

ESTEBAN QUINTANA FERRER

*Departamento de Derecho Financiero y Tributario. Universidad
de Barcelona*

ACCÉSIT PREMIO ESTUDIOS FINANCIEROS 1999

Extracto:

EL presente trabajo analiza distintas cuestiones que plantea la cesión a las Comunidades Autónomas de determinadas competencias normativas sobre los tributos cedidos, en los términos previstos tras la reforma de 1996.

Se describe primero el régimen de las competencias normativas autonómicas sobre los tributos cedidos, de acuerdo con las posibilidades ofrecidas por la LOFCA y la legislación ordinaria estatal que acoge el régimen de la cesión. Se realiza, a continuación, una recopilación sistematizada de la legislación dictada en esta materia por las Comunidades Autónomas y aplicable en los ejercicios de 1998 y 1999. Y se exponen, finalmente, los rasgos más característicos de la valoración doctrinal sobre la atribución de potestades normativas a las Comunidades Autónomas en esta materia.

En una segunda parte se apuntan un conjunto de reflexiones sobre la titularidad y el ejercicio de todas estas competencias legislativas autonómicas. Desde una perspectiva formal, se tratan dos aspectos fundamentales: la discusión acerca de la naturaleza originaria o derivada de las citadas competencias y distintas cuestiones de técnica legislativa que se aprecian en las leyes estatales y autonómicas sobre los tributos cedidos. Desde un ámbito material, se pretende contrastar el grado de compatibilidad que se produce entre la legislación autonómica sobre los tributos cedidos y el contenido de los principios constitucionales de autonomía financiera, territorialidad e igualdad.

Sumario:

- I. Introducción.
- II. La legislación de las Comunidades Autónomas sobre los tributos cedidos.
 1. La cesión de competencias normativas a las Comunidades Autónomas.
 2. Las leyes autonómicas sobre los tributos cedidos aplicables en los ejercicios de 1998 y 1999.
 3. Valoración doctrinal.
- III. Reflexiones sobre la titularidad y el ejercicio de las competencias legislativas autonómicas sobre los tributos cedidos.
 1. La naturaleza originaria de las competencias normativas autonómicas.
 2. Cuestiones de técnica legislativa en las leyes estatales que imponen límites a la normativa autonómica sobre los tributos cedidos y en las propias leyes dictadas por las Comunidades Autónomas.
 3. Legislación autonómica y principio de autonomía financiera: carencias desde la perspectiva de la corresponsabilidad fiscal.
 4. Legislación autonómica y principio de territorialidad: eficacia extraterritorial de las normas provocada por la aplicación de los puntos de conexión.
 5. Legislación autonómica y principio de igualdad: supuestos de discriminación por razón del territorio.
 - 5.1. Principio de igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional.
 - 5.2. Desigualdad tributaria en la legislación autonómica sobre los tributos cedidos.
 - 5.3. Principio de no discriminación en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

I. INTRODUCCIÓN

Con el modelo de financiación autonómica aprobado para el quinquenio 1997-2001 se ha configurado un nuevo régimen jurídico de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas denominadas de «régimen común», esto es, todas menos el País Vasco y Navarra. Este régimen, recogido inicialmente en el Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera 1/1996, de 23 de septiembre, se contiene en la actualidad en distintas leyes: la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante, LOFCA), modificada parcialmente por la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre; la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias; y las Leyes 25 a 36/1997, de 4 de agosto, de cesión de tributos estatales a las Comunidades Autónomas de ARAGÓN, ASTURIAS, BALEARES, CANARIAS, CANTABRIA, CASTILLA Y LEÓN, CATALUÑA, GALICIA, MADRID, MURCIA, LA RIOJA y COMUNIDAD VALENCIANA, respectivamente ¹.

Como es ya bien sabido, las principales modificaciones introducidas en el régimen de los tributos cedidos a partir de 1997 se han centrado en la cesión del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aunque sólo parcialmente, y en la atribución a las Comunidades Autónomas de ciertas competencias normativas en relación con los tributos cedidos, con el fin de dar respuesta a las exigencias del denominado principio de «corresponsabilidad fiscal». A estos aspectos esenciales, se han unido otros dos: la articulación de nuevas medidas de coordinación orgánica y funcional en la gestión de los tributos cedidos y la adición de un procedimiento para la resolución de conflictos que pudieran surgir entre el Estado y las Comunidades Autónomas o entre estas últimas entre sí con motivo del ejercicio de las respectivas competencias sobre los tributos objeto de cesión.

¹ Para aquellas Comunidades Autónomas que no han asumido, en todo o en parte, este nuevo régimen, sigue vigente, en todo o en la parte no asumida, lo dispuesto en la anterior Ley 30/1983, de 28 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, y en su respectiva Ley específica de cesión, según indica la disposición derogatoria de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias. Hasta la fecha, son tres las Comunidades Autónomas que no han aceptado el nuevo régimen de la cesión de tributos estatales: ANDALUCÍA, CASTILLA-LA MANCHA y EXTREMADURA. En consecuencia, el alcance y las condiciones de la cesión en las referidas Comunidades Autónomas se sigue rigiendo por lo dispuesto, respectivamente, en las Leyes 32/1983, 39/1983 y 41/1983, de 28 de diciembre, en relación con la Ley 30/1983, de 28 de diciembre.

El presente trabajo nace, en este contexto, con la pretensión de analizar distintas cuestiones que plantea la cesión a las Comunidades Autónomas de determinadas competencias normativas sobre los tributos cedidos, en los términos previstos tras la reforma de 1996.

Para ello, se describe primero el régimen de las competencias normativas autonómicas sobre los tributos cedidos, de acuerdo con las posibilidades ofrecidas por la LOFCA y la legislación ordinaria estatal que acoge el régimen de la cesión. Se realiza, a continuación, una recopilación sistematizada de la legislación dictada en esta materia por las Comunidades Autónomas y aplicable en los ejercicios de 1998 y 1999. Y se exponen, finalmente, los rasgos más característicos de la valoración doctrinal sobre la atribución de potestades normativas a las Comunidades Autónomas en esta materia.

Este estudio inicial se ha hecho, en definitiva, con el objetivo último de apuntar, en un segundo capítulo, un conjunto de reflexiones sobre la titularidad y el ejercicio de todas estas competencias legislativas autonómicas.

Desde una perspectiva formal, se tratan dos aspectos fundamentales: la discusión acerca de la naturaleza originaria o derivada de las citadas competencias y distintas cuestiones de técnica legislativa que se aprecian en las leyes estatales y autonómicas sobre los tributos cedidos.

Desde un ámbito material, se pretende contrastar el grado de compatibilidad que se produce entre la legislación autonómica sobre los tributos cedidos y el contenido de distintos principios constitucionales: autonomía financiera (art. 156), territorialidad (arts. 139.2 y 157.2) e igualdad (arts. 138.2, 139.1 y 149.1.1.º). En concreto, las leyes de las Comunidades Autónomas se han sometido a juicios diversos, con el fin de intentar determinar cuál ha sido el grado de corresponsabilidad fiscal alcanzado, los conflictos de extraterritorialidad surgidos con la aplicación de algunos puntos de conexión y los problemas de discriminación por razón del territorio que pueden darse entre los residentes de las respectivas Comunidades Autónomas o, incluso, entre éstos y los residentes en otros Estados de la Unión Europea.

II. LA LEGISLACIÓN DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS SOBRE LOS TRIBUTOS CEDIDOS

1. La cesión de competencias normativas a las Comunidades Autónomas.

De acuerdo con la actual redacción de la LOFCA, pueden ser cedidos los siguientes tributos: el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, «con carácter parcial con el límite máximo del 30 por ciento»; 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»²; los «impuestos sobre consumos específicos en su fase minorista, salvo los recaudados mediante monopolios fiscales»³; y los «tributos sobre el juego».

