo, el Decreto 27/1996, de 25 de enero, por el que se aprobó el Reglamento de desarrollo del Capítulo IV de la Ley de 23 de junio de 1993 que creó el canon de saneamiento (DOG de 1 de febrero).

¹⁵³ Artículos 34.1 de la Ley 7/1991 y 4.º del Decreto 27/1996.

¹⁵⁴ Artículo 35.3 de la Ley 7/1991.

¹⁵⁵ Artículo 35.1 de la Ley 7/1991.

¹⁵⁶ Artículos 37 de la Ley 7/1991 y 6.º del Decreto 27/1996.

¹⁵⁷ Artículo 39 de la Ley 7/1991 y artículos 7.º y 8.º del Decreto 27/1996.

¹⁵⁸ Artículos 40.1 de la Ley 7/1991 y 12 del Decreto 27/1996.

¹⁵⁹ Creado por Ley 12/1995, de 29 de diciembre, de creación del Impuesto sobre la contaminación atmosférica (DOG de 30 de diciembre) y desarrollado por Decreto 4/1996, de 12 de enero, por el que se aprobó el Reglamento del Impuesto (DOG de 26 de enero).

nitrógeno, presumiéndose efectuado en tanto las instalaciones emisoras no cesen en su actividad ¹⁶⁰. Son sujetos del impuesto, a título de contribuyentes, las personas o entidades titulares de las instalaciones o actividades que emitan sustancias contaminantes gravadas ¹⁶¹.

Constituye su base imponible la suma de las cantidades emitidas, por parte de un mismo foco emisor, de cada una de las sustancias contaminantes ¹⁶². El gravamen de la contaminación atmosférica se exigirá con arreglo a una tarifa por tramos de base ¹⁶³, devengándose en el momento de la emisión de cualquiera de las sustancias contaminantes gravadas ¹⁶⁴.

• La **Comunidad de Madrid** ha fijado, como impuestos propios de la Comunidad, los siguientes:

- A) El *Impuesto sobre los premios del bingo* ¹⁶⁵. Constituye su hecho imponible el pago de todo tipo de premios a jugadores, en cualquiera de sus modalidades del bingo antiguo y bingo con bote ¹⁶⁶. Tendrán la consideración de sujetos pasivos del impuesto, a título de contribuyentes, las empresas comercializadoras titulares de autorizaciones de establecimientos al público de Juegos Colectivos de Dinero y Azar o sociedades de servicios que tengan a su cargo la gestión del juego del bingo, quienes podrán repercutir el impuesto a los jugadores que obtengan premios ¹⁶⁷. Constituye la base imponible del impuesto la cantidad entregada en concepto de premio en cada partida ¹⁶⁸, obteniéndose la cuota tributaria como consecuencia de la aplicación, a la base imponible, de diversos tipos de gravamen ¹⁶⁹.

¹⁶⁰ Artículos 6.º de la Ley 12/1995 y 4.º del Decreto 4/1996.

¹⁶¹ Artículos 7.º de la Ley 12/1995 y 5.º del Decreto 4/1996.

¹⁶² Artículos 8.º, 10 y 11 de la Ley 12/1995 y artículos 6.º, 11 y 12 del Decreto 4/1996.

¹⁶³ Artículos 12 de la Ley 12/1995 y 14 del Decreto 4/1996.

¹⁶⁴ Artículos 13 de la Ley 12/1995 y 15 del Decreto 4/1996.

¹⁶⁵ Ley 12/1994, de 27 de diciembre, de tributación sobre los juegos de suerte, envite o azar (BOCM de 30 de diciembre), parcialmente modificada por la Ley 15/1996, de 22 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas (BOCM de 30 de diciembre) y por la Ley 28/1997, de 26 de diciembre (BOCM de 2 de enero).

¹⁶⁶ Artículo 2.º de la Ley 12/1994, en su redacción por la Ley 15/1996.

¹⁶⁷ Artículo 3.º de la Ley 12/1994.

¹⁶⁸ Artículo 4.º de la Ley 12/1994.

¹⁶⁹ Un tipo del 6 por 100 hasta 500.000 pesetas de base y del 7 por 100 desde 500.001 pesetas de base en adelante (art. 5.º de la Ley 12/1994, en su redacción derivada de la Ley 15/1996, de 23 de diciembre).

B) El *Impuesto sobre las modalidades especiales del juego del bingo* ¹⁷⁰. Su hecho imponible está constituido por la participación en cualquiera de las modalidades especiales de este juego, aprobadas específicamente en la normativa reguladora de los Juegos Colectivos de Dinero y Azar en la Comunidad de Madrid ¹⁷¹. Son sujetos pasivos, a título de contribuyentes, quienes adquieran cartones para participar en las partidas de cualquier modalidad especial del juego del bingo y, como sustitutos, las empresas comercializadoras titulares de autorizaciones de establecimientos al público de Juegos Colectivos de Dinero y Azar, que repercutirán el impuesto al contribuyente ¹⁷². La base imponible está constituida por el valor facial de los cartones o tarjetas utilizados para la práctica de cualquiera de las modalidades especiales autorizadas del juego del bingo ¹⁷³, devengándose el impuesto en el mismo momento de la venta a los jugadores de los cartones o tarjetas utilizados ¹⁷⁴.

- En la Comunidad Autónoma de la **Región de Murcia** rige, como impuesto propio de la Comunidad, el *Impuesto sobre los premios del juego del bingo* ¹⁷⁵, cuyo hecho imponible está constituido por el pago de premios a los jugadores en este juego ¹⁷⁶. Tendrán la consideración de sujetos pasivos, en calidad de contribuyentes, las empresas organizadoras del juego del bingo, que podrán repercutir el importe íntegro del impuesto sobre los jugadores premiados en cada partida, quedando éstos obligados a soportarlo ¹⁷⁷. Constituye la base imponible del impuesto la cantidad entregada en concepto de premio al portador del cartón, a la que se aplica un tipo de gravamen del 6 por 100 ¹⁷⁸.

- En la **Comunidad Autónoma de La Rioja** rige, como impuesto propio de la misma, el *canon de saneamiento por vertido de aguas residuales* ¹⁷⁹, cuya recaudación se destina, exclusivamente, a la financiación de las actividades de evacuación, a través de colectores generales, así como de tra-

¹⁷⁰ Ley 12/1994, de 27 de diciembre, de tributación sobre los juegos de suerte, envite y azar (BOCM de 30 de diciembre), parcialmente modificada por la Ley 15/1996, de 22 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas (BOCM de 30 de diciembre) y por la Ley 28/1997, de 26 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas (BOCM de 2 de enero de 1998).

¹⁷¹ Artículo 8.º de la Ley 12/1994, redactado con arreglo a la Ley 28/1997.

¹⁷² Artículo 9.º de la Ley 12/1994, en su redacción fruto de la Ley 28/1997.

¹⁷³ Artículo 10 de la Ley 12/1994.

¹⁷⁴ Artículo 12 de la Ley 12/1994.

¹⁷⁵ Creado por Ley 12/1984, de 27 de diciembre, de imposición sobre los juegos de suerte, envite o azar (BORM de 28 de diciembre), desarrollado por Decreto 18/1985, de 28 de febrero, por el que se aprobó el Reglamento del Impuesto, el cual fue, a su vez, modificado por Decreto 70/1986, de 19 de septiembre.

¹⁷⁶ Artículos 5.º de la Ley 12/1984 y 9.º del Decreto 18/1985.

¹⁷⁷ Artículos 7.º de la Ley 12/1984 y 11 y 12.1 del Decreto 18/1985.

¹⁷⁸ Artículos 8.º y 9.º de la Ley 12/1984 y artículos 13 y 14 del Decreto 18/1985, modificado por Ley 8/1994, de Presupuestos para 1995.

¹⁷⁹ Creado por Ley 7/1994, de 19 de julio, de Saneamiento y Depuración de Aguas de la Comunidad Autónoma de La Rioja (BOR de 28 julio), modificada por los artículos 7 y 8 de la Ley 9/1997, de 22 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas (BOR de 27 de diciembre). Asimismo existe el Decreto 41/1997, de 22 de agosto, por el que se aprobó el Reglamento sobre el régimen económico-financiero y tributario del canon de saneamiento (BOR de 23 de agosto).

tamiento y recuperación, de las aguas residuales vertidas en el territorio de la Comunidad ¹⁸⁰. El canon se exigirá a quienes viertan aguas residuales al medio ambiente, ya directamente, ya a través de las redes de alcantarillado de las Entidades locales ¹⁸¹, estando constituida su base imponible por el volumen de agua consumida por los usuarios, teniéndose en cuenta, tratándose de usuarios no domésticos, la carga contaminante ¹⁸². La cuantía de las tarifas aplicables es fijada, anualmente, por la Ley de Presupuestos Generales de la Comunidad de La Rioja.

• Por último, la **Comunidad Valenciana** ha establecido los siguientes impuestos propios:

- A) El *Impuesto sobre el juego del bingo* ¹⁸³, cuyo hecho imponible está constituido por la participación en este juego ¹⁸⁴. Son sujetos pasivos del mismo, a título de contribuyentes, las personas físicas que adquieran los cartones para participar en las partidas del bingo ¹⁸⁵. La base imponible está constituida por el importe de las cantidades satisfechas para la adquisición de los cartones ¹⁸⁶, aplicándose a la misma un tipo de gravamen del 5 por 100 ¹⁸⁷.
- B) El *canon de saneamiento* ¹⁸⁸, cuya recaudación se destina a la financiación de los gastos de gestión y explotación de las instalaciones de evacuación, tratamiento y depuración de aguas residuales, así como, en su caso, a las obras de construcción de tales instalaciones ¹⁸⁹. Su hecho imponible está constituido por la producción de aguas residuales, manifestada a través del consumo de agua de cualquier procedencia ¹⁹⁰, estando obligados al pago del canon quienes realicen cualquier consumo ¹⁹¹. En punto a la determina-

¹⁸⁰ Artículos 8.º y 9.º de la Ley 7/1994.

¹⁸¹ Artículos 10 y 11 de la Ley 7/1994.

¹⁸² Artículo 12 de la Ley 7/1994.

¹⁸³ Creado por Ley 14/1985, de 27 de diciembre, de tributación de Juegos de Azar (DOGV de 31 de diciembre) y desarrollado por Decreto 98/1991, de 10 de junio, que desarrolla en el Título I de la Ley de 27 de diciembre de 1985 (DOGV de 3 de julio).

¹⁸⁴ Artículo 3.º de la Ley 14/1985.

¹⁸⁵ Artículo 4.º de la Ley 14/1985.

¹⁸⁶ Artículo 5.º de la Ley 14/1985.

¹⁸⁷ Artículo 6.º de la Ley 14/1985.

¹⁸⁸ Creado por Ley 2/1992, de 26 de marzo, de evacuación, tratamiento y reutilización de aguas residuales (DOGV de 8 de abril), modificada por Ley 15/1997, de 29 de diciembre, por la que se han aprobado los Presupuestos Generales de la Generalitat Valenciana para 1998 (DOGV de 31 de diciembre). El reglamento del canon fue aprobado por Decreto 266/1994, de 30 de diciembre (DOGV de 31 de diciembre).

¹⁸⁹ Artículo 19 de la Ley 2/1992.

¹⁹⁰ Artículo 20.2 de la Ley 2/1992.

¹⁹¹ Artículo 21 de la Ley 2/1992.

ción de la base imponible, se distingue entre usos domésticos e industriales ¹⁹². Las tarifas del canon se fijan anualmente por parte de la Ley de Presupuestos de la Generalitat Valenciana ¹⁹³.

2.3. Tasas, precios públicos y contribuciones especiales propios de las Comunidades Autónomas.

De conformidad con el artículo 157.1.c) CE, las CC.AA. pueden establecer sus propias tasas y contribuciones especiales, previsión reiterada por la LOFCA, que la amplía a la categoría de los precios públicos ¹⁹⁴. En este sentido, se prevé que las CC.AA. pueden establecer tasas por la utilización de su dominio público, así como por la prestación de servicios públicos o la realización de actividades en régimen de Derecho público de su competencia, que se refieran, efectúen o beneficien, de modo particular, a los sujetos pasivos, cuando concurren alguna de las siguientes circunstancias:

- a) que no sean de solicitud voluntaria para los administrados, y
- b) que no se presten o realicen por el sector privado, esté o no establecida su reserva a favor del sector público ¹⁹⁵.

Se prevé también por parte de la LOFCA, la posibilidad que las CC.AA. establezcan contribuciones especiales por la obtención, por el sujeto pasivo, de un beneficio o de un aumento del valor de sus bienes como consecuencia de la realización, por las mismas, de obras públicas o del establecimiento o ampliación, a su costa, de servicios públicos. La recaudación por contribución especial no podrá superar el coste de la obra o el establecimiento o ampliación del servicio soportado por la Comunidad Autónoma ¹⁹⁶.

¹⁹² Artículos 22 y 23 de la Ley 2/1992.

¹⁹³ Para el ejercicio de 1998, *vid.* el artículo 39 de la Ley 15/1997, de 29 de diciembre (DOGV de 31 de diciembre).

¹⁹⁴ Artículo 4.º 1.c y h de la LOFCA.

¹⁹⁵ Artículo 7.º 1 de la LOFCA, redactado conforme a la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre, de modificación parcial de la Ley Orgánica 8/1990. Este precepto reproduce, si bien con algunas diferencias en su redacción, la definición de tasa contenida en el artículo 6.º de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos. Se establecen también expresamente por la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas los principios de equivalencia (art. 7.º 3) y de capacidad económica (art. 7.º 4), previstos en la Ley 8/1989. Por otra parte, la LOFCA vincula la transferencia de bienes o competencias del Estado o las Corporaciones Locales a las CC.AA a la consideración de las tasas que los graven como tributos propios de la Comunidad de que se trate (art. 7.º 2 de la LOFCA, redactado por Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre, de modificación parcial de la Ley Orgánica 8/1980).

¹⁹⁶ Artículo 8 de la Ley 8/1980.

Por lo que respecta a la figura de los precios públicos, ésta no aparece definida en la LOFCA, aunque sí en la normativa de las CC.AA. En este sentido, la legislación de varias de estas Comunidades propone un concepto de precio público adaptado a la definición derivada de la STC 185/1995, de 14 de diciembre.

Todas las CC.AA. han promulgado leyes reguladoras de las tasas, configuradas como tributos propios de la Comunidad. Estas leyes, en la mayor parte de las ocasiones, contemplan también la figura de los precios públicos y, en algún caso ¹⁹⁷, la de las contribuciones especiales ¹⁹⁸.

¹⁹⁷ Región de Murcia.

- ¹⁹⁸
- Aragón: Ley 8/1984, de 27 de diciembre, reguladora de las tasas de la Comunidad Autónoma de Aragón (BOA de 31 diciembre).
 - Andalucía: Ley 4/1988, de 5 de julio (BOGA de 14 julio), modificada por Ley 9/1996, de 26 de diciembre (BOGA de 31 diciembre) y por Ley 8/1997, de 23 de diciembre (BOGA de 31 diciembre).
 - Principado de Asturias: Decreto Leg. 1/1998, de 11 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de las Leyes de Tasas y Precios Públicos (BOPA de 26 de junio).
 - Islas Baleares: Ley 2/1997, de 3 de junio, de tasas y exacciones parafiscales (BOCAIB de 21 junio).
 - Canarias: Ley 1/1994, de 29 de julio, por la que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones vigentes en materia de tasas y precios públicos de la Comunidad de Canarias (BOCAN de 10 de agosto).
 - Cantabria: Ley 9/1992, de 18 de diciembre, de tasas y precios públicos de la Diputación Regional de Cantabria (BOC de 30 diciembre), modificada por Ley 7/1997, de 30 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas (BOC de 30 diciembre), así como por la Ley de medidas fiscales y administrativas para 1998.
 - Castilla-La Mancha: Ley 3/1990, de 18 de mayo, reguladora del régimen jurídico de las tasas y los precios públicos (BOCM de 30 mayo), así como el Anexo de la Ley 9/1985.
 - Castilla y León: Ley 7/1989, de 9 de noviembre, de régimen jurídico de tasas y precios públicos (BOCyL de 27 noviembre) y Decreto 218/1994, de 6 de octubre (BOCyL de 10 de octubre).
 - Cataluña: Ley 15/1997, de 24 de diciembre, de tasas y precios públicos de Cataluña (DOGC de 31 diciembre).
 - Extremadura: Ley 3/1992, de 9 de julio, de tasas y precios públicos (DOE de 24 julio) y Decreto Legislativo 1/1992 de 9 de septiembre, por el que se aprobó el Texto Refundido de las normas reguladoras de las tasas y los precios públicos (DOE de 22 septiembre), en relación con las disposiciones adicionales primera y segunda de la Ley 11/1997, por la que se aprueban los Presupuestos Generales de Extremadura para 1998, (DOE de 31 diciembre) y la Ley 7/1998, de 18 de junio, por la que se aprobaron medidas urgentes en materia de tasas y precios públicos (DOE de 16 de julio)
 - Galicia: Ley 13/1991, de 9 de diciembre, reguladora del régimen jurídico de las tasas, precios y exacciones (DOGA de 13 diciembre), desarrollada por Decreto Legislativo 1/1992, de 15 de abril (DOGA de 12 junio) y el artículo 30 de la Ley 1/1998, de 7 de abril, por la que se aprobaron los Presupuestos de la Comunidad Autónoma de Galicia para 1998 (DOG de 9 de abril)
 - La Rioja: Ley 4/1996, de 20 de diciembre, de tasas, precios públicos y exacciones parafiscales (BOR de 28 diciembre), que modificó la Ley 3/1992, de 9 de octubre, y que ha sido, a su vez, modificada por Ley 9/1997, de 22 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas (BOR de 27 diciembre).
 - Madrid: Ley 27/1997, de 26 de diciembre, de tasas y precios públicos de la Comunidad Autónoma de Madrid (BOCM de 2 enero de 1998).
 - Región de Murcia: Ley 7/1997, de 29 de octubre, de tasas, precios públicos y contribuciones especiales (DOCM de 28 noviembre), modificada por el artículo 5 de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de medidas fiscales, presupuestarias y administrativas (BOCM de 30 diciembre).
 - Comunidad Valenciana: Ley 12/1997, de 23 de diciembre, de tasas de la Generalitat de Valencia (DOGV de 29 diciembre).