La cesión, ya sea de todo o de parte del rendimiento territorial⁴, puede comprender también «competencias normativas, en los términos que determine la Ley de Cesión de Tributos» y siempre de acuerdo con los límites introducidos en la LOFCA⁵. Así, a tenor de lo dispuesto en la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias, las potestades normativas de las Comunidades Autónomas sobre los distintos tributos cedidos se someten al siguiente régimen:

- a) *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*: las Comunidades Autónomas pueden modificar la denominada tarifa complementaria, individual y conjunta, aplicable a la base liquidable general y prevista con carácter subsidiario en el artículo 61 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La tarifa autonó-

² Actualmente no existe una figura impositiva estatal que grave autónomamente las ventas en su fase minorista. Las ventas son gravadas, con carácter general y multifásico, por el Impuesto sobre el Valor Añadido, que no es, por tanto, un impuesto cedido.

³ No existe tampoco ninguna figura impositiva estatal que grave de forma independiente los consumos específicos en su fase minorista. Estos consumos se gravan a través de los distintos Impuestos Especiales, que se configuran como impuestos sobre la fabricación e importación de ciertos productos y, en consecuencia, como impuestos no susceptibles de cesión.

El Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera 1/1996, de 23 de septiembre, decretó la creación de un Grupo de Trabajo, integrado por representantes de las Comunidades Autónomas y del Estado, con el encargo de «analizar las perspectivas que presentan los distintos Impuestos Especiales y, en particular, las posibilidades de futuro respecto a hipótesis de relación con el sistema de financiación autonómica establecido en el Modelo del quinquenio 1997-2001».

⁴ Los tributos cedidos son definidos como tributos establecidos y regulados por el Estado el producto territorial de los cuales corresponde a la respectiva Comunidad Autónoma total o parcialmente.

La cesión es total si se cede la recaudación territorial correspondiente a la totalidad de los hechos imposables contemplados en el tributo, mientras que la cesión es parcial si se cede la de alguno o algunos de los mencionados hechos imposables, o parte de la recaudación territorial correspondiente a un tributo.

La atribución del rendimiento territorial a cada Comunidad Autónoma respectiva se efectúa, total o parcialmente, en los términos que se acaban de indicar, de acuerdo con una serie de puntos de conexión expresamente estipulados: domicilio fiscal del sujeto pasivo -o del causante, para las transmisiones *mortis causa*-, si se trata de impuestos de naturaleza personal; lugar donde se realice la operación, cuando los tributos graven el consumo; y lugar donde radique el inmueble, en caso de que los tributos graven operaciones inmobiliarias. En los artículos 5 a 11 de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias, se especifica la aplicación de estos puntos de conexión.

Finalmente, en caso de suscitarse conflicto en la aplicación de los puntos de conexión, está prevista su resolución a través de un procedimiento sustanciado ante una Junta Arbitral. El reglamento interno de esta Junta Arbitral se desarrolla en el Real Decreto 2451/1998, de 13 de noviembre.

⁵ La LOFCA especifica sobre qué elementos de los tributos susceptibles de cesión pueden ejercitar las Comunidades Autónomas competencias normativas y qué principios deberán respetarse en todo caso: solidaridad entre todos los españoles, prohibición de discriminación por razón del territorio y mantenimiento de una presión fiscal efectiva global en cada Comunidad Autónoma equivalente a la del resto del territorio nacional.

mica que se apruebe, en su caso, en sustitución de la tarifa complementaria, habrá de ser progresiva, sólo podrá establecerse una individual y otra conjunta y la cuota íntegra resultante de aplicar la misma no podrá ser superior o inferior en un 20 por 100 a la cuota que, con carácter subsidiario, se obtendría aplicando la mencionada tarifa complementaria.

Las Comunidades Autónomas también pueden aprobar deducciones sobre la cuota íntegra autonómica resultante, de carácter personal y familiar, por inversiones no empresariales, y por aplicación de renta, siempre que no se restrinjan a una o varias categorías de renta y que se especifique su régimen jurídico en cuando a condiciones, límites y reglas especiales de aplicación en los supuestos de tributación conjunta, período impositivo inferior al año natural y determinación de la situación familiar.

Se indica finalmente que la cuota líquida autonómica no puede ser negativa. Esta cuota líquida autonómica es el resultado de aplicar sobre la cuota íntegra autonómica el porcentaje de las deducciones estatales que equivalga al porcentaje de cesión (actualmente, el 15%) y las cantidades resultantes del establecimiento, en su caso, de deducciones autonómicas.

- b) *Impuesto sobre el Patrimonio*: las Comunidades Autónomas pueden regular el mínimo exento y la tarifa de este impuesto, modificando el régimen previsto supletoriamente en los artículos 28 y 30 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

La tarifa aprobada, en su caso, por la Comunidad Autónoma habrá de tener una progresividad similar a la tarifa prevista en los citados preceptos de la Ley 19/1991 y deberá ser idéntica a esa tarifa en cuanto al tipo marginal mínimo y la cuantía del primer tramo de base liquidable.

- c) *Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*: las Comunidades Autónomas pueden regular la tarifa, prevista con carácter subsidiario en el artículo 21 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, que regula este impuesto, en los mismos términos que acaban de señalarse para el Impuesto sobre el Patrimonio.

Además, pueden regular libremente la determinación de la cuantía y coeficientes del patrimonio preexistente, modificando la regulación incluida en el artículo 22 de la Ley 29/1987 mencionada.

En el caso de las adquisiciones *mortis causa*, finalmente, las Comunidades Autónomas tienen asimismo poder normativo para modificar las reducciones en la base imponible previstas por la normativa supletoria estatal -art. 20 de la Ley 29/1987-, siempre que las mantengan en condiciones análogas, e incluso para incluir otras nuevas que respondan a particularidades económicas o sociales y que no reduzcan la carga tributaria global del tributo.

- d) *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*: las Comunidades Autónomas pueden regular, en la modalidad «Transmisiones Patrimoniales», los tipos impositivos aplicables a la transmisión de bienes inmuebles, a la constitución y cesión de derechos reales sobre los mismos, salvo los derechos reales de garantía, y a las concesiones administrativas, modificando la regulación contenida al respecto subsidiaria-

mente en el artículo 11 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Y en la modalidad «Actos Jurídicos Documentados», las Comunidades Autónomas pueden regular el tipo de gravamen de los documentos notariales, alterando los tipos previstos también con carácter supletorio en el artículo 31 del Real Decreto Legislativo 1/1993 que se acaba de citar.

e) Tributos sobre el juego (tasas sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias y tasa que grava los juegos de suerte, envite o azar): las Comunidades Autónomas pueden regular las exenciones, la base imponible, los tipos de gravamen, las cuotas fijas, las bonificaciones, el devengo, y todo lo relativo a la gestión, modificando la regulación supletoria estatal incluida en los artículos 38 y siguientes del Decreto 3059/1966, de 1 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de las Tasas Fiscales, y en los artículos 3 y 4 del Real Decreto-Ley 16/1977, de 25 de febrero, por el que se regulan los aspectos penales, administrativos y fiscales de los juegos de suerte, envite o azar.

Pues bien, si a todo lo que se acaba de decir hasta aquí en cuanto a la cesión de competencias normativas a las Comunidades Autónomas sobre los tributos cedidos unimos la consideración de que las competencias de gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión sobre los mismos, aun siendo competencias de titularidad estatal, pueden ser ejercidas por delegación por las Comunidades Autónomas, con la excepción del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, llegamos a la conclusión de que la cesión de tributos estatales es susceptible de abarcar las tres competencias ejercitables por un Ente público en materia tributaria: cesión de competencias normativas, cesión de competencias administrativas y cesión del rendimiento.

Con la excepción de la cesión parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que constituye una modalidad de cesión autónoma y singular en nuestro ordenamiento, en los restantes supuestos se produce una cesión total del rendimiento de los tributos y una delegación de las competencias de gestión sobre los mismos, a las cuales se acompaña, a partir de 1997, una cesión parcial (casi total si nos referimos a los tributos sobre el juego) de determinadas competencias normativas, excepto en algunos hechos imposables, como por ejemplo, las Operaciones Societarias en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, cuya normativa continúa siendo estatal. En estos casos, el ejercicio de un poder tributario por parte de las Comunidades Autónomas, de distinto alcance según los tributos, alcanza su verdadero sentido dentro de un marco normativo esencial y común dictado por el Estado, porque la intervención normativa autonómica incide en distintos elementos, en especial el tipo de gravamen, de unos tributos cuyo rendimiento territorial corresponde en su totalidad a las respectivas Comunidades Autónomas.

En cambio, con la cesión parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se ha introducido una nueva modalidad de cesión inédita hasta 1997 y compleja que se distingue de la anterior -la cesión total- por el contenido de las propias características que definen su régimen jurí-

dico: una cesión parcial del rendimiento territorial del mismo, hasta un máximo del 30 por 100; una conservación de las competencias de gestión estatales sobre este impuesto, aunque se prevea paralelamente la integración de representantes autonómicos en la administración tributaria del Estado; y una cesión parcial de las potestades normativas sobre este impuesto que, en el caso del tipo de gravamen, alcanza hasta un porcentaje equivalente al porcentaje del rendimiento territorial que se cede. En una etapa inicial, que por el momento ha comprendido los ejercicios de 1997, 1998 y 1999, y hasta que no se completen los traspasos competenciales de educación a todas las Comunidades Autónomas, la cesión parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se limita al porcentaje del 15 por 100, según lo estipulado en el Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera 1/1996, de 23 de septiembre. En compensación, y también sólo durante esta misma fase transitoria, se ha previsto la articulación de una participación autonómica en el 15 por 100 de los ingresos por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas recaudados en el respectivo territorio.

2. Las leyes autonómicas sobre los tributos cedidos aplicables en los ejercicios de 1998 y 1999.

En uso de las prerrogativas normativas que, según acabamos de señalar, se hallan incluidas en la LOFCA y la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, las Comunidades Autónomas de ARAGÓN ⁶, BALEARES ⁷, CASTILLA Y LEÓN ⁸, CATALUÑA ⁹, COMUNIDAD VALENCIANA ¹⁰, GALICIA ¹¹,

⁶ Ley 4/1998, de 8 de abril, de medidas fiscales, financieras, de patrimonio y administrativas (Boletín Oficial de Aragón, n.º 43, de 13 de abril de 1998). Y Ley 12/1998, de 22 de diciembre, de medidas tributarias, financieras y administrativas (Boletín Oficial de Aragón, n.º 151, de 31 de diciembre de 1998).

⁷ Ley 9/1997, de 22 de diciembre, de medidas tributarias y administrativas (Boletín Oficial de Baleares, n.º 161, de 30 de diciembre de 1997), desarrollada por el Decreto 111/1998, de 11 de diciembre (Boletín Oficial de Baleares, n.º 161, de 19 de diciembre de 1998); y Ley 6/1999, de 3 de abril, de las directrices de ordenación territorial de las Islas Baleares y de medidas tributarias (Boletín Oficial de Baleares, n.º 124, de 25 de mayo de 1999).

⁸ Ley 11/1997, de 26 de diciembre, de medidas económicas, fiscales y administrativas (Boletín Oficial de Castilla y León, n.º 251, de 31 de diciembre de 1997). Y Ley 13/1998, de 23 de diciembre, de medidas económicas, fiscales y administrativas (Boletín Oficial de Castilla y León, n.º 249, de 30 de diciembre de 1998).

⁹ Ley 16/1997, de 24 de diciembre, de Presupuestos de la Generalitat de Catalunya para 1998 (Diario Oficial de la Generalitat de Cataluña, n.º 2548, de 31 de diciembre de 1997). Y Ley 25/1998, de 31 de diciembre, de medidas administrativas, fiscales y de adaptación al euro (Diario Oficial de la Generalitat de Cataluña, n.º 2797, Anexo, de 31 de diciembre de 1998).

¹⁰ Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de regulación del tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos (Diario Oficial de la Generalitat Valenciana, n.º 3153, de 31 de diciembre de 1997), modificada, a partir del 1 de enero de 1999, por la Ley 10/1998, de 28 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera y de organización (Diario Oficial de la Generalitat Valenciana, n.º 3404, de 31 de diciembre de 1998), y la Ley 11/1998, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Generalitat Valenciana para 1999 (Diario Oficial de la Generalitat Valenciana, n.º 3404, de 31 de diciembre de 1998).

¹¹ Ley 2/1998, de 8 de abril, de medidas tributarias, de régimen presupuestario, función pública, patrimonio, organización y gestión (Diario Oficial de Galicia, n.º 68, de 9 de abril de 1998). Y Ley 7/1998, de 30 de diciembre, de medidas tributarias, de régimen presupuestario, función pública y gestión (Diario Oficial de Galicia, n.º 252, de 31 de diciembre de 1998).

LA RIOJA ¹², MADRID ¹³ y MURCIA ¹⁴, han dictado distintas leyes regulando en sus respectivos territorios algunos elementos de los tributos cedidos, con vigencia para los ejercicios de 1998 y 1999.

La materias reguladas por estas leyes autonómicas han sido hasta el momento las siguientes:

a) *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*: las leyes autonómicas no han modificado la tarifa complementaria prevista en la normativa estatal. Únicamente la legislación de la COMUNIDAD VALENCIANA alude a esta materia, aunque se limita a indicar que la tarifa autonómica aplicable en esta Comunidad es la prevista como tarifa complementaria en la ley estatal con carácter subsidiario ¹⁵. Las leyes autonómicas, por el contrario, sí han creado nuevas deducciones personales y familiares aplicables sobre la cuota íntegra resultante de la aplicación de la tarifa complementaria o autonómica, afectando a diversas materias:

a.1) deducciones por cantidades satisfechas para la adquisición y rehabilitación de la vivienda habitual (MURCIA ¹⁶), supuesto en algunos casos limitado a las adquisiciones y rehabilitaciones realizadas por los jóvenes residentes en cada Comunidad Autónoma

¹² Ley 9/1997, de 22 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas (Boletín Oficial de La Rioja, n.º 155, de 27 de diciembre de 1997), modificada por la Ley 1/1998, de 11 de febrero (Boletín Oficial de La Rioja, n.º 21, de 17 de febrero de 1998). Y Ley 12/1998, de 17 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas (Boletín Oficial de La Rioja, n.º 156, de 29 de diciembre de 1998).

¹³ Ley 28/1997, de 26 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas (Boletín Oficial de Madrid, n.º 1, de 2 de enero de 1998). Y Ley 26/1998, de 28 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas (Boletín Oficial de Madrid, n.º 309, de 30 de diciembre de 1998).

¹⁴ Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de medidas fiscales, presupuestarias y administrativas (Boletín Oficial de Murcia, n.º 300, suplemento, de 30 de diciembre de 1997), modificada por la Ley 7/1998, de 4 de diciembre (Boletín Oficial de Murcia, n.º 282, de 5 de diciembre de 1998). Y Ley 11/1998, de 28 de diciembre, de medidas financieras, administrativas y de Función Pública (Boletín Oficial de Murcia, n.º 301, suplemento, de 31 de diciembre de 1998).