3. Tributos cedidos por el Estado.

3.1. La cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas: la Ley 14/1996, de 30 de diciembre.

Se reputan tributos cedidos aquellos establecidos y regulados por el Estado, cuyo producto corresponde a la Comunidad Autónoma ¹⁹⁹, pudiendo ser el alcance de la cesión total o parcial ²⁰⁰. Con base en la redacción originaria del artículo 11 de la Ley Orgánica 8/1980, de financiación de las Comunidades Autónomas, podían serles cedidos a éstas: el Impuesto sobre el Patrimonio Neto, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la imposición general sobre las ventas en su fase minorista, los impuestos sobre consumos específicos en su fase minorista, salvo los recaudados mediante monopolios fiscales, y las tasas y demás exacciones sobre el juego ²⁰¹.

Las previsiones contenidas en el «Acuerdo 1/1996, de 23 de septiembre, sobre el sistema de financiación autonómica en el período 1997-2001» ²⁰² determinaron la necesidad de modificar algunos aspectos de la Ley Orgánica 8/1980 así como de reformar la Ley 30/1983, de cesión de tributos del Estado a aquéllas. Esta reforma se llevó a cabo por las Leyes 3/1996, de 27 de diciembre, de modificación parcial de la Ley Orgánica 8/1980, y 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y medidas fiscales complementarias, en la que, aun manteniéndose el criterio del marco referencial idéntico para todas las Comunidades de régimen general fijado por la Ley de 1983, se procedió a adaptarlo a la nueva situación derivada de la materialización del principio de corresponsabilidad fiscal efectiva ²⁰³.

¹⁹⁹ Artículo 10.1 de la LOFCA.

²⁰⁰ La cesión será total si lo que se cede es la recaudación correspondiente al hecho o hechos imponible contemplados en el tributo, y será parcial si lo que se cede es la recaudación de alguno de los hechos imponibles del tributo, en caso de que se tratase de un hecho imponible múltiple, o parte de la recaudación relativa al hecho imponible del tributo, si aquél es único. En ambos casos, la cesión podrá comprender competencias normativas, en los términos que determine la Ley de Cesión de Tributos (art. 10.3 de la Ley Orgánica 8/1980, en su redacción por la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre).

²⁰¹ No eran, sin embargo, susceptibles de cesión los Impuestos estatales sobre la renta global de las personas físicas, el beneficio de las Sociedades, la producción o las ventas con las salvedades derivadas de los supuestos que sí se declaraban cedibles, el tráfico exterior, así como los recaudados a través de monopolios fiscales (art. 11.2 de la Ley Orgánica 8/1980, en su redacción originaria).

²⁰² A saber: que las Comunidades Autónomas podrían contar con los recursos procedentes de la cesión parcial de la imposición sobre la renta de las personas físicas y que se les atribuya, en relación con el conjunto de los tributos cedidos, competencias normativas en materia de mínimo exento, tarifa de gravamen y deducciones.

²⁰³ Como ya se ha apuntado más arriba, las principales modificaciones introducidas por la Ley 14/1996 han sido la cesión parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la atribución a las CC.AA., en relación con el conjunto de los tributos cedidos, de determinadas competencias normativas así como la fijación de los puntos de conexión que determinan la Comunidad Autónoma a la que corresponde la recaudación y, eventualmente, la regulación normativa de los tributos cuyo rendimiento se les cede total o parcialmente, extremos estos a los que nos referiremos al analizar los tributos en particular.

En la actualidad ²⁰⁴, son tributos susceptibles de ser cedidos a las CC.AA.: el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con carácter parcial y el límite máximo del 30 por 100; el Impuesto sobre el Patrimonio; el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados; el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; la imposición general sobre las ventas en su fase minorista; los impuestos sobre consumos específicos en su fase minorista, salvo los recaudados por medio de monopolios fiscales y los tributos sobre el juego. Ahora bien, de entre este grupo de tributos susceptibles de ser cedidos a las CC.AA., la cesión únicamente se ha hecho efectiva respecto de los previstos en el artículo 2.º de la Ley 14/1996, a saber: el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con carácter parcial, el Impuesto sobre el Patrimonio, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y los Tributos sobre el juego ²⁰⁵.

Sin embargo, la vigencia plena y efectiva de la cesión tuvo lugar, no como consecuencia de la promulgación de la Ley 14/1996, sino como resultado de la promulgación, para cada Comunidad Autónoma, de la correspondiente Ley de modificación del régimen de cesión de tributos del Estado a la misma y de la fijación del alcance y condiciones de dicha cesión ²⁰⁶. Por esta razón, las previsiones contenidas en la Ley 14/1996 no han entrado en vigor en las Comunidades de Andalucía, Extremadura y Castilla-La Mancha, que continúan rigiéndose por las disposiciones de la Ley 30/1983 ²⁰⁷.

Desde el punto de vista de la gestión, se decreta la colaboración entre el Estado y la Comunidad Autónoma, y de las CC.AA. entre sí, en todos los órdenes de gestión, liquidación, recaudación e inspección de los tributos, así como en la revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria ²⁰⁸. Por otra parte, se prevé también la participación de las CC.AA. en los órganos gestores de la Administración Tributaria del Estado, a través de la Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria y de los Consejos Territoriales de Dirección para la Gestión Tributaria ²⁰⁹.

²⁰⁴ Artículo 11 de la LOFCA, en su redacción por Ley Orgánica 3/1996.

²⁰⁵ Estos tributos se regirán por la Ley General Tributaria; los Convenios o Tratados internacionales suscritos por España; la Ley estatal reguladora del tributo; los Reglamentos dictados en desarrollo de la Ley General Tributaria y de las Leyes propias de cada tributo; las disposiciones de carácter general, reglamentarias o interpretativas, dictadas por la Administración del Estado así como por las normas emanadas de la Comunidad Autónoma competente (art. 4.º 2 de la Ley 14/1996).

²⁰⁶ Es decir, las Leyes 25/1997, 26/1997, 27/1997, 28/1997, 29/1997, 30/1997, 31/1997, 32/1997, 33/1997, 34/1997, 35/1997, 36/1997, todas ellas de 4 de agosto, de modificación del régimen de cesión de tributos del Estado y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión respecto de las Comunidades Autónomas de Aragón, Principado de Asturias, Islas Baleares, Islas Canarias, Cantabria, Castilla y León, Cataluña, Galicia, Madrid, Región de Murcia, La Rioja y Comunidad Valenciana, respectivamente (BOE de 5 agosto).

²⁰⁷ Artículo 26 de la Ley 14/1996.

²⁰⁸ Artículo 21.Uno de la Ley 14/1996. En particular, estas Administraciones se facilitarán toda la información que mutuamente se soliciten, al tiempo que los Servicios de Inspección prepararán planes de inspección coordinados en relación con los tributos cedidos, sobre objetivos y sectores determinados, así como sobre contribuyentes que hayan cambiado su domicilio o residencia fiscal (art. 21.Dos de la Ley 14/1996).

²⁰⁹ Artículos 33 y 34 de la Ley 14/1996.

3.2. Impuestos totalmente cedidos a las Comunidades Autónomas.

3.2.1. Impuesto sobre el Patrimonio.

El rendimiento del Impuesto sobre el Patrimonio ²¹⁰, relativo a los sujetos pasivos con residencia habitual ²¹¹ en el territorio de cada una de las CC.AA. de régimen general, se halla totalmente cedido a éstas. Pero, además, tras la promulgación de la Ley 14/1996, las distintas Comunidades pueden asumir competencias normativas en materia de mínimo exento y tarifa ²¹², sin que, hasta el momento, ninguna de ellas haya ejercido estas facultades ²¹³.

3.2.2. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Se halla cedido a las CC.AA. de régimen general el rendimiento de este impuesto producido en su territorio ²¹⁴. Por otra parte, en él, las CC.AA. pueden:

- A) Determinar la cuantía y coeficientes del patrimonio preexistente, así como fijar la tarifa, cuya progresividad, sin embargo, tendrá que ser similar a la del Estado, debiendo ser idéntica la cuantía del primer tramo de la base liquidable y el tipo marginal mínimo.

²¹⁰ Se entiende por rendimiento del Impuesto sobre el Patrimonio, en noción aplicable a los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el importe de la recaudación líquida derivada de las deudas tributarias, correspondiente a los distintos hechos imponible cedidos (art. 3.º a de la Ley 14/1996).

²¹¹ Artículo 5.º de la Ley 14/1996, en relación con el artículo 10. Dos del mismo texto legal, según el cual, en este impuesto «la residencia de las personas físicas será la misma que corresponda para el Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas», a la fecha de su devengo. A la noción de residencia habitual fijada por la Ley 14/1996 nos referiremos al examinar la cesión parcial del IRPF.

²¹² La estructura de la tarifa, no obstante, deberá tener una progresividad similar a la del Estado, siendo idéntica a la prevista por éste en la cuantía del primer tramo de base liquidable y en el tipo marginal mínimo (art. 13.Dos de la Ley 14/1996).

²¹³ Comunidades como la Valenciana se han limitado a fijar un mínimo exento en 17.000.000 de pesetas, decretando que la base liquidable resultante será gravada con arreglo a la escala del artículo 30.Dos de la Ley 19/1991, del IP (art. 8 de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, reguladora del tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos. DOGV de 31 de diciembre).

²¹⁴ Para determinar en qué supuestos este rendimiento se entiende producido en el territorio de una Comunidad Autónoma, se establecen los siguientes puntos de conexión:

- a) tratándose de *adquisiciones mortis causa*, cuando el causante tenga su residencia habitual en aquel territorio;
- b) en las *donaciones de bienes inmuebles*, cuando el bien radique en el territorio de la Comunidad, y
- c) en las *donaciones de los demás bienes y derechos*, cuando el donatario tenga su residencia habitual en el territorio de la Comunidad (art. 6.Dos de la Ley 14/1996).

A propósito de la residencia habitual, los más de 183 días a que se refiere el artículo 10 de la Ley 14/1996, que analizaremos al tratar del IRPF, se refieren a cada año.

- B) Establecer, además de las fijadas por el Estado, otras reducciones de la base liquidable que respondan a circunstancias de carácter económico o social, propias de la Comunidad Autónoma, siempre que no supongan una reducción de la carga global por el tributo ²¹⁵. Además, las CC.AA. se harán cargo, por delegación del Estado, de la gestión, liquidación, recaudación e inspección del impuesto.

Varias han sido las CC.AA. que han hecho uso de las facultades normativas que la Ley 14/1996 les ha otorgado, en sede de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones:

• **Comunidad Autónoma de las Islas Baleares.** Se prevé el establecimiento de dos reducciones ²¹⁶:

1. 500.000 pesetas, para los sujetos pasivos por obligación personal de contribuir residentes en las Islas Baleares y comprendidos en el Grupo I del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ²¹⁷.
2. Una reducción del 100 por 100 de su valor, con un límite de 20.000.000 de pesetas, por cada sujeto pasivo, en las adquisiciones *mortis causa* de la vivienda habitual de la persona fallecida, siempre que los causahabientes sean el cónyuge, los ascendientes o descendientes de aquél o los parientes colaterales mayores de 65 años que hubiesen vivido con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento ²¹⁸.

• En la **Comunidad Autónoma de Cataluña** se prevén las siguientes modificaciones a las previsiones del artículo 20 de la Ley 29/1987 ²¹⁹:

1. Una reducción de 25.000.000 de pesetas, en lugar de los 7.668.000 pesetas, previstos en la Ley estatal, juntamente con la que pudiese corresponder en función del grado de parentesco con el causante, en las adquisiciones efectuadas por personas con disminución física, psíquica o sensorial.

²¹⁵ Artículo 13. Tres de la Ley 14/1996.

²¹⁶ Artículo 2.º de la Ley 9/1997, de 22 de diciembre, de medidas tributarias y administrativas (BOCAIB de 30 de diciembre).

²¹⁷ Es decir: descendientes y adoptados menores de 21 años.

²¹⁸ Para la aplicación de esta reducción es preciso que el adquirente mantenga la titularidad de la vivienda durante los 10 años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que fallezca durante este plazo. Si no se mantuviese esta titularidad durante aquel plazo, deberá pagarse la parte de impuesto que se hubiese dejado de ingresar más los intereses de demora.

²¹⁹ Artículo 41 de la Ley 16/1997, de 24 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Generalitat de Cataluña para 1998.

2. Si unos mismos bienes o derechos, en un período máximo de 10 años, son objeto de dos o más transmisiones *mortis causa* en favor del cónyuge, de los descendientes o los ascendientes, se prevé que, en la segunda y ulteriores transmisiones se practicará, con carácter alternativo, la más favorable de las dos reducciones siguientes:
 - a) una reducción equivalente al importe de las cuotas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones satisfechas por razón de las transmisiones *mortis causa* precedentes;
 - b) una reducción resultante de la aplicación de la siguiente escala: un 50 por 100 del valor real de los bienes y derechos, cuando la segunda o ulterior transmisión se haya producido dentro del año natural siguiente, contando desde la fecha de la primera o anterior transmisión; un 30 por 100, cuando la segunda o ulterior transmisión hubiese acaecido después del primer año y antes del transcurso de los cinco siguientes a la fecha de la primera o anterior transmisión y un 10 por 100, cuando la segunda o ulterior transmisión se haya producido después de los cinco años naturales siguientes a la fecha de la primera o anterior transmisión.

La práctica de estas reducciones queda condicionada a la circunstancia que, por razón de la primera o anterior adquisición *mortis causa*, se haya producido una tributación efectiva del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y se entiende sin perjuicio de las reducciones que procedan.

• Por su parte, la **Comunidad Valenciana** ha introducido las siguientes reducciones ²²⁰:

1. Una reducción de 11.502.000 pesetas, además de las que pudieran corresponder en función del grado de parentesco con el causante, en las adquisiciones *mortis causa* por personas con minusvalía física, psíquica o sensorial.
2. Por otra parte, en supuestos de transmisión de explotaciones agrícolas a favor del cónyuge, de los descendientes o adoptados o de los ascendientes y adoptantes del causante, la base imponible del impuesto se reducirá en el 95 por 100 del valor de la explotación transmitida ²²¹.

²²⁰ Artículo 10.1.ª de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, reguladora del tramo autonómico del IRPF y restantes tributos cedidos.

²²¹ Para ello, no obstante, deben cumplirse los siguientes requisitos:

- a) que a esta transmisión no le sea aplicable la reducción prevista en la letra c) del apartado 2 del artículo 20 de la Ley 29/1987;
- b) que la explotación adquirida se mantenga en el patrimonio del causahabiente durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que aquél fallezca, a su vez, dentro de dicho plazo, y
- c) que durante estos cinco años la explotación continúe siendo objeto de cultivo.

En caso de no cumplirse estos requisitos, deberá pagarse la parte del impuesto que se hubiera dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada, así como sus intereses de demora (art. 10.2.º de la Ley 13/1997).

3.2.3. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Se halla también totalmente cedido a las CC.AA. de régimen general, el rendimiento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados ²²², atendiendo a diversos puntos de conexión ²²³. En punto a las competencias normativas de las CC.AA., y a propósito de este impuesto, debe distinguirse entre:

- A) La modalidad «*Transmisiones Patrimoniales*», en la que aquéllas pueden regular el tipo de gravamen tratándose de concesiones administrativas, transmisión de bienes inmuebles, así como la constitución y cesión de derechos reales sobre los mismos, y

²²² Y ello en relación con los siguientes hechos imponible: transmisiones onerosas por actos *inter vivos* de toda clase de bienes y derechos integrantes del patrimonio de las personas físicas o jurídicas; constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas; constitución, aumento y disminución de capital, fusión, escisión y disolución de sociedades, aportaciones que efectúen los socios para reparar pérdidas sociales y traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad cuando ni una ni otro estuviesen situados en un Estado miembro de la U.E. o en éstos la entidad no hubiese sido gravada por un impuesto similar; escrituras, actas y testimonios notariales en los términos del artículo 31 del Real Decreto-Ley 1/1993, de 24 de septiembre; letras de cambio u documentos que realicen la función elegida o suplan a aquéllas, así como los resguardos o certificados de depósito transmisibles y los pagarés, bonos, obligaciones y títulos a los que hace referencia el artículo 33 del Real Decreto-Ley 1/1993 y las anotaciones preventivas que se practiquen en los Registros públicos cuando tengan por objeto un derecho o interés valuable y no vengan ordenadas de oficio por la autoridad judicial (art. 7.Uno de la Ley 14/1996).