¹⁵ Artículos 2 y 6 de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, modificados, a partir del 1 de enero de 1999, por los artículos 10 y 13 de la Ley 10/1998, de 28 de diciembre.

¹⁶ Con vigencia para el ejercicio de 1998: artículo 1 de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, modificado por el artículo 3 de la Ley 7/1998, de 5 de diciembre.

Con vigencia para el ejercicio de 1999: artículo 1 de la Ley 11/1998, de 28 de diciembre.

Estos preceptos permiten deducir el 2 por 100 de las cantidades satisfechas por la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual en territorio murciano, siempre que se trate, en caso de adquisición, de viviendas de nueva construcción.

Para el ejercicio de 1999, la deducción será del 3 por 100 en el caso de contribuyentes cuya parte general de la base liquidable sea inferior a 2.500.000 pesetas, siempre que la parte especial de la misma no supere las 250.000 pesetas. Además, se añade que, para el ejercicio de 1998, la base del conjunto de las deducciones estatales y autonómicas por donativos y por inversiones no puede superar el 30 por 100 de la base imponible del impuesto.

Para el ejercicio de 1999, se estipula que la suma de la deducción estatal por adquisición y rehabilitación de vivienda habitual y de las deducciones autonómicas por adquisición o rehabilitación de vivienda habitual y de segunda vivienda no puede superar el importe anual establecido como límite para la deducción de vivienda habitual contemplada en la normativa estatal, y que el importe conjunto de las deducciones autonómicas por adquisición y rehabilitación de vivienda habitual y de segunda vivienda no puede superar las 40.000 pesetas.

(COMUNIDAD VALENCIANA ¹⁷ y LA RIOJA ¹⁸) o a las adquisiciones y rehabilitaciones financiadas con ayudas públicas estatales o autonómicas (COMUNIDAD VALENCIANA ¹⁹); e, incluso, aportaciones económicas para la adquisición y rehabilitación de segundas viviendas, en determinadas condiciones (LA RIOJA ²⁰ y MURCIA ²¹);

- ¹⁷ Con vigencia para el ejercicio de 1998 y para los ejercicios siguientes: artículos 4 y 7 de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, modificados, a partir del ejercicio de 1999, por el artículo 12 de la Ley 10/1998, de 28 de diciembre. Los sujetos pasivos residentes con edad igual o inferior a 35 años, nos dicen estos preceptos, pueden deducirse el 3 por 100 de las cantidades destinadas a la adquisición de la primera vivienda habitual, salvo que su base imponible supere en más de dos veces al salario mínimo interprofesional garantizado para mayores de 18 años.
- ¹⁸ Con vigencia para el ejercicio de 1998: artículo 1 de la Ley 9/1997, de 22 de diciembre. Con vigencia para el ejercicio de 1999: artículo 1 de la Ley 12/1998, de 17 de diciembre. Estos preceptos incluyen una deducción que se aplica en un porcentaje del 3 por 100 de las cantidades invertidas en los ejercicios de 1998 y 1999, respectivamente, en la adquisición o rehabilitación de la primera vivienda habitual (en 1998) o de la primera o posteriores viviendas habituales (en 1999), incluido, en el caso de primera vivienda habitual, el depósito de cantidades de crédito destinadas a dichas finalidades de adquisición o rehabilitación. Se exige para ello que la base imponible de los jóvenes beneficiados (menores de 32 años a la finalización del período impositivo), en declaración individual, no exceda de 3.000.000 de pesetas, y de 5.000.000 en declaración conjunta. Además, se añade que, para el ejercicio de 1998, la base del conjunto de las deducciones por donativos y por inversiones (entre ellas, las deducciones estatal y autonómica por adquisición o rehabilitación de vivienda habitual y la deducción autonómica por adquisición o rehabilitación de segundas viviendas en el medio rural), no puede superar el 30 por 100 de la base imponible del impuesto, mientras que, para 1999, la base máxima de las deducciones autonómicas por adquisición o rehabilitación de vivienda habitual y de segunda vivienda en el medio rural se sitúa en la cantidad resultante de minorar 1.500.000 pesetas la base de la deducción estatal por inversión en vivienda habitual.
- ¹⁹ Con vigencia para el ejercicio de 1998 y para los ejercicios siguientes: artículos 4 y 7 de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, modificado a partir del ejercicio de 1999 por el artículo 12 de la Ley 10/1998, de 28 de diciembre. La deducción por cantidades destinadas a la adquisición o rehabilitación de vivienda habitual procedentes de ayudas públicas autonómicas o estatales alcanza una cifra de 15.000 pesetas por sujeto pasivo, aunque es incompatible con la deducción por cantidades destinadas a la adquisición de vivienda habitual por jóvenes residentes en la Comunidad Autónoma.
- ²⁰ Con vigencia para el ejercicio de 1998: artículo 1 de la Ley 9/1997, de 22 de diciembre. Con vigencia para el ejercicio de 1999: artículo 1 de la Ley 12/1998, de 17 de diciembre. En estos preceptos se contempla una deducción en la cuota correspondiente a la tarifa «complementaria» o «autonómica» del 7 por 100 de las cantidades invertidas en 1998 y 1999, respectivamente, en la adquisición o rehabilitación de segundas viviendas en el medio rural (municipios de La Rioja con menos de 1.000 habitantes relacionados en el Anexo I del artículo 1 de la Ley 9/1997, de 22 de diciembre, para 1998; y municipios incluidos en el Anexo del artículo 1 de la Ley 12/1998, de 17 de diciembre, para 1999), con un límite de 75.000 pesetas. Además, se añade que, para el ejercicio de 1998, la base del conjunto de las deducciones por donativos y por inversiones (entre ellas, las deducciones estatal y autonómica por adquisición o rehabilitación de vivienda habitual y la deducción autonómica por adquisición o rehabilitación de segundas viviendas en el medio rural), no puede superar el 30 por 100 de la base imponible del impuesto, mientras que, para 1999, la base máxima de las deducciones autonómicas por adquisición o rehabilitación de vivienda habitual y de segunda vivienda en el medio rural se sitúa en la cantidad resultante de minorar 1.500.000 pesetas la base de la deducción estatal por inversión en vivienda habitual.
- ²¹ Con vigencia para el ejercicio de 1998: artículo 1 de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, modificado por el artículo 3 de la Ley 7/1998, de 5 de diciembre. Con vigencia para el ejercicio de 1999: artículo 1 de la Ley 11/1998, de 28 de diciembre. La deducción alcanza al 10 por 100 de las cantidades invertidas en la adquisición de segundas viviendas en territorio murciano. Además, se añade que, para el ejercicio de 1998, la base del conjunto de las deducciones estatales y autonómicas por donativos y por inversiones no puede superar el 30 por 100 de la base imponible del impuesto.

- a.2) deducciones por donativos a entidades públicas y privadas destinadas a recuperar o conservar el patrimonio histórico de cada Comunidad Autónoma (CASTILLA Y LEÓN ²², COMUNIDAD VALENCIANA ²³ y MURCIA ²⁴), o, más genéricamente, donativos destinados a fundaciones de carácter cultural o asistencial (MADRID ²⁵), o donativos

Para el ejercicio de 1999, se estipula que la suma de la deducción estatal por adquisición y rehabilitación de vivienda habitual y de las deducciones autonómicas por adquisición o rehabilitación de vivienda habitual y de segunda vivienda no puede superar el importe anual establecido como límite para la deducción de vivienda habitual contemplada en la normativa estatal, y que el importe conjunto de las deducciones autonómicas por adquisición y rehabilitación de vivienda habitual y de segunda vivienda no puede superar las 40.000 pesetas.

- 22 Con vigencia para el ejercicio de 1998: artículo 3 de la Ley 11/1997, de 26 de diciembre.
Con vigencia para el ejercicio de 1999: artículo 6 de la Ley 13/1998, de 23 de diciembre.
La deducción alcanza al 10 por 100, en 1998, o al 15 por 100, en 1999, de las cantidades donadas a las Administraciones Públicas, la Iglesia Católica u otras iglesias, y determinadas fundaciones o asociaciones, y que se destinen a la reparación, conservación o restauración de bienes radicados en la Comunidad que formen parte del Patrimonio Histórico Español.
En el ejercicio de 1999, también se establece una deducción del 15 por 100 de las cantidades destinadas por los titulares de bienes inmuebles ubicados en el territorio de la Comunidad a la restauración, rehabilitación o reparación de los mismos, previa autorización de las obras por la propia Comunidad o el correspondiente Ayuntamiento, siempre y cuando dichos bienes estén inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o afectados por la declaración de Bien de Interés Cultural.
Se dice finalmente, también con efectos en 1999, que la base de las deducciones que se acaban de señalar para dicho ejercicio no pueden exceder del 5 por 100 de la base liquidable del contribuyente.
- 23 Con vigencia para el ejercicio de 1998 y para los ejercicios siguientes: artículos 4 y 7 de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, modificados a partir del ejercicio de 1999 por el artículo 12 de la Ley 10/1998, de 28 de diciembre.
Por donaciones relativas al Patrimonio Cultural Valenciano, son deducibles las siguientes cantidades:
- a) el 5 por 100 -en 1998- y el 10 por 100 -a partir de 1999- de las donaciones de bienes de dicho Patrimonio a ciertas entidades públicas y privadas: Generalitat Valenciana, Corporaciones Locales de la Comunidad Autónoma, entidades públicas de carácter cultural dependientes de la Administración autonómica o local de la Comunidad Autónoma, Universidades públicas de la Comunidad Autónoma, entidades sin fines lucrativos reguladas en el artículo 41 de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre;
 - b) el 5 por 100 de las donaciones de dinero a las entidades que se acaban de enumerar para la conservación, reparación y restauración de dichos bienes;
 - c) el 5 por 100 de las cantidades de dinero destinadas por los titulares de estos bienes a la conservación, reparación y restauración de los mismos. A partir de 1999, se especifica que la base de esta deducción no puede superar el 20 por 100 de la base liquidable del sujeto pasivo.
- 24 Con vigencia para el ejercicio de 1998: artículo 1 de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, modificado por el artículo 3 de la Ley 7/1998, de 5 de diciembre.
Con vigencia para el ejercicio de 1999: artículo 1 de la Ley 11/1998, de 28 de diciembre.
En este supuesto, la deducción es del 20 por 100 de las cantidades donadas a fundaciones cuyos fines primordiales sean el desarrollo de actuaciones de protección del Patrimonio Histórico de la Región de Murcia.
Además, se añade que, para el ejercicio de 1998, la base del conjunto de las deducciones estatales y autonómicas por donativos y por inversiones no puede superar el 30 por 100 de la base imponible del impuesto.
Para el ejercicio de 1999, se indica que esta deducción autonómica por donaciones a fundaciones es incompatible con la deducción estatal prevista para los mismos fines, y se añade que la base máxima de la deducción autonómica es la resultante de minorar a la cantidad establecida en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como límite para la deducción por donativos la cantidad de la deducción estatal.
- 25 Con vigencia para el ejercicio de 1998: artículo 1 de la Ley 28/1997, de 26 de diciembre.
Con vigencia para el ejercicio de 1999: artículo 1 de la Ley 26/1998, de 28 de diciembre.

a favor de ciertas entidades públicas y privadas con fines ecológicos (COMUNIDAD VALENCIANA ²⁶);

a.3) deducciones por nacimiento de hijos y a favor de las familias numerosas (CASTILLA Y LEÓN ²⁷, CATALUÑA ²⁸, COMUNIDAD VALENCIANA ²⁹, GALICIA ³⁰ y MADRID ³¹);

En estos preceptos se estipula que la deducción por donativos a Fundaciones alcanza al 10 por 100 de las cantidades donadas, y se añade que dicha deducción se computa a efectos del límite de la base liquidable general del impuesto para el conjunto de las deducciones por donativos y por inversiones y gastos realizados en bienes de interés cultural. En 1998, la deducción alcanza únicamente a las Fundaciones de carácter cultural, y sólo en 1999 se amplía el ámbito de dicha deducción a las Fundaciones culturales y/o asistenciales.

- ²⁶ Con vigencia para el ejercicio de 1998 y para los ejercicios siguientes: artículos 4 y 7 de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, modificados a partir del ejercicio de 1999 por el artículo 12 de la Ley 10/1998, de 28 de diciembre. En este precepto se señala que es deducible el 20 por 100 de las donaciones efectuadas a entidades públicas o privadas (Generalitat Valenciana, Corporaciones Locales de la Comunidad Autónoma, entidades públicas de carácter cultural dependientes de la Administración autonómica o local de la Comunidad Autónoma, entidades sin fines lucrativos reguladas en el art. 41 de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre), siempre que se hagan con finalidades ecológicas.
- ²⁷ Con vigencia para el ejercicio de 1998: artículo 3 de la Ley 11/1997, de 26 de diciembre. Con vigencia para el ejercicio de 1999: artículo 5 de la Ley 13/1998, de 23 de diciembre. La deducción es de 30.000 pesetas, en 1998, o de 35.000 pesetas, en 1999, por familia numerosa, aunque esta cifra se incrementa en 10.000 pesetas, en 1998, o en 15.000 pesetas, en 1999, por cada hijo beneficiario de la condición de familia numerosa que exceda del número mínimo de hijos exigidos para obtener esa condición. Esta deducción puede ser practicada solamente por el cabeza de familia y, si éste y su cónyuge no optan por la declaración conjunta, el importe de dicha deducción se prorroga entre ambos a partes iguales. En el ejercicio de 1999 se añade una nueva deducción por nacimiento o adopción de hijos (10.000 pesetas si es primer hijo; 20.000 pesetas si es segundo hijo; 30.000 pesetas si es tercer hijo; 40.000 pesetas si es cuarto hijo; y 50.000 pesetas si se trata del quinto hijo y sucesivos). Deducción que, en caso de no optar los cónyuges o adoptantes por la tributación conjunta, se prorroga por partes iguales en la declaración de cada uno. El prorrateo también opera, en el ejercicio de 1999 y para todas las deducciones que se acaban de citar, en los supuestos de períodos impositivos inferiores al año, aplicándose proporcionalmente al número de días que integran cada período.
- ²⁸ Con vigencia para el ejercicio de 1998 y para los ejercicios siguientes: artículos 39 y 40 de la Ley 16/1997, de 24 de diciembre, y, a partir del ejercicio de 1999, artículo 29 de la Ley 25/1998, de 31 de diciembre. La deducción alcanza una cifra de 25.000 pesetas por el nacimiento de un segundo o ulterior hijo. Esta deducción también se aplica en caso de adopción de un segundo o ulterior hijo a partir del ejercicio de 1999.
- ²⁹ Con vigencia para el ejercicio de 1998 y para los ejercicios siguientes: artículos 4 y 7 de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, modificados a partir del ejercicio de 1999 por el artículo 12 de la Ley 10/1998, de 28 de diciembre. En estos preceptos se introduce una deducción de 25.000 pesetas por cada hijo nacido o adoptado que sea el tercero o posterior del sujeto pasivo. A partir del ejercicio de 1999, se exige, para poder aplicar esta deducción, la convivencia ininterrumpida del sujeto pasivo con este hijo desde su nacimiento hasta el final del período impositivo.
- ³⁰ Con vigencia para el ejercicio de 1998: artículo 1 de la Ley 2/1998, de 8 de abril. Con vigencia para el ejercicio de 1999: artículo 1 de la Ley 7/1998, de 30 de diciembre. La deducción, que se practicará por partes iguales en la declaración de los progenitores si los hijos nacidos conviven con ambos y que se reducirá proporcionalmente en caso de período impositivo inferior al año, alcanza las siguientes cuantías por nacimiento de hijos: 20.000 pesetas, cuando se trate del primero o segundo hijos, 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 y sucesivos. En 1999, se aplica igualmente la deducción a los hijos adoptados, siempre y cuando el adoptado nazca en el período impositivo de que se trate y conviva con el contribuyente a la fecha de devengo del impuesto.
- ³¹ Con vigencia para el ejercicio de 1998: artículo 1 de la Ley 28/1997, de 26 de diciembre. Con vigencia para el ejercicio de 1999: artículo 1 de la Ley 26/1998, de 28 de diciembre.