²²³ La exacción del impuesto corresponderá a la Comunidad Autónoma:

- a) en cuya circunscripción radique el Registro en que debe procederse a la inscripción o anotación de los bienes o actos, tratándose de la modalidad del impuesto «*Actos Jurídicos Documentados*»;
- b) la Comunidad Autónoma en cuya circunscripción radique el domicilio fiscal de la entidad, tratándose de operaciones societarias;
- c) la Comunidad donde radiquen los bienes inmuebles, tratándose de su transmisión, arrendamiento, constitución y cesión de derechos reales, incluso de garantía, sobre bienes inmuebles;
- d) la Comunidad Autónoma en cuya circunscripción radique el Registro Mercantil o de Hipoteca Mobiliaria y Prenda sin Desplazamiento en que se hayan inscrito, tratándose de la constitución de Hipoteca Mobiliaria o Prenda sin Desplazamiento o de buques o aeronaves;
- e) la Comunidad Autónoma donde el adquirente tenga su residencia habitual, si es persona física, o su domicilio social, si es persona jurídica, tratándose de la transmisión de bienes muebles, semovientes o créditos, así como la constitución y cesión de derechos reales sobre los mismos, constitución de préstamos simples, fianzas, arrendamientos no inmobiliarios y pensiones;
- f) donde se formalice la operación, cuando se trate de un acto o documento que se refiera a la transmisión de valores;
- g) cuando se trate de documentos relativos a concesiones administrativas de bienes, ejecuciones de obras o explotaciones de servicios, corresponderá el rendimiento y eventual regulación de los elementos del tributo susceptibles de reglamentarse por parte de las Comunidades Autónomas, a la Comunidad del territorio donde radiquen, se ejecuten o se presten los mismos;
- h) tratándose de anotaciones preventivas, será competente la Comunidad Autónoma cuando el órgano registral ante el que se produzcan tenga su sede en el territorio de aquélla y, por último,
- i) en las letras de cambio y documentos que suplan a las mismas o realicen función de giro, así como en los pagarés, bonos, obligaciones y títulos análogos a que se refiere el artículo 33 del Real Decreto-Ley 1/1993, cuando su libramiento o emisión haya tenido lugar en el territorio de la Comunidad Autónoma de que se trate (art. 7.Dos de la Ley 14/1996).

Respecto a la noción de residencia habitual, los 183 días del artículo 10 de la Ley 14/1996, al que se examinará en sede de IRPF, se refieren al año anterior a la fecha del devengo del impuesto.

- B) La modalidad «*Actos Jurídicos Documentados*», en la que las CC.AA. pueden regular el tipo de gravamen de los documentos notariales ²²⁴.

Algunas CC.AA. han ejercitado las competencias normativas que la Ley 14/1996 les ha atribuido en sede de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Tal es el caso de:

- Las **Comunidades Autónomas de Aragón, Cataluña y Galicia**, que han fijado un tipo de gravamen del 7 por 100 aplicable en la transmisión onerosa de bienes inmuebles, así como en la constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos, excepto los derechos reales de garantía, que se realicen en el territorio de esta Comunidad ²²⁵.

- Tratándose de la **Comunidad Autónoma de las Islas Baleares** se prevé que, en la transmisión de bienes inmuebles situados en el ámbito territorial del Parque Balear de Innovación tecnológica, la cuota tributaria se obtendrá aplicando a la base imponible el tipo de gravamen del 0,5 por 100 ²²⁶.

- En la **Región de Murcia**, el tipo de gravamen aplicable, durante 1998, a la transmisión de bienes inmuebles que radiquen en esta Comunidad Autónoma, con excepción de las viviendas de protección oficial, así como la constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos, salvo los de garantía, será del 7 por 100. Tratándose de viviendas de protección oficial cuyos adquirentes tengan reconocido derecho a tributación especial por parte de la Administración regional, así como la constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre las mismas, el tipo de gravamen será del 4 por 100 ²²⁷.

- Por último, la **Comunidad Valenciana** ha previsto:

- a) un tipo de gravamen del 6 por 100, en los supuestos de transmisión de inmuebles, así como en los de constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos, excepto los derechos reales de garantía ²²⁸,

²²⁴ Artículo 13.Cuatro y Cinco de la Ley 14/1996.

²²⁵ Artículo 2.º de la Ley 4/1988, de 8 de abril, de medidas fiscales, financieras, de patrimonio y administrativas (BOA de 13 de abril); artículo 42 de la Ley 16/1997, de 24 de diciembre, de Presupuestos de la Generalitat de Cataluña para 1998 (DOGC de 31 de diciembre) y artículo 2 de la Ley 2/1998, de 8 de abril, de medidas tributarias, de régimen presupuestario, función pública, patrimonio, organización y gestión (DOGA de 9 de abril).

²²⁶ Artículo 3.º de la Ley 9/1997, de 22 de diciembre, de medidas tributarias y administrativas (BOCAIB de 30 de diciembre).

²²⁷ Artículo 2.º de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de medidas fiscales, presupuestarias y administrativas (BORM de 30 de diciembre).

²²⁸ Artículo 13.Uno de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, reguladora del tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos.

- b) un tipo del 0,4 por 100, tratándose de primeras copias de escrituras que documenten adquisiciones de vivienda habitual ²²⁹, y
- c) un tipo del 0,5 por 100, en los demás casos ²³⁰.

3.3. Impuestos parcialmente cedidos a las Comunidades Autónomas: el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Se cede, parcialmente, a las CC.AA. de régimen general el rendimiento de este impuesto ²³¹, producido en su territorio, entendiéndose por tal el correspondiente a los sujetos pasivos que tengan en el mismo su residencia habitual ²³². En materia de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, las CC.AA. pueden asumir las siguientes competencias normativas:

- A) Determinación de la tarifa autonómica, individual y conjunta, aplicable a la base liquidable regular ²³³. No obstante, ninguna Comunidad Autónoma ha hecho uso de esta facultad, con lo cual, en sus territorios se aplica, en estos momentos, la escala de gravamen estatal.

²²⁹ Para la calificación de vivienda habitual, se remite a la normativa estatal reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en concreto al párrafo tercero del artículo 78.Tres.b) de la Ley 18/1991, de 6 de junio.

²³⁰ Artículo 13.Dos de la Ley 13/1997.

²³¹ Entendiéndose por tal el importe de la recaudación líquida derivada de la parte de la deuda tributaria cedida, la cual estará integrada por la suma de la parte autonómica de las cuotas líquidas que los residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma hayan consignado en su declaración del impuesto y la parte de la deuda tributaria que, correspondiente a la Comunidad Autónoma, sea ingresada por actos de inspección, liquidaciones practicadas por la Administración y declaraciones presentadas fuera de los plazos establecidos por la normativa reguladora del impuesto (art. 8.º en relación con el art. 3.º, ambos de la Ley 14/1996).

²³² A los efectos del IRPF, se considerará que una persona física es residente en el territorio de una Comunidad Autónoma:

- A) Tratándose de personas físicas residentes en territorio español como consecuencia de su permanencia en el mismo por más de 183 días, se reputarán residentes en el territorio de una Comunidad Autónoma:

1. Cuando sea en el territorio de esta Comunidad Autónoma donde permanezcan más días del período impositivo. Para determinar el período de permanencia se computarán las ausencias temporales y, salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en el territorio de la Comunidad Autónoma en la que radique su vivienda habitual (art. 10.Uno.1.º a de la Ley 14/1996).
2. Cuando no fuese posible determinar la permanencia en el territorio de una Comunidad Autónoma con arreglo al criterio anterior, se entenderá que la persona física tiene su residencia en la Comunidad Autónoma en la que tenga su principal centro de intereses (art. 10.Uno.2.º de la Ley 14/1996), y
3. Cuando no pueda determinarse la residencia en una Comunidad Autónoma conforme a los anteriores criterios, la persona física se reputará residente en la Comunidad Autónoma correspondiente a su última residencia declarada a efectos del IRPF (art. 10.Uno.3.º de la Ley 14/1996).

- B) Tratándose de personas físicas residentes en territorio español que no permanezcan en el mismo más de 183 días durante el año natural, se considerarán residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma en la que radique el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos (art. 10.Cuatro de la Ley 14/1996).

- C) Por su parte, las personas físicas residentes en territorio español como consecuencia de residir habitualmente en España su cónyuge del que no estén separados legalmente y los hijos menores de edad que dependan de él se reputarán residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma en que residan habitualmente aquéllos (art. 10.Cinco de la Ley 14/1996).

²³³ Si bien teniendo en cuenta las limitaciones previstas en el artículo 13 de la Ley 14/1996.

- B) Establecimiento de deducciones por circunstancias personales y familiares, inversiones no empresariales y por aplicación de renta, siempre que no supongan, directa o indirectamente, una minoración del gravamen efectivo de alguna o algunas categorías de renta ²³⁴.

Varias son las CC.AA. que han hecho uso de esta facultad:

• La **Comunidad Autónoma de Aragón** ha establecido una deducción de 25.000 pesetas en los siguientes casos ²³⁵:

- a) por cada sujeto pasivo de edad igual o superior a 75 años ²³⁶;
- b) por cada ascendiente de edad igual o superior a 75 años que conviva con el sujeto pasivo y que no tenga rentas anuales superiores al salario mínimo interprofesional, garantizado para mayores de 18 años, y
- c) por cada sujeto pasivo y, en su caso, por cada descendiente soltero o cada ascendiente que dependa del mismo, cuyas rentas anuales sean inferiores al salario mínimo interprofesional, que sean invidentes, mutilados o inválidos físicos o psíquicos, en el grado señalado en el artículo 31 del Real Decreto 1841/1991, de 6 de junio.

• La **Comunidad Autónoma de las Islas Baleares** prevé las siguientes deducciones ²³⁷:

- 1. 4.000 pesetas, por cada sujeto pasivo residente en la Comunidad Autónoma de edad igual o superior a 65 años ²³⁸.

²³⁴ Respecto de estas deducciones, las competencias normativas de las CC.AA. abarcarán:

- a) justificación exigible para poder practicarlas;
- b) límites de la deducción;
- c) su sometimiento o no al requisito de comprobación de la situación patrimonial, y
- d) las reglas especiales que, en su caso, deban tenerse en cuenta en los supuestos de tributación conjunta, período impositivo inferior al año natural y determinación de la situación familiar (art. 13.1.b de la Ley 14/1996).

No podrán, sin embargo, las Comunidades regular las deducciones de la cuota establecidas y reguladas por la normativa del Estado, cuyo importe total se repartirá, entre éste y las CC.AA., en consideración a su respectiva participación en el impuesto (art. 13.2.b de la Ley 14/1996).

²³⁵ Artículo 1.º de la Ley 4/1998, de 8 de abril, de medidas fiscales, financieras, de patrimonio y administrativas (BOA de 13 de abril).

²³⁶ Tienen derecho a esta deducción los sujetos pasivos cuyas bases imponibles anuales sean inferiores a 2.000.000 de pesetas, en el caso de tributación individual, y 3.000.000 de pesetas, en el caso de tributación conjunta.

²³⁷ Artículo 1.º de la Ley 9/1997, de 22 de diciembre, de medidas tributarias y administrativas (BOCAIB de 30 de diciembre).

²³⁸ Su base imponible no debe superar el 1.500.000 pesetas, en el caso de tributación individual o los 2.000.000 de pesetas, tratándose de tributación conjunta.

2. Se incrementa en 10.000 pesetas la deducción de 56.000 pesetas contemplada en el artículo 78 de la Ley 18/1991, por cada sujeto pasivo y, en su caso, por cada descendiente soltero o cada ascendiente, cualquiera que sea su edad, que dependa del mismo, siempre que estos últimos no tengan rentas anuales superiores al salario mínimo interprofesional para mayores de 18 años, que sean invidentes, mutilados o inválidos, físicos o psíquicos, congénitos o sobrevenidos ²³⁹.
3. El 15 por 100 de las cantidades satisfechas por el concepto de gastos de custodia de hijos mayores de 3 años y menores de 6, con el máximo de 25.000 pesetas anuales ²⁴⁰, y
4. El 10 por 100 de los gastos sufragados por el sujeto pasivo, por cada hijo que realice estudios universitarios fuera del territorio de las Islas Baleares, siempre que la unidad familiar resida en la Comunidad Autónoma, con el límite de 10.000 pesetas, por cada hijo con derecho a deducción ²⁴¹.

Esta deducción, con los mismos límites, podrá practicarse por cada hijo que realice estudios en la Universidad de las Islas Baleares y su unidad familiar resida en Menorca, Eivissa o Formentera.

• En **Castilla y León** se prevén las siguientes deducciones ²⁴²:

1. Una deducción de 30.000 pesetas por familia numerosa ²⁴³.
2. El 10 por 100 de las cantidades donadas para la rehabilitación o conservación de bienes que se encuentren en el territorio de Castilla y León, que formen parte del Patrimonio Histórico Español y que estén inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o incluidos en el Inventario General del Patrimonio Histórico Español ²⁴⁴.

²³⁹ Para acceder a este incremento deberá poder aplicarse el baremo de «factores sociales complementarios» de la Orden de 8 de marzo de 1984, por la que se establece el baremo para la determinación del grado de minusvalía. El beneficiario de la deducción deberá tener una puntuación mínima global del 33 por 100, siempre que su base imponible supere el 1.500.000 pesetas, en caso de tributación individual y los 2.000.000 de pesetas, tratándose de tributación conjunta.

²⁴⁰ Para tener derecho a esta deducción, los padres deben trabajar fuera del domicilio familiar y su base imponible no puede superar la cantidad de 1.500.000 pesetas, para declaraciones individuales, y los 2.000.000 de pesetas, para las declaraciones conjuntas.

²⁴¹ Esta deducción sólo será aplicable cuando no exista la posibilidad de cursar estudios en la Universidad de las Islas Baleares.

²⁴² Artículo 3.º de la Ley 11/1997, de 26 de diciembre, de medidas económicas, fiscales y administrativas (BOCyL de 31 de diciembre).

²⁴³ Esta deducción se incrementará en 10.000 pesetas, por cada hijo beneficiario de la condición de familia numerosa que exceda del número mínimo de hijos exigidos para obtener esta deducción. Por otra parte, sólo podrá practicarse esta deducción el cabeza de familia; si éste y su cónyuge optasen por no efectuar declaración conjunta, el importe de la deducción se prorrateará entre ambos, a partes iguales.

²⁴⁴ Y ello cuando se realicen a favor de las siguientes entidades:

- a) las Administraciones Públicas, así como las Entidades e Instituciones dependientes de las mismas;
- b) la Iglesia Católica y las iglesias, confesiones o Comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español, y
- c) las fundaciones o asociaciones que incluyan entre sus fines específicos la reparación, conservación o restauración del Patrimonio Histórico (art. 3.º 1. b de la Ley 11/1997).

La base de esta deducción está sujeta a los límites del artículo 80.1 de la Ley 18/1991, del IRPF ²⁴⁵.

- La **Comunidad Autónoma de Cataluña** ha establecido una deducción de 25.000 pesetas por el nacimiento del segundo o ulterior hijo, acontecido durante el período impositivo ²⁴⁶.

- La **Comunidad Autónoma de Galicia** establece, para el ejercicio de 1998 y por cada hijo nacido en el período impositivo que conviva con el sujeto pasivo, las siguientes deducciones ²⁴⁷: 20.000 pesetas, cuando se trate del primero o del segundo; 30.000 pesetas, cuando se trate del tercero; 40.000 pesetas, cuando se trate del cuarto y 50.000 pesetas, cuando se trate del quinto o sucesivos ²⁴⁸. La práctica de estas deducciones está condicionada a la justificación documental adecuada y suficiente del presupuesto de hecho, así como de los requisitos que determinan su aplicabilidad ²⁴⁹.

- En la **Comunidad Autónoma de La Rioja** se prevén las siguientes deducciones sobre la parte autonómica de la cuota íntegra ²⁵⁰:

1. El 3 por 100 de las cantidades invertidas por los jóvenes con domicilio fiscal en la Comunidad Autónoma de la Rioja para la adquisición o rehabilitación de su primera vivienda en esta Comunidad, siempre que su base imponible, en declaración individual no exceda de 3.000.000 de pesetas, y en declaración conjunta, de 5.000.000 de pesetas ²⁵¹.

²⁴⁵ A saber, la base del conjunto de las deducciones no podrá exceder del 30 por 100 de la base liquidable del sujeto pasivo.

²⁴⁶ Artículo 39 de la Ley 16/1997, de 24 de diciembre, de Presupuestos de la Generalitat de Cataluña para 1998 (DOGC de 31 de diciembre). En la aplicación de esta deducción deben observarse las siguientes reglas:

- a) Cada uno de los progenitores puede deducirse, por el solo hecho del nacimiento de un segundo o ulterior hijo, la cantidad de 12.500 pesetas;
- b) No es obstáculo para la aplicación de esta deducción el hecho que el primero o ulteriores hijos sean adoptados, ni tampoco que el hijo nacido tenga la condición de segundo o ulterior hijo únicamente para uno de los progenitores.

En este segundo caso, se mantiene el derecho de ambos progenitores de aplicarse la deducción. Por otra parte, la práctica de esta deducción está condicionada a la justificación documental adecuada y suficiente del presupuesto de hecho y los requisitos que determinen su aplicabilidad (art. 40 de la Ley 16/1997).

²⁴⁷ Artículo 1.º de la Ley 2/1998, de 8 de abril, de medidas tributarias, de régimen presupuestario, función pública, patrimonio, organización y gestión (DOGA de 9 de abril).

²⁴⁸ Cuando los hijos nacidos en el período impositivo convivan con ambos progenitores, la deducción que corresponda se practicará por partes iguales en la declaración de cada uno. Si el período impositivo fuese inferior al año natural, el importe de la deducción será el que proporcionalmente corresponda al número de días que integran este período, salvo en caso de fallecimiento.

²⁴⁹ Artículo 1.º 2 de la Ley 2/1998.

²⁵⁰ Artículo 1.º de la Ley 9/1997, de 22 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas (BOR de 27 de diciembre).

²⁵¹ Y ello con independencia de la deducción que, con carácter general, establece el artículo 78 de la Ley 18/1991. A los efectos de esta deducción, se considera joven el sujeto pasivo que no haya cumplido los 32 años de edad a la finalización del período impositivo. Si la base de esta deducción estuviese constituida por aportaciones a cuenta de vivienda y el sujeto pasivo no adquiriese la vivienda que va a constituir su residencia habitual antes de finalizar el año natural en que cumpla los 31 años, deberá reintegrar a la Hacienda de la Comunidad de La Rioja las cantidades deducidas indebidamente más los intereses correspondientes.

2. El 7 por 100 de las cantidades destinadas a la adquisición o rehabilitación de viviendas que constituyen segunda residencia en el medido rural, por parte de los contribuyentes con domicilio en la Comunidad. El límite de esta deducción es de 75.000 pesetas ²⁵².

• La **Comunidad de Madrid** ha fijado las siguientes deducciones ²⁵³:

1. 25.000 pesetas, por cada hijo nacido en el período impositivo que conviva con el sujeto pasivo ²⁵⁴.
2. 10.000 pesetas, por cada ascendiente de edad igual o superior a 65 años, que conviva más de 183 días al año con el sujeto pasivo, siempre que no perciba rentas anuales superiores al salario mínimo interprofesional garantizado para mayores de 18 años, en el período impositivo de que se trate, y sea invidente mutilado o inválido, físico o psíquico, congénito o sobrevenido en el grado establecido en el artículo 31 del Reglamento del IRPF de 1991 ²⁵⁵.
3. El 10 por 100 de las cantidades donadas a Fundaciones que cumplan tanto los requisitos previstos en la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, como los exigidos por la normativa autonómica aplicable, y cuyos fines sean, prioritariamente, de carácter cultural, en los términos que se determinan reglamentariamente ²⁵⁶.

• La **Comunidad Autónoma de la Región de Murcia** ha establecido las siguientes deducciones ²⁵⁷:

1. El 2 por 100 de las cantidades satisfechas en el ejercicio por la adquisición o rehabilitación de la vivienda que constituya o vaya a constituir la vivienda habitual del sujeto pasivo en el territorio de la Región de Murcia, siempre que, en el primer caso, se trate de viviendas de nueva construcción ²⁵⁸.

²⁵² Son localidades consideradas como medio rural y que, por lo tanto generan derecho a la deducción del artículo 1.b, las que se relacionan en el Anexo I de la Ley 9/1997.

²⁵³ Artículo 1.º de la Ley 28/1997, de 26 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas (BOCM de 2 de enero de 1998).

²⁵⁴ Siempre que la base imponible de éste no sea superior a 3.500.000 pesetas anuales, tratándose de tributación individual y 5.000.000 de pesetas, tratándose de tributación conjunta (arts. 1.º 1.Uno.a y 1.º 3 de la Ley 28/1997).

²⁵⁵ En todo caso, la base imponible del sujeto pasivo no deberá ser superior a 3.500.000 pesetas anuales, tratándose de tributación individual, y 5.000.000 de pesetas, tratándose de tributación conjunta (arts. 1.º Uno.b y 1.º 3 de la Ley 28/1997). Cuando las personas que den derecho a la deducción convivan más de 183 días con varios sujetos pasivos, el importe de la misma se prorrateará por partes iguales en la declaración de cada una.

²⁵⁶ Artículo 1.º 1 Dos de la Ley 28/1997.

²⁵⁷ Artículo 1.º de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de medidas fiscales, presupuestarias y administrativas (BORM de 30 de diciembre).

²⁵⁸ Artículo 1.º Uno.a) de la Ley 13/1997. Se entiende por vivienda habitual aquella en la que el sujeto pasivo resida durante un plazo continuado de tres años. No obstante, se entenderá que la vivienda ha tenido aquel carácter cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, concurren circunstancias que, necesariamente, exijan el cambio de vivienda tales como separación matrimonial, traslado laboral, obtención de primer empleo o de otro empleo más ventajoso y otros análogos. Esta deducción se sumará a la prevista en el artículo 78.Cuatro de la Ley 18/1991.

2. El 10 por 100 de las cantidades invertidas durante el ejercicio como consecuencia de la adquisición de otra vivienda nueva situada en la Región de Murcia, además de la habitual ²⁵⁹, y
3. El 20 por 100 de las cantidades donadas a fundaciones cuando éstas tengan como fines primordiales el desarrollo de actuaciones de protección del Patrimonio Histórico de la Región de Murcia ²⁶⁰.

• La **Comunidad Valenciana**, efectúa una detallada regulación ²⁶¹ en la que, tras incorporar el punto de conexión previsto en la Ley 14/1996, y remitirse a la noción de residencia habitual prevista esta en la Ley 18/1991, del IRPF ²⁶², distingue entre tributación individual ²⁶³ y tributación conjunta ²⁶⁴:

- A) En sede de *tributación individual*, tras reiterar las previsiones contenidas en la Ley 18/1991 en orden a la escala autonómica de gravamen y a la cuota autonómica ²⁶⁵, la regulación valenciana establece las siguientes deducciones ²⁶⁶:
1. 25.000 pesetas, por cada hijo nacido o adoptado durante el período impositivo que sea el tercero o posterior del sujeto pasivo.
 2. 10.000 pesetas por tener el sujeto pasivo una edad igual o superior a 65 años ²⁶⁷.
 3. El 3 por 100 de las cantidades que los sujetos pasivos de edad igual o inferior a 35 años o de más de 35 años, siempre que hayan alcanzado esta edad dentro del período impositivo, y hayan destinado, durante el mismo, a la adquisición de su primera vivienda habitual ²⁶⁸, incluidos los gastos originados que hayan corrido a su cargo, excepto los intereses ²⁶⁹.

²⁵⁹ A los efectos de estas deducciones, se considerará vivienda nueva aquella cuya adquisición represente la primera transmisión de la misma con posterioridad a la declaración de obra nueva, siempre que no hayan transcurrido dos años desde aquélla.

²⁶⁰ Artículo 1.º Dos de la Ley 13/1997.

²⁶¹ Título I de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, reguladora del tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos (DOGV de 31 de diciembre).

²⁶² Artículo 12.bis.

²⁶³ Capítulo II del Título I de la Ley 13/1997.

²⁶⁴ Capítulo III del Título I de la Ley 13/1997.

²⁶⁵ Artículos 2.º y 3.º de la Ley 13/1997 en relación con los artículos 74 bis, 76.2 y 77 de la Ley 18/1991.

²⁶⁶ Artículo 4.º de la Ley 13/1997.

²⁶⁷ Se requiere que el sujeto pasivo tenga 65 años a la fecha del devengo del impuesto y que su base imponible no supere, en más de una vez y media, el salario mínimo interprofesional para mayores de 18 años correspondiente el período impositivo.

²⁶⁸ El concepto de vivienda habitual es el contemplado en la normativa estatal reguladora del IRPF.

²⁶⁹ Para la práctica de esta deducción se requiere que la base imponible del sujeto pasivo no supere en más de dos veces el salario mínimo interprofesional garantizado para mayores de 18 años correspondiente al período impositivo, así como que su edad, a la fecha del devengo del impuesto, sea igual o inferior a 35 años. Tratándose de mayores de 35 años que hayan alcanzado esta edad en algún día anterior a la fecha del devengo del impuesto, pero dentro del período impositivo, la base de la deducción será el importe de las cantidades efectivamente destinadas a la adquisición durante el tiempo comprendido entre el primer día del período impositivo y aquel en que se alcance aquella edad.

4. 15.000 pesetas por cada sujeto pasivo, por las cantidades efectivamente destinadas a la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual procedentes de ayudas públicas, concedidas a tal fin por la Generalitat Valenciana, con cargo a su propio presupuesto o al del Estado ²⁷⁰.
5. El 20 por 100 de las donaciones efectuadas durante el período impositivo, con finalidad ecológica, en favor de determinadas entidades ²⁷¹.
6. El 5 por 100 de las donaciones puras y simples efectuadas durante el período impositivo de bienes que, formando parte del Patrimonio Cultural valenciano, se hallen inscritos en su Inventario General, de acuerdo con la normativa legal autonómica, así como de las cantidades dinerarias donadas para la conservación, reparación y restauración de estos bienes ²⁷², y
7. El 5 por 100 de las cantidades destinadas por los titulares de bienes pertenecientes al Patrimonio Cultural valenciano, inscritos en el Inventario General del mismo, a la conservación, reparación y restauración de los citados bienes ²⁷³.

B) A propósito de la *tributación conjunta* ²⁷⁴, la Ley 13/1997 tras reiterar las previsiones de la Ley 18/1991, en materia de escala autonómica del impuesto ²⁷⁵, determina que la parte autonómica de la cuota íntegra de la unidad familiar será minorada, para la obtención de

²⁷⁰ No podrán, sin embargo, ser beneficiarios de esta deducción los sujetos pasivos que tengan derecho a la deducción anteriormente expuesta.

²⁷¹ Estas entidades son:

- a) la Generalitat Valenciana y las Corporaciones Locales de la Comunidad Valenciana, en cuyo caso las cantidades recibidas quedarán afectas a la financiación de programas de gasto que tengan por objeto la defensa y conservación del medio ambiente;
- b) las entidades públicas dependientes de la Generalitat Valenciana y las Corporaciones locales de la Comunidad Valenciana cuyo objeto social sea la defensa y conservación del medio ambiente, y
- c) las entidades sin fines lucrativos reguladas en el artículo 41 de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, siempre que su fin exclusivo sea la defensa del medio ambiente y estén inscritas en los correspondientes registros de la Comunidad Valenciana.

²⁷² Cuando el donatario sea alguna de las siguientes entidades:

- a) la Generalitat Valenciana y las Corporaciones Locales de la Comunidad Valenciana;
- b) las entidades públicas de carácter cultural dependientes de cualquiera de aquellas Administraciones Territoriales;
- c) las Universidades Públicas de la Comunidad Valenciana, y
- d) las entidades sin fines lucrativos reguladas en el artículo 41 de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, siempre que persigan fines de naturaleza exclusivamente cultural y se hallen inscritas en los correspondientes registros de la Comunidad Valenciana.

²⁷³ Para tener derecho a las deducciones relativas al Patrimonio Cultural Valenciano, deberá acreditarse la efectividad de la donación efectuada, así como el valor de la misma mediante certificación expedida por la entidad donataria en los términos previstos en el artículo 4.Tres de la Ley 13/1997.

²⁷⁴ Capítulo III del Título I de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, reguladora del tramo autonómico del IRPF y restantes tributos cedidos.

²⁷⁵ Artículo 6.º de la Ley 13/1997.

la parte autonómica de su cuota líquida, en los importes que correspondan a la unidad familiar, de entre los previstos en sede de tributación individual, sin que, en ningún caso, pueda resultar negativa. De otra parte, y a propósito de las deducciones autonómicas, se imputarán a la unidad familiar aquellas que hubieran correspondido a sus miembros, si éstos hubiesen optado por la tributación conjunta ²⁷⁶.

3.4. Tributos sobre el juego.

Se halla también cedido a las CC.AA. el rendimiento de los Tributos sobre el Juego producido en su territorio ²⁷⁷. En punto a las circunstancias que determinan que un rendimiento se entienda producido en el territorio de una determinada Comunidad Autónoma, es preciso distinguir entre:

- a) La *tasa estatal sobre los juegos de suerte, envite o azar*, cuyo rendimiento se estimará producido en el territorio de la Comunidad donde se efectúe el hecho imponible, y
- b) La *tasa estatal sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias*, cuyo rendimiento se entiende producido en el territorio de la Comunidad Autónoma a la que pertenezca la Administración que hubiese autorizado la celebración o que hubiese sido competente para autorizarla, en el caso en que dichas actividades se organicen o celebren sin haberse solicitado dicha autorización ²⁷⁸.

Las competencias que las CC.AA. pueden asumir, en relación con los tributos sobre el Juego, son amplísimas, ya que pueden regular: las exenciones, la base imponible, los tipos de gravamen, las cuotas fijas, las bonificaciones y el devengo, así como los aspectos de gestión, liquidación, recaudación e inspección ²⁷⁹. Por lo tanto, las únicas competencias que se reserva el Estado son las relativas a la existencia misma de los tributos, a la configuración de sus hechos imponibles y a la determinación de los sujetos pasivos.

²⁷⁶ Artículo 7.º de la Ley 13/1997.

²⁷⁷ Artículo 9.º Uno de la Ley 14/1996. Se entiende por tal rendimiento, el importe de la recaudación líquida derivada de las deudas tributarias correspondientes al hecho imponible gravado por estos tributos.

²⁷⁸ Artículo 9.º Dos y Tres de la Ley 14/1996.

²⁷⁹ Artículo 13.º Seis de la Ley 14/1996. Varias son las CC.AA. que han asumido competencias en este sentido: Aragón (art. 3.º de la Ley 4/1998, de 13 de abril, de medidas fiscales, financieras, de patrimonio y administrativas), Castilla y León (art. 4.º de la Ley 11/1997, de 26 de diciembre, de medidas económicas, fiscales y administrativas), Galicia (art. 3.º de la Ley 2/1998, de 8 de abril, de medidas tributarias, de régimen presupuestario, función pública, patrimonio, organización y gestión), La Rioja (art. 2.º de la Ley 9/1997, de 22 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas), Murcia (art. 3.º de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de medidas fiscales, presupuestarias y administrativas), Comunidad Valenciana (art. 15 de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, reguladora del tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos).

4. Recargos sobre los tributos del Estado.

De conformidad con las previsiones del artículo 157.1.a) CE, los recursos de las CC.AA. pueden estar integrados, entre otros y atendiendo a la finalidad de estas páginas, además de por los tributos propios de aquéllas, por los recargos que las mismas puedan establecer sobre los impuestos estatales, categoría ampliada por parte del artículo 4.1.d) de la LOFCA a la de recargos sobre los tributos estatales²⁸⁰. Los recargos, que deben ser fijados por ley, participan, claramente, de la naturaleza del tributo, si bien se diferencian de éste por la necesidad de su establecimiento sobre la base de un tributo preexistente, existiendo, por lo tanto, entre la obligación de pagar el tributo base y la de pagar el recargo una íntima unión²⁸¹.

Por lo que respecta a los límites al establecimiento de recargos por las CC.AA., la LOFCA contempla dos²⁸²:

- a) Únicamente pueden establecerse recargos sobre los tributos susceptibles de ser cedidos por el Estado²⁸³, y
- b) Los recargos no pueden configurarse de forma que supongan una minoración en los ingresos del Estado por el impuesto sobre el que se establecen, ni pueden desvirtuar su naturaleza o estructura²⁸⁴.

Diversas CC.AA. han hecho uso de la facultad que les ha sido conferida de establecer recargos, fijándolos sobre la tasa estatal que grava los juegos de suerte, envite o azar²⁸⁵.

²⁸⁰ Esta ampliación se llevó a cabo con la finalidad de posibilitar la aplicación de recargos sobre los tributos que gravan el juego.

²⁸¹ Deben ser, pues, idénticos su hecho imponible, sujetos pasivos y elementos de cuantificación.

²⁸² Artículo 12, modificado por la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre.

²⁸³ En este sentido, debe tenerse en cuenta la modificación que, en la enumeración de los tributos del Estado susceptibles de cesión a las CC.AA., operó la Ley 14/1996.

²⁸⁴ A estos límites deben añadirse los derivados del principio de territorialidad del artículo 157.2 CE, de manera que las CC.AA. no puedan gravar con recargos bienes situados en el territorio de otra Comunidad ni hechos realizados o actividades desarrolladas en las mismas, ni rentas derivadas de tales bienes o derechos. En este sentido, FERREIRO LAPATZA, J.J.: «La Hacienda de las Comunidades Autónomas en los diecisiete Estatuto de Autonomía», *op. cit.*, pág. 163.

²⁸⁵ *Principado de Asturias*: Ley 5/1989, de 22 de diciembre (BOPA de 27 de diciembre). *Comunidad Autónoma de las Islas Baleares*: Ley 13/1990, de 29 de noviembre (BOCAIB de 13 de diciembre de 1990). *Comunidad Autónoma de Cantabria*: Ley 3/1988, de 26 de octubre, de tributación sobre juegos de suerte, envite o azar (BOC de 21 de noviembre). *Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha*: Ley 4/1989, de 14 de diciembre (DOCM de 19 de diciembre), Decreto 103/1989, de 28 de diciembre y disposición adicional cuarta de la Ley 4/1991, de Presupuestos de la Comunidad para 1992. *Comunidad Autónoma de Madrid*: Ley 12/1994, de 27 de diciembre (BOCM de 30 de diciembre). *Comunidad Valenciana*: Ley 14/1985, de 27 de diciembre (DOGV de 31 de diciembre). Las CC.AA. de Galicia y Murcia han derogado los recargos que tenían establecidos sobre la tasa fiscal que grava los juegos.