a.4) deducciones a favor de las personas mayores (ARAGÓN³², BALEARES³³, COMUNIDAD VALENCIANA³⁴ y MADRID³⁵);

a.5) deducciones por minusvalía física y psíquica (ARAGÓN³⁶ y BALEARES³⁷);

En 1998, la deducción es de 25.000 pesetas por cada hijo nacido que conviva con el sujeto pasivo, siempre que la base imponible de éste no sea superior a 3.500.000 pesetas en declaración individual y a 5.000.000 de pesetas en declaración conjunta.

En 1999, esta misma deducción se incrementa hasta 25.450 pesetas.

- ³² Con vigencia para el ejercicio de 1998: artículo 1 de la Ley 4/1998, de 8 de abril.
La parte autonómica de la cuota íntegra que resulta de la aplicación de la tarifa autonómica se deduce en 25.000 pesetas por cada sujeto pasivo residente con edad igual o superior a 75 años y cuya base imponible no supere 2.000.000 de pesetas (declaración individual) o 3.000.000 de pesetas (declaración conjunta). Además, por cada ascendiente de edad igual o superior a 75 años que convivan con el sujeto pasivo, son deducibles 25.000 pesetas, siempre que el ascendiente no perciba rentas anuales superiores al salario mínimo interprofesional garantizado para mayores de 18 años.
- ³³ Con vigencia para el ejercicio de 1998 y para ejercicios siguientes: artículo 1 de la Ley 9/1997, de 22 de diciembre, y artículo 1 del Decreto 111/1998, de 11 de diciembre, que desarrolla dicha ley.
La parte autonómica de la cuota íntegra que resulta de la aplicación de la tarifa autonómica se deduce en 4.000 pesetas por cada sujeto pasivo residente con edad igual o superior a 65 años y cuya base imponible no supere 1.500.000 pesetas (declaración individual) o 2.000.000 de pesetas (declaración conjunta).
- ³⁴ Con vigencia para el ejercicio de 1998 y para los ejercicios siguientes: artículos 4 y 7 de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, modificados a partir del ejercicio de 1999 por el artículo 12 de la Ley 10/1998, de 28 de diciembre.
En 1998, los sujetos pasivos con una edad igual o superior a 65 años tienen derecho a una deducción de 10.000 pesetas, siempre que su base imponible no supere en más de una vez y media al salario mínimo interprofesional garantizado para mayores de 18 años.
A partir de 1999, se elimina esta deducción y se introduce otra de 25.000 pesetas a favor de los sujetos pasivos minusválidos de edad igual o superior a 65 años.
- ³⁵ Con vigencia para el ejercicio de 1998: artículo 1 de la Ley 28/1997, de 26 de diciembre.
Con vigencia para el ejercicio de 1999: artículo 1 de la Ley 26/1998, de 28 de diciembre.
En 1998, por ascendientes inválidos de edad igual o superior a 65 años que convivan con el sujeto pasivo, son deducibles 10.000 pesetas, siempre que el ascendiente no perciba rentas anuales superiores al salario mínimo interprofesional garantizado para mayores de 18 años y que sea invidente, mutilado o inválido, físico o psíquico, congénito o sobrevenido, y siempre, además, que la base imponible del sujeto pasivo no sea superior a 3.500.000 pesetas.
En 1999 esta deducción se elimina y, en su lugar, se establece una nueva deducción de 50.000 pesetas por cada acogimiento no remunerado de una persona mayor de 65 años no familiar, esto es, no unida al contribuyente por un parentesco inferior al cuarto grado de consanguinidad o de afinidad. Para gozar de esta deducción es necesario que el acogimiento venga acompañado por una convivencia entre acogido y contribuyente de más de 183 días al año y que el mismo no dé lugar a la obtención de ayudas o subvenciones de la Comunidad Autónoma de Madrid.
- ³⁶ Con vigencia para el ejercicio de 1998: artículo 1 de la Ley 4/1998, de 8 de abril.
La deducción es de 25.000 pesetas por cada sujeto pasivo, descendiente soltero o ascendiente, que sean invidentes, mutilados o inválidos físicos o psíquicos, siempre que sus rentas anuales sean inferiores al salario mínimo interprofesional.
- ³⁷ Con vigencia para el ejercicio de 1998 y para ejercicios siguientes: artículo 1 de la Ley 9/1997, de 22 de diciembre, y artículo 2 del Decreto 111/1998, de 11 de diciembre, que desarrolla dicha ley.
Se incrementa en 10.000 pesetas la deducción estatal por cada sujeto pasivo o, en su caso, cada descendiente soltero o cada ascendiente que dependan de dicho sujeto pasivo, aquejados de minusvalía física o psíquica. Esta deducción sólo es aplicable si el descendiente o ascendiente con minusvalía no tiene rentas anuales superiores al salario mínimo interprofesional y si la base imponible del beneficiario (sujeto pasivo, descendiente o ascendiente con minusvalía) no supera 1.500.000 pesetas (declaración individual) o 2.000.000 de pesetas (declaración conjunta).

- a.6) deducciones a favor de las unidades familiares con hijos en edad preescolar o universitaria (BALEARES ³⁸).
- a.7) deducciones a favor de los titulares de fincas o terrenos incluidos en las áreas de suelo rústico protegido (BALEARES ³⁹).

b) *Impuesto sobre el Patrimonio*: no existe normativa autonómica hasta el momento modificando la normativa estatal. En cuanto al mínimo exento y a la tarifa de este impuesto, la legislación de la COMUNIDAD VALENCIANA fija dicho mínimo en una cuantía idéntica a la establecida con carácter subsidiario en la normativa estatal ⁴⁰ y se remite a dicha normativa para la fijación de la tarifa ⁴¹.

c) *Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*: sólo la Comunidad Autónoma de MADRID ha incrementado la tarifa estatal aplicable a las transmisiones *mortis causa*, al mismo tiempo que ha minorado las reducciones estatales sobre la base imponible de este impuesto ⁴². La COMUNIDAD VALENCIANA, por el contrario, se limita a estipular que la tarifa aplica-

³⁸ Con vigencia para el ejercicio de 1998 y para ejercicios siguientes: artículo 1 de la Ley 9/1997, de 22 de diciembre, y artículos 3 y 4 del Decreto 111/1998, de 11 de diciembre, que desarrolla dicha ley.