5. Especial referencia a la Comunidad Autónoma de las Islas Canarias.

5.1. Caracterización general.

Tradicionalmente, las Islas Canarias han gozado de singularidades fiscales ²⁸⁶ fundadas en las especiales circunstancias geográficas, económicas y sociales de esta Comunidad y cuya vigencia fue decretada por la disposición adicional tercera CE ²⁸⁷. La vigente regulación del Régimen Económico Fiscal de Canarias se contiene en las Leyes 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales de aquel Régimen ²⁸⁸, y 19/1994, que la modifica. Sin embargo, a pesar de sus especialidades, las Islas Canarias se configuran como una Comunidad Autónoma de régimen general, razón por la que, en el análisis de su régimen fiscal, se ha seguido una sistemática parecida a la adoptada para aquellas CC.AA.

5.2. Tributos específicos de la Comunidad Autónoma de Canarias.

5.2.1. El Impuesto General Indirecto Canario.

Este impuesto, previsto en la Ley 20/1991, se halla en vigor, en el territorio de las Islas Canarias, desde el 1 de enero de 1993. Están **sujetas al IGIC** ²⁸⁹:

- A) Las *entregas de bienes* ²⁹⁰ y *prestaciones de servicios* efectuadas por empresarios o profesionales ²⁹¹, a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, y

²⁸⁶ Un análisis de la evolución histórica del Régimen Fiscal Especial de las Islas Canarias en OROZCO MUÑOZ, M.: *El Régimen Fiscal Especial de Canarias. Su conformación por el Bloque de Constitucionalidad*, Prólogo de Francisco Clavijo Hernández, Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 77 y ss.

²⁸⁷ Disposición adicional tercera CE: «*La modificación del régimen económico y fiscal del archipiélago canario requerirá informe previo de la Comunidad Autónoma o, en su caso, del órgano provisional autonómico*».

²⁸⁸ BOE de 8 de junio de 1991.

²⁸⁹ Artículo 4.º de la Ley 20/1991.

²⁹⁰ Este concepto es prácticamente idéntico al de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, salvo en lo referente al autoconsumo. En el IGIC, el autoconsumo, tanto por entregas de bienes como por servicios, es una operación no sujeta, al igual que:

- a) el cambio de afectación de bienes corporales o de derechos reales de goce o disfrute sobre bienes inmuebles de un sector a otro de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo;
- b) la afectación o, en su caso, el cambio de afectación de bienes construidos, extraídos, transformados o importados en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo para su utilización como bienes de inversión, y
- c) desde el 9 de junio de 1994, las actividades de telecomunicaciones prestadas por los entes públicos (art. 9.º de la Ley 20/1991, en su redacción por la Ley 19/1994).

²⁹¹ La noción de empresario o profesional, contemplada en el artículo 5 de la Ley 20/1991, es similar a la prevista por la Ley 37/1992, si bien en el IGIC:

- B) Las *importaciones*, entendiéndose por tales la entrada de bienes en las Islas Canarias, cualquiera que sea el fin a que se destinen o la condición del importador, así como la autorización para el consumo en Canarias de bienes que se encuentren en los regímenes de importación temporal, tránsito, perfeccionamiento activo en el sistema de suspensión o depósito, así como en zonas y depósitos francos ²⁹².

En punto a las **exenciones** previstas por el IGIC, existen varias diferencias respecto del IVA. Están exentas del IGIC:

- a) Las entregas de bienes efectuadas por comerciantes minoristas, así como las de bienes muebles o semovientes realizadas por sujetos pasivos distintos de los minoristas, siempre que realicen una actividad comercial y los destinatarios de dichas entregas no sean empresarios o profesionales o, siéndolo, los bienes por ellos adquiridos no estén relacionados con el ejercicio de actividades empresariales o profesionales ²⁹³;
- b) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por personas físicas cuyo volumen total de operaciones realizadas en el año anterior no haya excedido de una determinada cantidad, que se determina para cada ejercicio, y que se halla pendiente de determinación en el momento de redactarse estas páginas;
- c) Servicios de telecomunicaciones prestados en Canarias ²⁹⁴;
- d) Las entregas de bienes de inversión a las sociedades domiciliadas en Canarias, de nueva creación o ya constituidas, que aumenten su capital, amplíen, modernicen o trasladen sus instalaciones, así como las importaciones de tales bienes efectuadas por tales sociedades, y
- e) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios en la Zona Especial Canaria ²⁹⁵.

-
- a) no sólo se considera como empresarios a los arrendadores sino también a aquellos que constituyan, amplíen o transmitan derechos reales de goce y disfrute sobre bienes inmuebles, y
 - b) las actividades de artesanía no aparecen expresamente detalladas en la enumeración de las actividades empresariales (art. 5 de la Ley 20/1991).

²⁹² No integran, pues, el hecho imponible del IGIC, a diferencia de lo que ocurre en el IVA, las adquisiciones intracomunitarias.

²⁹³ La exención se limita a la parte de la base imponible correspondiente al margen minorista incluido en el precio.

²⁹⁴ Siempre que se den las condiciones previstas en el artículo 24 de la Ley 19/1994.

²⁹⁵ Artículo 46 de la Ley 19/1994. Estas operaciones realizadas por las entidades ZEC con otras entidades ZEC o con no residentes en España se hallan exentas del impuesto, así como las importaciones de bienes realizadas por estas entidades, generando, sin embargo, derecho a la deducción y devolución de las cuotas soportadas.

Por lo que respecta a la **base imponible**, el esquema es muy parecido al previsto en el IVA ²⁹⁶, aplicándose varios tipos de gravamen que, no obstante, son distintos de los contemplados en la Ley 37/1992 ²⁹⁷. Por último, y en relación con los regímenes especiales, el IGIC contempla seis ²⁹⁸, cuya similitud con sus homólogos del IVA, varía de unos regímenes a otros ²⁹⁹.

5.2.2. El Arbitrio sobre la producción y la importación.

Se trata de un impuesto estatal, cuya gestión corresponde a la Comunidad Autónoma Canaria, configurándose como un tributo indirecto interior en fase única. Su hecho imponible está constituido por:

- a) La producción o elaboración, por parte de empresarios y con carácter habitual, de bienes muebles corporales ³⁰⁰, y
- b) La importación de tales bienes en el ámbito territorial de las Islas Canarias, supuesto este en el que no se requiere ser empresario ³⁰¹.

²⁹⁶ Son constatables, sin embargo, algunas particularidades:

- a) en ningún caso se incluyen en la contraprestación las subvenciones dirigidas al abastecimiento de productos comunitarios o disponibles en el mercado de la UE, previsto en el programa de opciones específicas por la lejanía o insularidad de Canarias;
- b) se excluyen de la base imponible, tanto en las entregas de bienes y servicios como en las importaciones, el propio IGIC, el Arbitrio sobre la Producción e Importación en las Islas Canarias y los Impuestos Especiales;
- c) no se incluyen en la base imponible los gastos en puertos o aeropuertos, seguros y fletes, correspondientes a entregas de bienes efectuadas en cualquiera de las Islas, siempre que se trate de bienes importados o fabricados en otra isla del archipiélago;
- d) se suprimen del concepto de contraprestación los envases, embalajes e intereses por el aplazamiento en el pago del precio, en la parte en que dicho aplazamiento corresponda a un período posterior a la entrega de los bienes o la prestación de los servicios (arts. 22 y 25 de la Ley 20/1991).

²⁹⁷ Los tipos del IGIC, actualmente vigentes, son: un tipo 0 por 100, aplicable a la mayoría de las entregas de bienes e importaciones que el IVA grava al tipo superreducido; un tipo reducido del 2 por 100; uno general del 4,5 por 100 y un tipo incrementado del 13 por 100.

²⁹⁸ Régimen simplificado; régimen especial de los bienes usados; régimen especial de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección; régimen especial de las agencias de viajes; régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca y régimen especial de comerciantes minoristas.

²⁹⁹ Así, la configuración de los regímenes especiales de bienes usados y de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección del IGIC es prácticamente idéntica a la del régimen especial equivalente del IVA, mientras que los regímenes especiales de la agricultura, ganadería y pesca y de comerciantes minoristas presenta sensibles diferencias (art. 10.3 de la Ley 20/1991).

³⁰⁰ Incluso en el caso de que se efectúen mediante ejecuciones de obra realizadas por empresarios en el desarrollo de su actividad.

³⁰¹ Las exenciones se recogen en los artículos 74 a 77 de la Ley 20/1991.

A la base imponible ³⁰² se aplican las tarifas propias del Arbitrio ³⁰³, cuyos tipos oscilan entre el 0,1 y el 5 por 100.

5.2.3. El Impuesto especial sobre combustibles derivados del petróleo.

Se trata de un impuesto indirecto ³⁰⁴ cuyo hecho imponible está constituido por las entregas realizadas, por parte de los vendedores mayoristas, de los combustibles derivados del petróleo cuyo consumo se realice en Canarias. Son sujetos pasivos del impuesto los vendedores mayoristas y los sustitutos y responsables solidarios que posean, comercien o transporten productos objeto del mismo, cuando no justifiquen su procedencia. La base imponible está constituida por la cantidad de producto objeto del impuesto, a la que se aplican determinadas cantidades por m³, rigiendo las vigentes desde el 1 de enero de 1997 ³⁰⁵.

5.3. Tributos cedidos.

La aplicación del nuevo régimen de cesión de tributos del Estado a las CC.AA. derivado de la Ley 14/1996, se hizo plenamente efectiva en Canarias como consecuencia de la promulgación de la correspondiente Ley 28/1997, de 4 de agosto, de modificación del régimen de cesión de tributos del Estado y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión ³⁰⁶. Sin embargo, hasta el presente, la Comunidad Autónoma de Canarias, como las del Principado de Asturias y Cantabria, no ha hecho uso de las competencias normativas que el artículo 13 de la Ley 14/1996 le atribuye en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre el Patrimonio, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

³⁰² La base imponible se halla constituida por el importe de la contraprestación percibida con ocasión de la transmisión de bienes o bien el valor en Aduana, tratándose de importaciones, al que deben añadirse cualquier gravamen o tributo que pueda devengarse con ocasión de la importación, con excepción del propio Arbitrio, el IGIC e Impuestos Especiales, así como los gastos accesorios y complementarios, tales como comisiones, embalajes, portes y seguros que se produzcan hasta el primer lugar de destino o ruptura de la carga (arts. 82 y 83 de la Ley 20/1991). En ningún caso se incluyen las subvenciones.

³⁰³ Anexo IV de la Ley 20/1991 modificado por el artículo 65 de la Ley 13/1996.

³⁰⁴ Regulado por la Ley 5/1986 (BOCAN de 1 de agosto) y el Decreto 22/1987 (BOCAN 18 de marzo), modificados por el artículo 30 de la Ley 5/1996.

³⁰⁵ Artículo 30 de la Ley 5/1996.

³⁰⁶ BOE de 5 de agosto de 1997.

5.4. Otras singularidades del sistema tributario canario.

5.4.1. Impuesto sobre Sociedades.

Las sociedades y demás entidades jurídicas gozan de los siguientes beneficios:

1. Una *reducción* en la base imponible igual al importe de las dotaciones que, en cada período impositivo, hagan a la *Reserva para Inversiones en Canarias* ³⁰⁷.
2. Una *bonificación del 40 por 100* en el impuesto correspondiente a los rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en Canarias y derivados de actividades agrícolas, ganaderas, industriales y pesqueras, incluida la actividad de pesca de altura, siempre que se desembarque en puertos canarios y se manipule o transforme desde Canarias ³⁰⁸.
3. Una *bonificación del 95 por 100* en la cuota íntegra del IS, respecto de los períodos impositivos que se inicien desde el 1 de enero de 1994 hasta el año 2000, para las pequeñas y medianas empresas que se hubiesen constituido bajo forma societaria entre el 8 de julio de 1994 y el 31 de diciembre de 1996 ³⁰⁹.

³⁰⁷ Artículo 27.2 de la Ley 19/1994. La dotación tiene como límite el 90 por 100 de los beneficios del período que no sean objeto de distribución y que correspondan a sus establecimientos situados en las Islas. Deben, no obstante, tenerse en cuenta los siguientes extremos:

- a) en ningún caso, la reducción puede determinar una base imponible negativa;
- b) se consideran beneficios no distribuidos los destinados a nutrir reservas, a excepción de las dotaciones a la reserva legal, no teniendo la consideración de beneficio no distribuido el correspondiente a las plusvalías exentas por re-inversión a que se refiere el artículo 127 LIS, y
- c) si la sociedad dispone de sus reservas en el mismo ejercicio en que pretende reducir su base imponible, se entiende que la dotación a la Reserva para Inversiones en Canarias queda minorada en el importe de las reservas dispuestas.

³⁰⁸ Pueden disfrutar de esta bonificación los sujetos pasivos del IS que ejerzan aquellas actividades, estén o no domiciliados en las Islas Canarias, si bien, en este segundo caso, deben dedicarse a la producción en el Archipiélago de los bienes mediante sucursal o establecimiento permanente (art. 26 de la Ley 19/1994, redactado conforme al RDL 3/1996). La bonificación podrá disfrutarse durante un período de tiempo limitado, todavía por especificar.

³⁰⁹ Disposición adicional quinta de la Ley 19/1994. Esta bonificación procede en relación a la cuota derivada de los rendimientos de explotaciones económicas, no de los de capital ni de incrementos de patrimonio, obtenidos mediante establecimientos situados en Canarias, cualquiera que sea el domicilio de la entidad. Son requisitos para el disfrute de esta bonificación:

- a) El promedio de plantilla en personas/año debe ser superior a 3 e inferior a 20 trabajadores, durante todos y cada uno de los períodos impositivos que se extienden entre 1994 y el año 2000;
- b) con anterioridad a 31 de diciembre de 1997, debió haberse realizado una inversión en activos fijos superior a 15.000.000 de pesetas. Esta inversión debió iniciarse antes del 31 de diciembre de 1996 y debe mantenerse durante los períodos impositivos en los que la bonificación fuese aplicable;
- c) las explotaciones económicas de las que procedan los rendimientos que se bonifican no tienen que haber sido ejercidas anteriormente bajo otra titularidad y han de realizarse en local o establecimiento independiente;
- d) la participación de los socios personas físicas ha de ser superior al 75 por 100 del capital social de la entidad, y
- e) la sociedad no ha de tributar en transparencia fiscal.

4. A partir de 1 de enero de 1997, se aplica una *bonificación de un 90 por 100* de la parte de cuota del impuesto que resulte, después de practicar las deducciones por doble imposición previstas en los artículos 28 a 30 de la Ley del IS, relativa a la porción de base imponible procedente de la explotación por las empresas navieras de sus buques inscritos en el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras ³¹⁰, y
5. Tratándose de Comunidades de Aguas y Heredamientos de Canarias, su régimen de tributación por el Impuesto sobre Sociedades es el general de las entidades parcialmente exentas ³¹¹.

5.4.2. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Están exentos de tributar por este impuesto:

1. Los actos y contratos realizados sobre los buques inscritos en el Registro especial de buques y empresas navieras, así como las transmisiones *inter vivos* y *mortis causa* de participaciones en Comunidades de Aguas y Heredamientos de Canarias ³¹², y
2. Las sociedades domiciliadas en Canarias, de nueva creación o ya constituidas, que aumenten su capital, amplíen, modernicen o trasladen sus instalaciones, por las siguientes operaciones:
 - a) constitución;
 - b) ampliación, y
 - c) desde el 1 de enero de 1997, las adquisiciones patrimoniales de bienes de inversión situados en las Islas Canarias, que tengan esta condición, según las disposiciones del IGIC ³¹³.

³¹⁰ Esta bonificación es también aplicable a la cuota derivada de la parte de base imponible procedente de la explotación de servicios regulares entre las Islas Canarias, y entre éstas y el resto del territorio español, en tanto que los buques no puedan inscribirse en el Registro (art. 74 de la Ley 19/1994, redactado por Ley 13/1996).

³¹¹ Disposición adicional séptima de la Ley 19/1994, en relación con los artículos 133 y ss. de la Ley 43/1995.

³¹² Disposición adicional séptima de la Ley 19/1994.

³¹³ Artículo 25, en su redacción por Ley 13/1996. El plazo de disfrute de esta exención es de 3 años, contados a partir del otorgamiento de la escritura pública de constitución o de ampliación de capital de la sociedad, siempre que el rendimiento del impuesto se considere producido en Canarias.

5.4.3. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En sede de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se establecen los siguientes beneficios fiscales:

1. Una deducción en la base imponible del impuesto igual al importe de las dotaciones que, en cada período impositivo, hagan a la Reserva para Inversiones en Canarias y que procedan de las actividades empresariales realizadas en el Archipiélago, mediante establecimientos allí sitos ³¹⁴.
2. Una bonificación del 40 por 100 de la cuota correspondiente a los rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en Canarias, en los términos ya vistos en el Impuesto sobre Sociedades.
3. A partir de 1 de enero de 1997, tiene la consideración de renta exenta de gravamen, para los tripulantes de los buques inscritos en el Registro especial de buques y empresas navieras, el 50 por 100 de los rendimientos íntegros del trabajo personal devengados con ocasión de la navegación en dichos buques ³¹⁵, y
4. Tratándose del régimen especial de las Comunidades de Aguas y Heredamientos de Canarias, no se considera rendimiento sujeto el agua percibida por los comuneros o partícipes que sea destinada al riego de sus explotaciones agrícolas ³¹⁶.