La deducción alcanza el 15 por 100 de las cantidades satisfechas por la custodia, en guarderías y centros escolares, de hijos mayores de 3 años y menores de 6, con el límite máximo de 25.000 pesetas, siempre que los padres trabajen fuera del domicilio familiar y su base imponible no supere 1.500.000 pesetas (declaración individual) o 2.000.000 de pesetas (declaración conjunta).

Los residentes en las Islas Baleares también pueden deducirse, por otra parte, el 10 por 100 de los gastos sufragados en los estudios universitarios de los hijos que realicen dichos estudios fuera del territorio balear, por existir imposibilidad de realizarlos en la Universidad de las Islas Baleares, con el límite de 10.000 pesetas.

³⁹ Con vigencia para el ejercicio de 1999 y para los ejercicios siguientes: disposición adicional decimotercera de la Ley 6/1999, de 3 de abril, de las directrices de ordenación territorial de las Illes Balears y de medidas tributarias.

La deducción es del 25 por 100 de los gastos de conservación y mejora realizados en las fincas o terrenos incluidos en las áreas de suelo rústico protegido por la mencionada ley, por generar los citados terrenos rendimientos o incrementos de patrimonio sujetos durante el ejercicio de aplicación de la deducción. Ahora bien, esta deducción es aplicable dentro de unos límites (el importe de la deducción no podrá superar la mayor de dos cantidades: la satisfecha en concepto de Impuesto sobre los Bienes Inmuebles de Naturaleza Rústica o la cantidad de 1.000 pesetas por hectárea de extensión de la finca; y ese importe de la deducción, junto con las restantes aplicables, podrá alcanzar hasta el 100 por 100 de la cuota íntegra autonómica del ejercicio). Y la aplicación de la deducción exige, por último, que se cumplan determinados requisitos (que esos gastos no se hayan considerado como deducibles de los ingresos brutos a efectos de determinar la base imponible y que al menos un 33 por 100 de la extensión de la finca quede incluida en una área de suelo rústico protegido por la ley citada).

⁴⁰ 17.000.000 de pesetas en 1998 y 17.300.000 pesetas en 1999: artículo 8 de la Ley valenciana 13/1997, de 23 de diciembre, modificada, a partir del 1 de enero de 1999, por el artículo 38 de la Ley 11/1998, de 29 de diciembre.

⁴¹ Artículo 9 de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre.

⁴² Con vigencia para el ejercicio de 1999: artículos 2 y 3 de la Ley 26/1998, de 28 de diciembre.

En estos preceptos se mantiene, para el ejercicio de 1999, la regulación estatal vigente en 1998 de las reducciones sobre la base imponible y de la tarifa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Se aplica, por tanto, a la sucesiones de los causantes residentes en la Comunidad Autónoma de Madrid las reducciones y la tarifa establecidas en la redacción vigente en 1998 de los artículos 20.2 a) y 21.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre. Esta redacción ha sido modificada, para el resto de Comunidades Autónomas, a partir del 1 de enero de 1999, por los artículos 64 y 65 de la Ley 49/1998, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1999 (BOE, n.º 313, de 31 de diciembre de 1998).

ble en ese territorio será la prevista en la normativa estatal subsidiaria ⁴³. Y, finalmente, la mayoría de Comunidades Autónomas han optado por el establecimiento de nuevas reducciones sobre la base imponible en los siguientes casos:

- c.1) transmisiones *mortis causa* de vivienda habitual u otros bienes entre parientes (BALEARES ⁴⁴ y CATALUÑA ⁴⁵);
- c.2) transmisiones *mortis causa* de bienes a favor de causahabientes minusválidos (CATALUÑA ⁴⁶ y COMUNIDAD VALENCIANA ⁴⁷);

⁴³ Artículo 11 de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre.

⁴⁴ Con vigencia para el ejercicio de 1998 y para los ejercicios siguientes: artículo 2 de la Ley 9/1997, de 22 de diciembre, y artículos 6 y 7 del Decreto 111/1998, de 11 de diciembre, que desarrolla dicha ley.

Se aplica una deducción de 500.000 pesetas en las adquisiciones *mortis causa* de los sujetos pasivos residentes en Baleares que estén comprendidos en el grado de parentesco previsto en el Grupo I del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 28 de diciembre, que regula el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Asimismo, las transmisiones *mortis causa* de la vivienda habitual tienen una reducción del 100 por 100 de su valor, con el límite de 20.000.000 de pesetas por cada sujeto pasivo, siempre que los causahabientes sean cónyuge, ascendientes o descendientes de aquél o bien parientes colaterales mayores de 65 años que hubieran convivido con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento.

⁴⁵ Con vigencia para el ejercicio de 1998 y para los ejercicios siguientes: artículo 41 de la Ley 16/1997, de 24 de diciembre, y, a partir del ejercicio de 1999, artículos 30 y 31 de la Ley 25/1998, de 31 de diciembre.

Se establecen en estos preceptos reducciones aplicables a las transmisiones *mortis causa* entre los parientes incluidos en los Grupos I, II, III y IV del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, que regula el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Además, se añade que en las adquisiciones *mortis causa* que correspondan al cónyuge, descendientes o adoptados del causante (a partir del ejercicio de 1999 también se incluyen, en defecto de los mencionados, a los ascendientes, adoptantes y colaterales hasta el tercer grado), se puede aplicar en la base imponible una reducción del 95 por 100 sobre el valor de algunos bienes y derechos de carácter profesional y empresarial que se enumeran en los preceptos indicados, siempre que se mantengan los bienes y derechos adquiridos en el patrimonio del sujeto pasivo durante los 10 años siguientes a la muerte del causante, salvo que, a su vez, muera el adquirente dentro de este plazo. A partir del ejercicio de 1999, también goza de esta reducción del 95 por 100 la transmisión de fincas rústicas de dedicación forestal que dispongan de un plan técnico de gestión y mejora forestal aprobado por la Comunidad, aunque únicamente si el adquirente mantiene la titularidad de la finca durante los cinco años siguientes a la muerte del causante, salvo que, a su vez, muera el adquirente dentro de este plazo.

Finalmente, también se aplica una reducción del 95 por 100 del valor de las adquisiciones *mortis causa* de la vivienda habitual del causante, con el límite de 20.000.000 de pesetas, si son cónyuge, ascendientes o descendientes del mismo (a partir del ejercicio de 1999 se incluyen también adoptados y adoptantes), o bien pariente colateral mayor de 65 años que hubiese convivido con el causante durante los dos años anteriores a su muerte, y siempre que se mantengan los bienes y derechos adquiridos en el patrimonio del sujeto pasivo durante los 10 años siguientes a la muerte del causante, salvo que, a su vez, muera el adquirente dentro de este plazo.

Hay que señalar, finalmente, que, a partir del ejercicio de 1999, los miembros de la uniones estables de pareja reguladas en la Ley catalana 10/1998, de 15 de julio, tienen, en relación al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y respecto a las adquisiciones *mortis causa* de uno de los convivientes en la herencia del otro, la asimilación a los cónyuges, siempre que acrediten mediante escritura pública la existencia de la unión estable de pareja heterosexual u homosexual.

⁴⁶ Con vigencia para el ejercicio de 1998 y para los ejercicios siguientes: artículo 41 de la Ley 16/1997, de 24 de diciembre, y, a partir del ejercicio de 1999, artículo 30 de la Ley 25/1998, de 31 de diciembre.

Se estipula en estos artículos que en las adquisiciones por personas con disminución física, psíquica o sensorial, se aplica, adicionalmente a la reducción en función de parentesco, una reducción de 25.000.000 de pesetas, que sustituye a la reducción prevista en la normativa estatal por causa de minusvalía física, psíquica o sensorial.