5.4.4. Régimen Especial de la Zona Especial Canaria (ZEC).

La ZEC es una institución creada por la Ley 19/1994 con el objeto de facilitar el establecimiento de nuevas sociedades en el Archipiélago canario. Su vigencia, que todavía no se ha iniciado, tiene como límite temporal prorrogable el 31 de diciembre del año 2024 ³¹⁷.

³¹⁴ El cálculo de la deducción se efectúa aplicando el tipo medio de gravamen a la dotación anual a la reserva, con el límite del 80 por 100 de la parte de cuota íntegra que corresponda proporcionalmente a los rendimientos antes señalados (art. 27.2 de la Ley 19/1994).

³¹⁵ Artículo 75 de la Ley 19/1994, redactado por Ley 13/1996.

³¹⁶ Disposición adicional séptima de la Ley 19/1994.

³¹⁷ Artículo 28 de la Ley 19/1994, redactado según RDL 3/1996. Por lo que respecta a su ámbito geográfico, éste se extiende, en principio, a todo el territorio de las Islas Canarias. No obstante, la localización de las empresas que se dediquen a la producción, transformación, manufactura y comercialización de mercancías cuya entrega o producción se realice en la ZEC queda limitada a determinadas áreas que deben fijarse por el Gobierno de la Nación, a propuesta del de Canarias.

Las entidades que pretendan operar en la ZEC, y acogerse al régimen especial previsto para la misma, deben seguir un determinado procedimiento de constitución ³¹⁸ y cumplir diversas condiciones ³¹⁹. En cuanto al régimen fiscal de las entidades ZEC, deben señalarse como principios básicos su sujeción por obligación personal al Impuesto sobre Sociedades al tipo del 1 por 100 ³²⁰ y la circunstancia de estar exentas, por las actividades desarrolladas en la ZEC, de toda imposición indirecta devengada en España ³²¹.

III. EL SISTEMA TRIBUTARIO DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS DE RÉGIMEN FORAL: LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO Y LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA

1. Caracterización general.

La propia LOFCA ³²², desarrollando las previsiones contenidas en la disposición adicional primera de la Constitución, reconoce que, en las Comunidades del País Vasco y Navarra, rige un modelo de financiación distinto del previsto para las Comunidades Autónomas de régimen general ³²³. Este modelo está integrado por los sistemas de Concierto Económico con el País Vasco y de Convenio con Navarra, cuya regulación se contiene:

³¹⁸ Este procedimiento consta de varias fases:

- a) autorización otorgada por parte del Consorcio de la ZEC;
- b) constitución ante Notario de la entidad que, obligatoriamente, deberá llevar las siglas ZEC, y
- c) inscripción en el Registro Oficial de Entidades ZEC.

³¹⁹ Las entidades ZEC sólo pueden realizar operaciones con otra entidad ZEC, con no residentes sin establecimiento permanente en España o con establecimiento permanente, siempre que las operaciones no se realicen con el mismo. Tratándose de operaciones relacionadas con la actividad de producción de bienes corporales, pueden realizar operaciones con residentes en territorio español y con los establecimientos permanentes en España de no residentes.

³²⁰ Artículo 43 de la Ley 19/1994, en su redacción por Ley 13/1996. Por otra parte, los residentes en Estados que no sean miembros de la Unión Europea gozan del régimen de exención de la obligación real de contribuir previsto para los residentes en otros Estados miembros de la UE por parte de los artículos 17 de la Ley 18/1991, del IRPF, y 46 de la Ley 43/1995, del IS, cuando perciban rendimientos, incrementos de patrimonio y distribuciones de beneficios en el ámbito de la ZEC. La exención no alcanza a las rentas que procedan, directa o indirectamente, de operaciones con entidades residentes en España. En otro orden de cosas, no se imputa, a partir de 1 de enero de 1997, la parte de base imponible derivada de las operaciones de venta de bienes corporales producidos en Canarias propios de actividades agrícolas, ganaderas e industriales, a personas o entidades no vinculadas. Tampoco se imputa la base imponible derivada de operaciones realizadas por entidades inscritas en el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras. Los beneficios distribuidos procedentes de estas operaciones no dan derecho a deducción por doble imposición interna de dividendos.

³²¹ Se exceptúan, sin embargo, de la exención del ITP y AJD las operaciones de disolución de la entidad, los actos jurídicos formalizados en territorio canario con letras de cambio, documentos que suplan a éstas o realicen función de giro y los documentos notariales.

³²² Disposiciones adicionales primera y segunda.

³²³ A propósito de las vicisitudes históricas del régimen hacendístico del País Vasco y Navarra, *vid.*, entre otros, DE LA HUCHA CELADOR, F.: «Introducción al régimen jurídico de las Haciendas Forales», *Colección Estudios de Derecho Financiero y Tributario*, Prólogo de Juan Ramallo Massanet, Civitas, Madrid, 1995, págs. 21 a 24.

- A) En el *País Vasco*, en la Ley 12/1981, de 13 de mayo, por la que se aprobó el Concierto Económico entre el Estado español y el País Vasco, vigente hasta el 31 de diciembre del año 2001 ³²⁴. Esta ley ha sido modificada en diversas ocasiones, la última de ellas por Ley 38/1997, de 4 de agosto ³²⁵.
- B) En *Navarra*, en la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprobó el Convenio Económico entre el Estado español y la Comunidad Foral de Navarra ³²⁶. Esta ley ha sido también modificada en diversas ocasiones, la última por Ley 19/1998, de 15 de junio.

A nuestros efectos, son características fundamentales de los sistemas de Concierto y Convenio Económico:

1. La existencia de dos grupos de tributos: los concertados o convenidos, de una parte, y los estatales, de otra. Los tributos concertados o convenidos son gestionados, respectivamente, por las Diputaciones Forales vascas y la Diputación Foral navarra y, dentro de ellos, debe distinguirse entre tributos concertados o convenidos de normativa autonómica y tributos concertados o convenidos de normativa común. En la primera categoría se incluyen: el IRPF, el IS, el IP, el IS y D y el ITP y AJD, salvo, en este último caso, la tributación de operaciones societarias, letras de cambio y documentos de giro que sustituyan a las mismas, que se regularán por la normativa común. En la categoría de los tributos concertados o convenidos de normativa común, en lo relativo a sus elementos esenciales, se incluyen: el IVA, el Impuesto sobre las primas de seguros y los Impuestos Especiales.
2. El marcado protagonismo que las Comunidades vasca y navarra asumen en la regulación de sus Haciendas locales ³²⁷.

³²⁴ BOE de 28 de mayo de 1981.

³²⁵ BOE de 5 de agosto de 1997.

³²⁶ BOE de 27 de diciembre de 1990.

³²⁷ Artículos 4.4.ª y 41 a 46 de la Ley 12/1981, del Concierto, en su redacción por Ley 2/1990 y artículos 7.º y 42 a 44 de la Ley 28/1990, del Convenio.

2. Tributos concertados o convenidos de normativa autonómica.

2.1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Su regulación se contiene, para el País Vasco, en la Ley 12/1981³²⁸ y en las disposiciones normativas dictadas por los tres Territorios Históricos³²⁹, y para la Comunidad Foral de Navarra, en la Ley 28/1990³³⁰. En punto a su **ámbito de aplicación**, el IRPF se exige por las Diputaciones Forales competentes de los tres Territorios vascos y por la Diputación Foral de Navarra:

- A) Por *obligación personal*, cuando el sujeto pasivo tiene su residencia habitual en el País Vasco y en Navarra, respectivamente³³¹, y
- B) Por *obligación real*, cuando se trate de sujetos pasivos residentes en el extranjero que obtengan rentas en territorio vasco o navarro.

A propósito de las **rentas exentas**, tanto en *Vizcaya* como en *Navarra* se contempla la exención de las prestaciones por desempleo reconocidas por la respectiva entidad gestora, cuando se perciban en su modalidad de pago único³³². Por otra parte, la legislación navarra declara exentas:

³²⁸ Artículos 7 a 14, algunos de ellos modificados por Ley 38/1997.

³²⁹ *Vizcaya*: Norma Foral 7/1991 (BOB de 16 de diciembre). *Guipúzcoa*: Norma Foral 13/1991 (BOG de 14 de enero) y *Álava*: Norma Foral 24/1991 (BOTH de 20 de diciembre).

³³⁰ Artículos 8 a 14 y 24, modificados por Ley 19/1998, de 15 de junio, de modificación del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (BOE de 16 de junio de 1998).

³³¹ La Ley 38/1997 y la Ley 19/1998, modificadoras, respectivamente, de las originarias Leyes de Concierto y Convenio han procedido a reformar la noción de residencia habitual. En este sentido, se reputa que una persona física tiene su residencia habitual en territorio vasco o navarro aplicando, sucesivamente, las siguientes reglas:

- a) Cuando permanezca en el mismo por más de 183 días del período impositivo, sin tener en cuenta las ausencias temporales;
- b) cuando tenga en estos territorios su principal centro de intereses; y
- c) cuando estos territorios hubiesen sido su última residencia declarada, a efectos del IRPF.

Se reputan también residentes en territorio vasco o navarro las personas físicas residentes en territorio español que, aun no permaneciendo en aquellos territorios más de 183 días durante el año natural, tengan en ellos el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos. Finalmente, se presume que una persona física residente en territorio español tiene su residencia habitual en territorio foral cuando su cónyuge no separado legalmente e hijos menores de edad que dependan de él tengan su residencia habitual en territorio foral (art. 7 de la Ley 12/1981, en su redacción por Ley 38/1991 y artículos 8 y 24 de la Ley 28/1990, en su redacción por Ley 19/1998).

³³² Artículo 9.º de la Norma Foral 7/1991, redactado según Norma Foral 14/1997. Siempre que se cumplan las condiciones y requisitos establecidos en el Real Decreto 1044/1985 y el importe total percibido se destine, en su condición de socios trabajadores, a la adquisición y partes representativas del capital social de sociedades anónimas laborales o cooperativas de trabajo asociado, sin límite alguno.

- a) las cantidades que complementen las prestaciones de incapacidad permanente absoluta y gran invalidez reconocidas al sujeto pasivo por convenio colectivo al objeto de garantizarle unos ingresos equivalentes a la retribución que tuviese reconocida en el momento de pasar a dichas situaciones;
- b) eleva hasta 30.000.000 de pesetas el límite de las indemnizaciones por daños físicos o psíquicos, y
- c) amplía la deducción de becas por estudios a los de doctorado.

Respecto a la determinación de la **base imponible** del IRPF, la normativa de los tres *Territorios Históricos vascos* presenta especialidades en materia de estimación objetiva³³³. Por su parte, la normativa foral navarra contempla previsiones relativas tanto a los rendimientos de actividades empresariales o profesionales³³⁴ como a los rendimientos del trabajo personal³³⁵, al tiempo que prevé una escala de tipos de gravamen distinta a la prevista por la legislación común³³⁶.

³³³ En primer lugar debe ponerse de manifiesto que, en los Territorios Históricos vascos, continúan aplicándose los regímenes de determinación de la base imponible previstos por la legislación común con anterioridad a la Ley 66/1997. Por otra parte, las legislaciones vizcaína, guipuzcoana y alavesa contemplan plazos distintos de renuncia al régimen de estimación objetiva, al tiempo que presentan diversas particularidades en la modalidad de signos, índices y módulos, entre las que pueden destacarse las siguientes:

- a) sustanciales diferencias en las modalidades agrícolas y ganaderas, hasta el punto que, en la legislación alavesa, no se regulan módulos para las actividades agrícolas y ganaderas por lo que, en la actualidad, no les es de aplicación esta modalidad;
- b) en Vizcaya y en Guipúzcoa, esta modalidad es aplicable a la pesca de bajura, y
- c) en la regulación guipuzcoana, se incluye una nueva actividad de alojamientos turísticos agrícolas (art. 69 de las Normas Forales 7/1991, 13/1991 y 24/1991).

³³⁴ Tratándose de la transmisión lucrativa de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional, por actos *inter vivos*, no se incluyen en la determinación del rendimiento neto los incrementos de patrimonio generados cuando concurren los siguientes requisitos:

- a) que la transmisión se efectúe en favor de uno o varios descendientes en línea recta;
- b) que el adquirente o adquirentes continúen en el ejercicio de las mismas actividades realizadas por su ascendiente durante un plazo mínimo de 5 años, y
- c) que el ascendiente ponga de manifiesto a la Administración la transmisión efectuada en la declaración del impuesto correspondiente al ejercicio en que la misma tuvo lugar (arts. 35 a 38 de la Ley Foral 6/1992).

Por lo que respecta a la modalidad de signos, índices o módulos, existen diferencias en materia de actividades agrícolas y ganaderas.

³³⁵ Artículos 14 a 20 de la Ley Foral 6/1992 (BON de 25 de mayo de 1992).

³³⁶ Artículo 70 de la Ley Foral 6/1992, en su redacción por Ley Foral 22/1997.

En materia de **deducciones**, se prevé una deducción común a los tres *Territorios Históricos* por donativos de específica aplicación al País Vasco ³³⁷ y varias deducciones propias de cada uno de los Territorios Históricos ³³⁸. Por su parte, la normativa foral navarra establece también su propio catálogo de deducciones ³³⁹, muy parecido al previsto por la legislación estatal, si bien las cuantías son superiores. Entre estas deducciones merece destacarse la deducción, con efectos desde 1 de enero de 1998, de 75.000 pesetas por cada familiar de edad igual o superior a 65 años que tenga la consideración de persona asistida, según los criterios establecidos por el Departamento de Bienestar Social, Deporte y Juventud, y que conviva con el sujeto pasivo.

2.2. Impuesto sobre Sociedades.

Se trata de un tributo concertado o convenido de normativa autónoma ³⁴⁰ para determinadas Entidades. Su **ámbito de sujeción y normativa aplicable** es el resultado de la conjunción de varios factores ³⁴¹, con base en los cuales tributarán en territorio vasco o foral, con arreglo a la normativa foral:

- a) las sociedades con domicilio fiscal en estos territorios y cuyo volumen de operaciones, durante el ejercicio anterior, no hubiese excedido de 500.000.000 de pesetas;

³³⁷ Las normativas vizcaína, guipuzcoana y alavesa se han adaptado a lo establecido por la Ley 30/1994, en lo relativo a la deducción por donativos. Por otra parte, prevén que tienen también derecho a la deducción en la cuota el importe de los donativos realizados en favor de las Diputaciones Forales, Euskaltzaindia, la Sociedad de Estudios Vascos-Eusko Ikaskuntza y las Universidades y centros adscritos a las mismas.

³³⁸ Entre ellas, puede destacarse la deducción como consecuencia de la percepción de pensiones por jubilación, vejez, invalidez, viudedad u orfandad, en determinadas condiciones, vigente en los tres Territorios Históricos. En *Guipúzcoa*:

1. se amplía la deducción por gastos de custodia de niños, que resulta aplicable cuando se trate de menores de 6 años y cuando los rendimientos netos del sujeto pasivo no superen los 2.656.000 pesetas anuales o los 3.983.000 pesetas, en el caso de tributación conjunta; y
2. se establece la deducción por estudios universitarios, en concepto de gastos de manutención y estancia.

En *Álava*:

1. no se prevé límite máximo en la deducción por gastos de custodia de niños, distinguiéndose según que los gastos sean satisfechos a personal contratado para la custodia o a establecimientos de guardería infantil y centros docentes;
2. en la deducción por estudios, se distinguen dos modalidades, incompatibles entre sí: la deducción por estudios, propiamente dicha y la deducción por estudios de idiomas en el extranjero.

³³⁹ Artículos 74 a 77 de la Ley Foral 6/1992.

³⁴⁰ En *Vizcaya*: Norma Foral 3/1996 (BOB de 26 de junio) y Decreto Foral 81/1997 (BOB de 13 de junio). En *Guipúzcoa*: Norma Foral 7/1996 (BOG de 10 de julio) y Decreto Foral 45/1997 (BOG de 24 de junio), en *Álava*: Norma Foral 24/1996 (BOTH de 9 de agosto) y Decreto Foral 51/1997 (BOTH de 13 de junio). En su regulación, las Diputaciones Forales no pueden establecer privilegios de carácter fiscal y deben respetar los principios de política económica general. En *Navarra* Ley Foral 24/1996 (BON de 31 de diciembre).

³⁴¹ Domicilio fiscal de la sociedad, volumen de operaciones durante el ejercicio anterior y, eventualmente, volumen de operaciones en un territorio distinto al de su domicilio fiscal.

- b) Las sociedades con domicilio fiscal en el País Vasco o en Navarra y cuyo volumen de operaciones, durante el ejercicio anterior, hubiese excedido de 500.000.000 de pesetas, si efectúan todas sus operaciones en territorio vasco o navarro, y
- c) Las sociedades con domicilio fiscal en territorio común y un volumen de operaciones que, durante el ejercicio anterior al de referencia, hubiese excedido de 500.000.000 de pesetas, si efectúan la totalidad de tales operaciones en territorio vasco o navarro ³⁴².

En la determinación de la **base imponible** del impuesto se prevén diversas especialidades relativas a las amortizaciones, provisiones ³⁴³, gastos no deducibles ³⁴⁴ y reinversión de los beneficios extraordinarios ³⁴⁵. A propósito de la **base liquidable**, la *normativa foral vasca* decreta que las sociedades que iniciaron su actividad empresarial a partir de 1 de enero de 1996, independientemente del momento de su constitución, tienen derecho a la aplicación de un porcentaje reductor del 99, 75, 50 y 25 por 100, respectivamente, de la base imponible positiva obtenida por el ejercicio de sus explotaciones económicas, en los 4 ejercicios impositivos consecutivos contados a partir del primero en el que, dentro del plazo de 4 años desde el inicio de su actividad, obtengan bases imponibles positivas ³⁴⁶. Por su parte, la *normativa navarra* contempla:

³⁴² Por su parte, las sociedades con domicilio fiscal en el País Vasco o en Navarra y un volumen de operaciones que, durante el ejercicio anterior, hubiese excedido de 500.000.000 de pesetas, tributarán conjuntamente a la Administración foral y a la estatal si efectúan en territorio común menos del 75 por 100 de sus operaciones o el 75 por 100 o más de las mismas. La diferencia entre los dos supuestos estriba en que, en el primer caso, lo harán con arreglo a la normativa foral y, en el segundo, de conformidad con la normativa común.

³⁴³ A propósito de la dotación por insolvencias, la normativa foral establece que si el deudor fuese una entidad, el requisito del procesamiento por alzamiento de bienes se entiende cumplido cuando concurra en alguno de sus administradores o representantes. Por otra parte, y en relación con las provisiones para riesgos y gastos se prevé que las entidades que inicien nuevas actividades o que las reinicien sin que hayan transcurrido 3 ejercicios pueden deducir las dotaciones a esta provisión en el porcentaje previsto con carácter general, referido el ejercicio o ejercicios en que hayan operado (arts. 12.2 de la Norma Foral 3/1996 y 19 y 22.2 de la Ley Foral 24/1996).

³⁴⁴ Con arreglo a la normativa foral vasca, son gastos no deducibles fiscalmente las dotaciones a provisiones o fondos internos para la cobertura de contingencias análogas o idénticas a las contempladas, además de en la Ley 8/1987, de Planes y Fondos de Pensiones, en las Normas Forales que regulan el régimen fiscal de las Entidades de Previsión Social Voluntaria [art. 14.1.f) de la Ley 3/1996]. No obstante, se declaran deducibles las cantidades o bienes donados a las Sociedades de Desarrollo Industrial Regional y a las Sociedades de Promoción de Empresas. La normativa foral navarra, por su parte, considera que, en las operaciones realizadas con entidades residentes en paraísos fiscales, los gastos de servicios sólo son deducibles si responden a una operación o transacción efectivamente realizada por motivos económicos justificados (art. 24 de la Ley Foral 24/1996).

³⁴⁵ A propósito de la reinversión de beneficios extraordinarios, la normativa foral vasca determina que los elementos patrimoniales en que se materialice la inversión deben mantenerse en el patrimonio del sujeto pasivo durante el plazo elegido por éste para la integración en la base imponible de los beneficios extraordinarios y no necesariamente en los 7 años posteriores a la finalización del plazo de reinversión (art. 22 de la Ley 3/1996, en su redacción por Ley 7/1997). De conformidad con la normativa foral navarra, están exentas las rentas obtenidas en la transmisión onerosa de elementos del inmovilizado material o inmaterial afectos, poseídos con 1 año de antelación, siempre que se reinviertan en los mismos elementos, en el plazo transcurrido entre el año anterior a la entrega o puesta a disposición y los 3 años posteriores (art. 36.1 de la Ley Foral 24/1996).

³⁴⁶ Para el disfrute de esta reducción, los sujetos pasivos deben cumplir diversos requisitos, entre los que destacan los siguientes:

- a) iniciar la actividad empresarial con un capital mínimo desembolsado de 20.000.000 de pesetas;

1. Una reducción en la base imponible de las bases liquidables negativas de los 7 períodos inmediatos anteriores ³⁴⁷, y
2. Una reducción de la base imponible en el 45 por 100 de las cantidades procedentes del beneficio contable del ejercicio que se destinen a la Reserva Especial para Inversiones, con el límite máximo del 40 por 100 de la base imponible, minorada en las bases liquidables negativas, cuando se cumplan determinados requisitos ³⁴⁸.

Los **tipos de gravamen** aplicables a los sujetos pasivos sometidos al Impuesto sobre Sociedades vasco y navarro por obligación personal presentan algunas diferencias respecto de los previstos por la normativa estatal ³⁴⁹. Por otra parte, tanto la normativa foral vasca como la navarra incluyen particularidades en relación con las deducciones, si bien partiendo de una estructura similar a la prevista en la legislación común.

2.3. Impuesto sobre el Patrimonio.

Están sometidas a este impuesto ³⁵⁰, por *obligación personal de contribuir*, las personas físicas que tengan su residencia habitual en cualquiera de los tres Territorios Históricos vascos o en el territorio de la Comunidad Foral navarra. Las Diputaciones forales de estos territorios son competentes para la exacción del impuesto, en los mismos supuestos en que lo son para la exacción del

-
- b) la nueva actividad no debe haberse ejercido anteriormente, directa o indirectamente, bajo otra titularidad;
 - c) en los 2 primeros años de la actividad deben realizarse inversiones en activos fijos materiales por un importe mínimo de 80.000.000 de pesetas;
 - d) en los 6 meses siguientes al inicio de la actividad han de generarse un mínimo de 10 puestos de trabajo.

³⁴⁷ Con las particularidades recogidas en el artículo 40 de la Ley Foral 24/1996.

³⁴⁸ El importe mínimo de la dotación debe ser de 25.000.000 de pesetas e implicar un incremento de los recursos propios al cierre del ejercicio con cuyos beneficios se hizo la dotación, equivalente al importe de la misma, y el incremento debe mantenerse en los 5 años siguientes a la total materialización de la reserva, salvo pérdidas contables (arts. 41 a 46 de la Ley Foral 24/1996, redactado según Ley Foral 22/1997).

³⁴⁹ Así, en el Impuesto sobre Sociedades del País Vasco el tipo general es del 32,5 por 100. Por otra parte, el tipo del 25 por 100 se aplica, además de a las entidades previstas por la normativa común, a las Sociedades y Agencias de Valores y Bolsa que tengan la condición legal de miembros de la Bolsa de Valores de Bilbao y las sociedades cuyos valores sean admitidos por primera vez a negociación en la Bolsa de Bilbao durante los 3 períodos impositivos consecutivos a la admisión. Al 10 por 100 tributan aquellas entidades que reúnan los requisitos para disfrutar del régimen fiscal de las fundaciones y asociaciones de utilidad pública establecido en la normativa foral y al 0%, junto a los Fondos de Pensiones, las Entidades de Previsión Social Voluntaria que cumplan los requisitos establecidos por las normas forales que regulen su régimen fiscal específico (art. 29 de la Norma Foral 3/1996). La única diferencia de la *normativa foral navarra* respecto de la común es la tributación al 20 por 100 de las Sociedades Anónimas Laborales que destinen al menos un 25 por 100 de sus beneficios al Fondo Especial de Reserva. No obstante, las rentas derivadas de elementos patrimoniales que no se encuentren afectos a las actividades específicas de la sociedad, tributan al tipo del 35 por 100 (art. 50 de la Ley Foral 24/1996).

³⁵⁰ Regulado, para el País Vasco, por el artículo 16 de la Ley 12/1981, en su redacción por Ley 38/1997, y, para Navarra, por el artículo 15 de la Ley 28/1990, modificada por Ley 19/1998.

IRPF, y ello con independencia del territorio en el que radiquen los elementos patrimoniales objeto de tributación o en el que puedan ejercitarse los derechos. Por *obligación real de contribuir*, queda sometida al impuesto cualquier persona física residente en el extranjero, cuando la totalidad de sus bienes y derechos radiquen en territorio vasco o navarro ³⁵¹.

Además de las **rentas exentas** en territorio común, las *normativas forales vascas* incorporan:

- a) los bienes integrantes del patrimonio cultural vasco, inscritos en el Registro de Bienes Culturales Calificados o en el Inventario del Patrimonio Cultural vasco, y
- b) los derechos consolidados de los socios de número u ordinarios de las Entidades de Previsión Social Voluntaria ³⁵².

Por otra parte, debe destacarse que la *normativa foral navarra* no prevé, a diferencia de la legislación estatal, la exención de los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial y las participaciones en entidades con forma societaria, supuesto al que, sin embargo, considera como una deducción en la cuota ³⁵³.

En orden a la determinación de la **base imponible**, la normativa foral navarra prevé dos reglas especiales de valoración relativas a los bienes inmuebles arrendados ³⁵⁴ y a los valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios cuando generen rendimientos implícitos ³⁵⁵. En Vizcaya y en Guipúzcoa, el mínimo exento coincide con el fijado por la normativa estatal, mientras que, en Álava, es de 20.000.000 de pesetas y, en Navarra, de 21.000.000, habiéndose establecido, por parte de esta Comunidad, una escala de tipos de gravamen distinta de la estatal ³⁵⁶.

³⁵¹ A las **exenciones** previstas para el territorio común, las normas forales de los tres *Territorios Forales vascos* añaden las siguientes:

- a) los bienes integrantes del Patrimonio Cultural Vasco, inscritos en el Registro de Bienes Culturales Calificados o en el Inventario General del Patrimonio Cultural Vasco, y
- b) los derechos consolidados de los socios de número u ordinarios de las Entidades de Previsión Social Voluntaria.

Por otra parte, y a diferencia de lo dispuesto por la legislación común, la *normativa foral navarra* no contempla la exención de los bienes y derechos de las personas físicas que sean necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial y de las participaciones en entidades con forma societaria, a las que, sin embargo, sí configura como deducciones en la cuota.

³⁵² Artículo 4 de las Normas Forales 11/1991, 14/1991 y 23/1991.

³⁵³ Artículo 5 de la Ley Foral 13/1992.

³⁵⁴ Cuando se trate de inmuebles arrendados con contrato de arrendamiento celebrado con anterioridad al 9 de mayo de 1985, el valor del inmueble arrendado se determina capitalizando al 4 por 100 el importe de la renta devengada durante cada año, siempre que este valor sea inferior al que resultaría de aplicar las reglas generales y, tratándose de arrendamiento de vivienda, se halle inscrito en el censo de arrendamientos (art. 10 de la Ley Foral 13/1992).

³⁵⁵ El sujeto pasivo puede optar entre:

- a) valorarlos por su importe nominal, adicionándose, en su caso, las primas de amortización o reembolso, o
- b) computar el importe del capital cedido más el rendimiento que proporcionalmente le corresponda desde la fecha de la emisión, primera colocación o endoso hasta la del devengo del impuesto (art. 14 de la Ley Foral 13/1992).

³⁵⁶ Artículo 30 de la Ley Foral 13/1990.

2.4. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

La **exacción** de este impuesto ³⁵⁷ corresponde a las Diputaciones Forales de los Territorios Históricos vascos y a la Diputación Foral de Navarra:

- A) Por *obligación personal*, si el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español, debiendo distinguirse varios supuestos:
1. Tratándose de adquisiciones lucrativas *mortis causa*, cuando el causante hubiese tenido su residencia habitual en territorio vasco o navarro.
 2. En las adquisiciones lucrativas *inter vivos*:
 - a) si se refieren a bienes inmuebles, cuando éstos radiquen en aquellos territorios, y
 - b) si se refieren a bienes y derechos distintos de aquéllos, cuando el donatario tenga su residencia habitual en territorio vasco o navarro ³⁵⁸.
 3. En los seguros de vida, cuando el asegurado tenga su residencia habitual en el País Vasco o en Navarra.
- B) Por *obligación real*, si teniendo el contribuyente su residencia habitual en el extranjero, la totalidad de los bienes o derechos estuviesen situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio vasco o navarro. Son también competentes las Diputaciones Forales, en los casos de percepción por no residentes en territorio español de cantidades derivadas de contratos de seguros de vida realizados con entidades aseguradoras residentes en territorio vasco o navarro, o con entidades extranjeras que operen en los mismos.

A los **supuestos de no sujeción** previstos en la normativa común, la normativa de los tres Territorios Históricos añade ³⁵⁹:

³⁵⁷ Regulado, con carácter general, en los artículos 26 de la Ley 12/1981, redactado con arreglo a la Ley 38/1997, y de la Ley 28/1990, modificado por Ley 19/1998. Por su parte, cada uno de los Territorios Forales vascos ha dictado su propia normativa:

- a) en *Vizcaya*, el Texto Refundido de la Norma Foral 2/1989, aprobado por Decreto Foral Normativo 3/1993, y por el Reglamento, aprobado por el Decreto Foral 29/1986;
- b) en *Guipúzcoa*, la Norma Foral 3/1990, con las modificaciones introducidas por la Norma Foral 3/1992, y
- c) en *Álava*, la Norma Foral 25/1989, modificada por las Normas Forales 30/1991 y 12/1992.

³⁵⁸ Las dotes, a las que hace referencia la legislación foral navarra, tributan como las donaciones.

³⁵⁹ *Vizcaya*: artículo 3.º del Decreto Foral Normativo 3/1993, redactado según Norma Foral 2/1997. *Guipúzcoa*: artículo 3.º de la Norma Foral 3/1990, y *Álava*: artículo 3.º de la Norma Foral 25/1989.

- a) Las prestaciones recibidas por los beneficiarios de Entidades de Previsión Social Voluntaria, que quedan sometidas, en todo caso, al IRPF, y
- b) La continuación de la explotación agraria prioritaria ³⁶⁰ por el cónyuge supérstite.

En relación con las **exenciones**, la *normativa foral vasca* contempla varias que son comunes a los tres Territorios Históricos ³⁶¹ y otras que únicamente son de aplicación en alguno o algunos de aquéllos ³⁶². Por su parte, la *normativa foral navarra* prevé un detallado catálogo de exenciones ³⁶³ que se añaden a las contempladas por la legislación común; algunas de estas exenciones presentan similitudes con las previstas por la normativa vasca ³⁶⁴, mientras que otras son genuinas de la legislación navarra ³⁶⁵.

En la determinación de la **base imponible**, se prevén especialidades respecto de la legislación común, tanto por parte de la normativa foral vasca ³⁶⁶ como por parte de la normativa foral navarra ³⁶⁷. A los efectos de establecer la **base liquidable**, la normativa de los tres Territorios

³⁶⁰ Para cuya conceptualización deberá acudir a la Ley 19/1995, de Modernización de Explotaciones Agrarias.

³⁶¹ Las adquisiciones hereditarias en favor del cónyuge, ascendientes, descendientes adoptantes, y adoptados plenamente, en determinados supuestos; los sueldos y demás emolumentos que dejen devengados y no percibidos a su fallecimiento los funcionarios activos y pasivos, los empleados y obreros y las cantidades recibidas por razón de contratos de seguros sobre la vida, cuando se concierten para dar cobertura a una operación principal, civil o mercantil.

³⁶² En Vizcaya y Guipúzcoa están también exentas, siempre que se cumplan determinadas condiciones, las transmisiones, a título lucrativo, del caserío y sus pertenencias otorgadas por los ascendientes a favor de sus descendientes. En Vizcaya, las adjudicaciones que, al disolverse la comunidad foral vizcaína, se hagan a favor del cónyuge viudo en pago de su mitad de los bienes comunicados y, en Alava, las adquisiciones por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e *inter vivos*, siempre que lo sean a favor del cónyuge, ascendientes, descendientes, adoptantes y adoptados.

³⁶³ Artículos 29 y 116 del Acuerdo de la Diputación Foral de Navarra de 10 de abril de 1970 y artículos 10.1 y 12 de la Ley Foral 18/1994.

³⁶⁴ Así la prevista para las adquisiciones por herencia o donación de los ascendientes, descendientes y entre cónyuges o de la decretada en relación con los sueldos y demás emolumentos que dejen devengados y no percibidos a su fallecimiento los funcionarios activos y pasivos, los empleados y obreros.

³⁶⁵ Tal es el caso de la exención de las transmisiones hereditarias de la Deuda Pública navarra o de las herencias y legados hasta el límite de 1.000.000 de pesetas, efectuados por el testador a favor de sus sirvientes, siempre que se cumplan determinadas condiciones.

³⁶⁶ En este sentido, ni la normativa foral vizcaína ni la guipuzcoana hacen referencia al ajuar doméstico y, por otra parte, en ambas el valor comprobado por la Administración prevalece sobre el declarado por el sujeto pasivo, aun cuando este último fuese superior (art. 17 del Decreto Foral Normativo 3/1993, en Vizcaya, y art. 17 del Decreto Foral Normativo 3/1990, en Guipúzcoa). Por su parte, en Alava la fijación del valor real se realiza de acuerdo con los criterios previstos por la propia norma foral y, subsidiariamente, conforme a lo establecido en el Impuesto sobre el Patrimonio (art. 9.º de la Norma Foral 25/1989).

³⁶⁷ Así, en la valoración del ajuar doméstico, los interesados no pueden probar fehacientemente su inexistencia o que su valor es inferior al asignado. Por otra parte, en las transmisiones por causa de muerte, son cargas deducibles, además de las previstas por la legislación común:

1. las deudas del causante de la sucesión de cualquier clase y naturaleza, siempre que puedan acreditarse, y

Históricos vascos prevé diversas reducciones generales y otras en función del grado de parentesco³⁶⁸, mientras que, en la Navarra, no se establecen, con carácter general, reducciones en función del grado de parentesco³⁶⁹.

2.5. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Se trata de un tributo concertado de normativa autonómica³⁷⁰, excepto para las operaciones societarias, letras de cambio y documentos que suplan a las mismas o realicen función de giro, que se rigen por la normativa común. En relación con el **ámbito de sujeción al impuesto**, debe distinguirse:

- A) **Transmisiones Patrimoniales.** La exacción del impuesto corresponde a las Diputaciones forales vascas o Navarra:
- a) tratándose de *transmisiones onerosas y arrendamientos de bienes inmuebles, de la constitución y cesión onerosas de derechos de toda clase que recaigan sobre los mismos y de las concesiones administrativas de bienes*, cuando los referidos bienes radiquen en territorio vasco o Navarra;
 - b) en las *transmisiones onerosas de bienes muebles, semovientes y créditos y en la constitución y cesión onerosa de derechos sobre los mismos*, cuando el adquirente, prestatario, arrendatario, afianzado o pensionista tiene su residencia habitual o su domicilio fiscal, según sea persona física o jurídica, en territorio vasco o Navarra³⁷¹;

2. las deudas que cumplan las siguientes exigencias:

- a) que su existencia se justifique por medios de prueba admisibles en Derecho;
- b) que se ratifique en documento público por los herederos, y
- c) que no esté contraída en favor de los herederos o de los legatarios de parte alícuota ni de los cónyuges, ascendientes, descendientes o hermanos de dichos herederos o legatarios.

³⁶⁸ Vizcaya: artículo 19 del Decreto Foral Normativo 3/1993, en su redacción por Norma Foral 3/1997. Guipúzcoa: artículo 19 de la Norma Foral 3/1990, en su redacción por Norma Foral 3/1997 y Álava: artículo 19 de la Norma Foral 25/1989.

³⁶⁹ Aunque sí cabe la práctica de reducciones de esta naturaleza en los contratos de seguros sobre la vida, formalizados antes de 25 de junio de 1992.

³⁷⁰ Artículos 27 y 39 de la Ley 12/1981, redactados con arreglo a la Ley 38/1997, y artículo 32 de la Ley 28/1990, modificado por Ley 19/1998. Por su parte, los Territorios Históricos vascos tienen su propia normativa: en Vizcaya, la Norma Foral 3/1989, de 21 de marzo; en Guipúzcoa, la Norma Foral 18/1987, de 30 de diciembre y en Álava, la Orden Foral de 31 de mayo de 1981.

³⁷¹ Existen, no obstante, dos excepciones a esta regla general:

- a) en la transmisión de valores, se atiende al lugar de formalización de la operación;
- b) en la constitución de hipoteca mobiliaria o prenda sin desplazamiento o cuando se refiera a buques o aeronaves, el impuesto corresponde al territorio donde se inscriban tales actos.

- c) en la *constitución de préstamos simples, fianzas, arrendamientos no inmobiliarios y pensiones* cuando el prestatario, afianzado o pensionista, tenga su residencia habitual o su domicilio fiscal, atendiendo a si es persona física o jurídica, en territorio vasco o navarro, y
 - d) en las *ejecuciones de obra y explotaciones de servicios*, cuando se ejecuten o presten en territorio vasco o navarro.
- B) Operaciones societarias.** Corresponde la exacción del Impuesto a las Diputaciones Forales cuando, en la entidad, concorra alguna de las siguientes circunstancias:
- a) que tenga su domicilio fiscal en territorio vasco o navarro;
 - b) que tenga, en estos territorios, su domicilio social ³⁷², y
 - c) que realice en territorio vasco o navarro operaciones de su tráfico, cuando su sede de dirección efectiva y su domicilio social no se encuentren situados en el ámbito territorial de otra Administración Tributaria de un Estado miembro de la Unión Europea o, estándolo, estos Estados no graven la operación societaria con un impuesto similar ³⁷³.

Por su parte, la exacción del impuesto corresponde a la Diputación Foral navarra en los siguientes casos:

- a) constitución de sociedades y fusión con extinción de las sociedades integradas y creación de una nueva sociedad, cuando el domicilio social del ente creado radique en territorio navarro, y
 - b) aumento y disminución del capital, fusión por absorción y disolución de sociedades, cuando la sociedad modificada, absorbente o disuelta tenga su domicilio social en territorio navarro.
- C) Actos Jurídicos Documentados.** Corresponde a las Diputaciones Forales vascas y navarra la exacción del impuesto:
- a) En las *escrituras, actas y testimonios notariales*, cuando se autoricen u otorguen en territorio vasco o navarro. En los supuestos sujetos a la cuota gradual del gravamen de Actos Jurídicos Documentados, cuando radique en territorio vasco o navarro el Registro en el que deba procederse a la inscripción o anotación de los bienes.

³⁷² Siempre que la sede de dirección efectiva no se encuentre situada en el ámbito territorial de la Administración Tributaria de otro Estado miembro de la Unión Europea o, estándolo, dicho Estado no grave la operación societaria con un impuesto similar.

³⁷³ Artículo 30.5 de la Ley 18/1991, en su redacción derivada de la Ley 38/1991.

- b) En las *letras de cambio* y *documentos que realicen función de giro*, cuando su libramiento tenga lugar en territorio vasco o navarro, y si el libramiento se hubiese producido en el extranjero, cuando su primer tenedor tenga su residencia habitual o domicilio fiscal en aquellos territorios.
- c) En las *anotaciones preventivas*, cuando se practiquen en los Registros Públicos sitios en territorio vasco o navarro ³⁷⁴.

Las previsiones contenidas en la normativa foral de los tres Territorios Históricos vascos en materia de transmisiones onerosas son sustancialmente idénticas entre sí, presentando algunas especialidades respecto de la legislación común ³⁷⁵. También la normativa foral navarra presenta particularidades que afectan tanto a las transmisiones patrimoniales onerosas como a los actos jurídicos documentados ³⁷⁶.

3. Tributos concertados o convenidos de normativa estatal.

En este grupo se incluyen el Impuesto sobre el Valor Añadido, los Impuestos Especiales y el Impuesto sobre las primas de seguros. A propósito de estos impuestos, la normativa foral únicamente puede regular los modelos de declaración e ingreso y señalar los plazos en que éste deberá verificarse.

³⁷⁴ Si una misma anotación afecta a bienes sitios en territorio foral y en territorio común, el impuesto se satisfará a la Administración en la que tenga su jurisdicción la autoridad que la ordene.

³⁷⁵ En *Vizcaya*, están exentas las transmisiones otorgadas por los ascendientes en favor de sus descendientes o parientes tronqueros que tengan por objeto el caserío y sus pertenecidos destinados a una explotación agrícola, forestal o ganadera, siempre que el transmitente se dedique, preferentemente, de forma personal y directa a dicha explotación [art. 43.b) 17 de la Norma Foral 3/1989]. En *Guipúzcoa*, los proyectos de implantación o ampliación de actividades industriales que se consideren estratégicas pueden gozar de una reducción de hasta el 95 por 100 de la cuota para aquellos actos y contratos necesarios para el establecimiento de nuevas industrias o la ampliación de las instalaciones de las ya existentes.

En punto a la *determinación de la base imponible*, las tres normativas forales prevén:

- a) la posibilidad de solicitar a la Administración una valoración previa a la transmisión de bienes inmuebles de naturaleza urbana, y
- b) que en la transmisión por el adjudicatario de los derechos que deriven de un contrato de obras, servicios o suministros, la base es el precio convenido (art. 10 de la Norma Foral 3/1989; artículos 9.º y ss. de la Norma Foral 18/1987 y artículo 11 de la Orden Foral de 31 de mayo de 1981).

³⁷⁶ Así, además de los beneficios previstos en la normativa estatal, se establece una exención subjetiva a favor de la Diputación y demás organismos de la Administración Foral (arts. 36 del Acuerdo del Parlamento Foral de 17 de marzo de 1981 y del Decreto Foral 27/1982). Por otra parte, los préstamos constituidos mediante emisión de obligaciones, cédulas u otros títulos se gravan al 1 por 100, en tanto que las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan determinados objetos, se gravarán al 0,10 por 100 y las actas de protesto al 0,50 por 100 (arts. 22 del Acuerdo y 60 del Decreto Foral 27/1982).

• Corresponderá a las Diputaciones Forales la exacción del **Impuesto sobre el Valor Añadido**:

A) En las **entregas de bienes y prestaciones de servicios**:

- a) tratándose de sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no hubiese superado los 500.000.000 de pesetas, cuando su domicilio fiscal se encuentre situado en el territorio de aquellas Diputaciones;
- b) tratándose de sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior hubiese superado los 500.000.000 de pesetas, cuando operen, exclusivamente, en territorio vasco o navarro. Si operan conjuntamente en territorio común y foral, la exacción del impuesto corresponde a ambas Administraciones, en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio ³⁷⁷.

B) En las **adquisiciones intracomunitarias**:

- a) cuando el sujeto pasivo tribute, exclusivamente, a aquellas Diputaciones;
- b) en los supuestos de adquisición de medios de transporte nuevos efectuadas por particulares o entidades cuyas operaciones estén totalmente exentas o no sujetas al IVA, cuando los medios de transporte se matriculen definitivamente en territorio foral.

• En relación con los **Impuestos Especiales**, debe distinguirse entre:

- a) *Impuestos Especiales de Fabricación*, cuya exacción corresponde a las Diputaciones Forales, cuando su devengo se produzca en territorio vasco o navarro, y
- b) *Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte*, cuya exacción corresponde a las Diputaciones Forales, cuando los medios de transporte sean objeto de matriculación definitiva en territorio vasco o navarro.

³⁷⁷ Se consideran realizadas en territorio foral:

- a) Las entregas de bienes muebles corporales, cuando, desde dicho territorio, se realice la puesta a disposición del adquirente;
- b) las entregas de bienes inmuebles, cuando éstos estén situados en territorio vasco o navarro, y
- c) las prestaciones de servicios, cuando se efectúen desde dichos territorios, salvo las directamente relacionadas con bienes inmuebles, que se entenderán efectuadas en dicho territorio, cuando aquellos bienes radiquen en el mismo.

• Por último, corresponde a las Diputaciones Forales la exacción del **Impuesto sobre las primas de seguros**, cuando la localización del riesgo o del compromiso se produzca en territorio vasco o navarro ³⁷⁸.

IV. EL RÉGIMEN ECONÓMICO-FINANCIERO DE CEUTA Y MELILLA

Aparece regulado en el Título V de las Leyes Orgánicas 1/1995 y 2/1995, de 13 de marzo ³⁷⁹, en cuya virtud se aprobaron los Estatutos de Autonomía de Ceuta y Melilla, y se funda en los principios de autonomía financiera, de coordinación con la Hacienda estatal y de suficiencia económica. En orden a garantizar esta suficiencia, se asigna a Ceuta y Melilla un sistema de ingresos peculiar, resultado de la combinación de los recursos propios de las CC.AA. con los característicos de las Corporaciones locales ³⁸⁰, debiendo destacarse la existencia del Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la importación en las Ciudades de Ceuta y Melilla ³⁸¹, así como los gravámenes complementarios del mismo, aplicables sobre las Labores del Tabaco y sobre Carburantes y Combustibles Petrolíferos.

³⁷⁸ Se entenderá que se cumple esta condición:

- a) tratándose de seguros relacionados con bienes inmuebles, cuando los bienes radiquen en territorio foral;
- b) en el caso de los seguros de vehículos, cuando su matriculación se hubiese producido en dicho territorio;
- c) tratándose de seguros de riesgos de viajes, cuando se produzca, en este territorio, la firma del contrato por parte del tomador, y
- d) en los seguros sobre operaciones empresariales o profesionales, cuando radiquen en dicho territorio las sedes de la actividad o tengan en el mismo un establecimiento permanente (arts. 31 de la Ley 12/1981, redactado con arreglo a la Ley 38/1997, y 31 de la Ley 28/1990, modificado por Ley 19/1998).

³⁷⁹ BOE de 14 de marzo de 1995.

³⁸⁰ En concreto a las ciudades de Ceuta y Melilla se asignan, entre otros, los siguientes recursos:

- a) los rendimientos de sus propios tributos, que serán los previstos por la legislación estatal para los municipios y provincias;
- b) las asignaciones complementarias establecidas en los Presupuestos Generales del Estado;
- c) las participaciones en los tributos estatales, según los criterios establecidos para los municipios y provincias;
- d) las transferencias derivadas del Fondo de Compensación Interterritorial, y
- e) los rendimientos de los tributos del Estado que le sean cedidos por éste (art. 36 de las Leyes Orgánicas 1/1995 y 2/1995).

³⁸¹ Regulado por Ley 8/1991, de 25 de marzo, modificada por Ley 66/1997, y cuyo hecho imponible está constituido por la producción o elaboración, con carácter habitual, de bienes muebles corporales e importación de dichos bienes, así como por las prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales que actúen en el ejercicio de su actividad, en los términos previstos en la normativa del IVA. Los tipos de gravamen son fijados en las Ordenanzas por las Ciudades Autónomas y estarán comprendidos entre el 0,5 por 100 y el 10 por 100.

V. CONCLUSIONES

La Constitución de 1978 sentó las bases de un sistema abierto de financiación autonómica caracterizado por el reconocimiento de varios regímenes financieros distintos. Por su parte, la LOFCA, fundándose en las directrices marcadas por la CE, procedió a agrupar a las diferentes Comunidades Autónomas en dos bloques: Comunidades Autónomas de régimen general, que pasaron a regirse con arreglo al modelo financiero previsto por la propia ley, y Comunidades Autónomas de régimen foral.

Los recursos de las Comunidades Autónomas de régimen general, a cuyo examen se ha dedicado buena parte de este trabajo, dadas las sustanciales novedades introducidas por la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, aparecen integrados, entre otros, por sus propios tributos y precios públicos, los tributos que el Estado les ceda total o parcialmente, así como los recargos que las propias Comunidades puedan establecer sobre los tributos estatales susceptibles de cesión. A pesar de su escasa trascendencia recaudatoria, sobre todo, si se la compara con la de los tributos cedidos, la significación de la categoría de los tributos y precios públicos propios, en tanto que máxima expresión del poder tributario de las Comunidades Autónomas de régimen general, resulta innegable.

Del examen de la normativa promulgada por estas Comunidades se desprende que todas ellas han hecho uso de la facultad que tanto la Constitución como la LOFCA les reconocen, de fijar sus propios impuestos. Por otra parte, todas las Comunidades Autónomas han promulgado leyes reguladoras de sus tasas que, en la mayoría de las ocasiones, contemplan también la figura de los precios públicos.

El nivel de acomodación de la normativa autonómica, en materia de tasas y precios públicos, a los cambios jurisprudenciales y legislativos operados en el ámbito estatal es desigual. En este sentido, frente a una total falta de adaptación en Comunidades como la de Aragón, se observa una plena armonización de las legislaciones de las Comunidades de las Islas Baleares, Cataluña, Madrid, Murcia o Valencia con la normativa estatal reguladora de aquella materia.

Por lo que respecta a los tributos cedidos por el Estado, la Ley 14/1996 ha introducido notables reformas que se han plasmado en la cesión parcial, a las Comunidades Autónomas de régimen general, del rendimiento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, así como en la atribución a las mismas de diversas competencias normativas en relación con los distintos tributos cedidos. Con las excepciones de las Comunidades de Andalucía, Castilla-La Mancha y Extremadura, todas las demás han asumido el nuevo régimen de cesión, si bien las Comunidades de Asturias y de Cantabria no han hecho uso, hasta el presente, de ninguna de las facultades normativas previstas en la Ley 14/1996.

El resto de las Comunidades Autónomas de régimen general sí han ejercido las facultades que les confiere aquella ley. Algunas, como las Islas Baleares, Cataluña y la Comunidad Valenciana lo han hecho en relación con todos los tributos cedidos; otras, como Aragón, Galicia y Murcia, res-

pecto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Por su parte, las Comunidades de Castilla y León y la Rioja, únicamente han legislado en materia del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Especial mención, en el seno de las Comunidades Autónomas de régimen general, merece la Comunidad de las Islas Canarias. Ésta también ha asumido el nuevo régimen de cesión de tributos, si bien todavía no ha ejercitado ninguna de las facultades normativas que se derivan de las previsiones de la Ley 14/1996.

Sin cuestionar la integración de Canarias en el bloque de las Comunidades Autónomas de régimen general, no puede obviarse el hecho que su régimen económico-fiscal presenta notables singularidades cuyo fundamento debe buscarse en las particulares características geográficas y sociales de esta Comunidad. Las peculiaridades a las que se alude se manifiestan en relación con varias figuras tributarias, tanto de naturaleza directa como indirecta, y han alcanzado su máximo exponente en el diseño de una Zona Especial Canaria, todavía no en vigor, en cuyo ámbito se prevén diversos beneficios fiscales.

Por lo que respecta a las Comunidades Autónomas de régimen foral, se observa una tendencia a la armonización de su regulación tributaria con la prevista por la legislación estatal. Y ello, no sólo respecto de los denominados tributos concertados o convenidos de normativa común, en los que la convergencia, dada su propia configuración, es sustancial, sino también en relación con varios de los elementos configuradores de los tributos concertados o convenidos de normativa autonómica.

No obstante, en estos tributos, la tendencia armonizadora que se apunta no obsta para que las legislaciones de los Territorios Históricos vascos y de la Comunidad Foral de Navarra incorporen singulares especialidades. Éstas se refieren, fundamentalmente, a las rentas exentas y a los elementos de cuantificación de la deuda tributaria y responden, bien a razones de índole socio-económica, caso de las deducciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de los beneficios fiscales previstos por los Impuestos sobre Sociedades forales, bien a motivaciones socio-históricas, tratándose del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Finalmente, y como elemento de cierre del sistema tributario de las Comunidades Autónomas, debe aludirse al régimen vigente en las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla. Para estos territorios se ha previsto un régimen particular derivado de la combinación de las propias de las Comunidades Autónomas con los característicos de las Corporaciones locales.