⁴⁷ Con vigencia para el ejercicio de 1998 y para los ejercicios siguientes: artículo 10 de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, modificado a partir del ejercicio de 1999 por el artículo 39 de la Ley 11/1998, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Generalitat Valenciana para 1999.

- c.3) transmisiones *mortis causa* de parcelas agrícolas de reducida dimensión entre parientes (BALEARES ⁴⁸, CASTILLA Y LEÓN ⁴⁹ y COMUNIDAD VALENCIANA ⁵⁰);
- c.4) cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros de vida con una relación de parentesco con el causante (CATALUÑA ⁵¹);
- c.5) segundas o ulteriores transmisiones *mortis causa* entre parientes (CATALUÑA ⁵²).

En 1998, se aplica en los casos de adquisiciones por personas con minusvalía física, psíquica o sensorial, una reducción de 11.502.000 pesetas.

A partir de 1999, esta reducción se incrementa hasta una cuantía de 15.612.000 pesetas.

- ⁴⁸ Con vigencia para el ejercicio de 1999 y para los ejercicios siguientes: disposición adicional decimotercera de la Ley 6/1999, de 3 de abril, de las directrices de ordenación territorial de las Illes Balears y de medidas tributarias. En este caso, la reducción alcanza el porcentaje del 95 por 100 del valor del terreno ubicado, al menos en un 33 por 100 de su extensión, en un área de suelo rústico protegido por la ley mencionada, siempre y cuando se trate de una adquisición *mortis causa* que corresponda a los cónyuges, ascendientes, descendientes o adoptados de la persona finada.
- ⁴⁹ Con vigencia para el ejercicio de 1999 y para los ejercicios siguientes: artículo 7 de la Ley 13/1998, de 23 de diciembre. La reducción es el 99 por 100 del valor de la base imponible que corresponda a una explotación agraria situada en el territorio de la Comunidad, o de derechos de usufructo sobre la misma, siempre que el causante sea agricultor profesional, que la adquisición corresponda al cónyuge, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes y colaterales hasta el tercer grado de la persona fallecida, y que el adquirente mantenga la explotación durante los 10 años siguientes al fallecimiento del causante (en caso de no cumplirse este último requisito debe pagarse la parte del impuesto que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora correspondientes). Esta reducción, finaliza diciendo el precepto señalado, es incompatible, para una misma explotación, con la reducción del 95 por 100 en caso de transmisiones *mortis causa* entre parientes de empresas individuales, negocios profesionales o participaciones en determinadas entidades exentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en los términos expresados en el artículo 20.2 c) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (Ley 29/1987, de 18 de diciembre).
- ⁵⁰ Con vigencia para el ejercicio de 1998 y para los ejercicios siguientes: artículo 10 de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, modificado a partir del ejercicio de 1999 por el artículo 15 de la Ley 10/1998, de 28 de diciembre. Se trata de supuestos de transmisión de explotaciones agrícolas a favor del cónyuge, de los descendientes o adoptados del causante, o incluso a favor de los ascendientes y adoptantes del causante, sobre la que es posible aplicar una reducción del 95 por 100 del valor de la explotación transmitida, siempre que se cumplan ciertos requisitos. Estos requisitos han sido modificados, a partir de 1999, por el artículo 15 de la Ley 10/1998, de 28 de diciembre.
- ⁵¹ Con vigencia para el ejercicio de 1998 y para los ejercicios siguientes: artículo 41 de la Ley 16/1997, de 24 de diciembre, y, a partir del ejercicio de 1999, artículos 30 y 31 de la Ley 25/1998, de 31 de diciembre. Se indica en estos preceptos que a las cantidades percibidas por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida se aplica una reducción del 100 por 100, con el límite de 1.500.000 pesetas, siempre que el parentesco de dicho beneficiario con el contratante muerto sea el de cónyuge, ascendiente, descendiente, adoptante o adoptado, y siempre y cuando dicho beneficiario no tenga derecho al régimen de bonificaciones y reducciones establecido en la disposición transitoria cuarta de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, que regula el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. A estos efectos, a partir del ejercicio de 1999, los miembros de la uniones estables de pareja reguladas en la Ley catalana 10/1998, de 15 de julio, tienen, en relación al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y respecto a las adquisiciones *mortis causa* de uno de los convivientes en la herencia del otro, la asimilación a los cónyuges, siempre que acrediten mediante escritura pública la existencia de la unión estable de pareja heterosexual u homosexual.
- ⁵² Con vigencia para el ejercicio de 1998 y para los ejercicios siguientes: artículo 41 de la Ley 16/1997, de 24 de diciembre, y, a partir del ejercicio de 1999, artículos 30 y 31 de la Ley 25/1998, de 31 de diciembre. Esta deducción se aplica en la segunda y ulteriores transmisiones *mortis causa* en caso de que unos mismos bienes o derechos, en un período máximo de 10 años, sean objeto de dos o más transmisiones *mortis causa* o más en favor del cónyuge, de los descendientes o de los ascendientes (a partir del ejercicio de 1999 se añade, junto a los parientes que se acaban de mencionar, a los adoptantes y a los adoptados).

d) *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*: este impuesto estatal cedido ha visto modificados (incrementados o reducidos) algunos de sus tipos de gravamen por parte de las Comunidades Autónomas, sin perjuicio de que la legislación de la COMUNIDAD VALENCIANA haya previsto unos tipos de gravamen idénticos a los fijados en la normativa estatal subsidiaria⁵³. Las modificaciones de los tipos de gravamen se han producido en los siguientes supuestos:

- d.1) transmisiones de inmuebles en general (MURCIA⁵⁴);
- d.2) transmisiones de inmuebles en general y constitución y cesión de derechos reales sobre los mismos, salvo los derechos reales de garantía (ARAGÓN⁵⁵, CATALUÑA⁵⁶ y GALICIA⁵⁷);
- d.3) transmisiones de inmuebles específicos (BALEARES⁵⁸ y CATALUÑA⁵⁹).

Hay que señalar, en este ámbito, que, a partir del ejercicio de 1999, los miembros de la uniones estables de pareja reguladas en la Ley catalana 10/1998, de 15 de julio, tienen, en relación al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y respecto a las adquisiciones *mortis causa* de uno de los convivientes en la herencia del otro, la asimilación a los cónyuges, siempre que acrediten mediante escritura pública la existencia de la unión estable de pareja heterosexual u homosexual.

- 53 Artículos 13 y 14.2 de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre.
Estos preceptos establecen para el ejercicio de 1998 y para los siguientes ejercicios el tipo del 6 por 100 para las transmisiones de inmuebles y para la constitución y cesión de derechos reales sobre los mismos (excepto los derechos reales de garantía), y el tipo del 0,5 por 100 para las primeras copias de escrituras y actas notariales en general.
- 54 Con vigencia para el ejercicio de 1998: artículo 2 de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre.
Con vigencia para el ejercicio de 1999 y para los ejercicios siguientes: artículo 2 de la Ley 11/1998, de 28 de diciembre.
El tipo de gravamen aplicable a la transmisión de inmuebles en general se sitúa en el 7 por 100.
- 55 Con vigencia para el ejercicio de 1998 y para los ejercicios siguientes: artículo 2 de la Ley 4/1998, de 8 de abril.
El tipo de gravamen aplicable a la transmisión de inmuebles, y a la constitución y la cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos, salvo los de garantía, es del 7 por 100.
- 56 Con vigencia para el ejercicio de 1998 y para los ejercicios siguientes: artículo 42 de la Ley 16/1997, de 24 de diciembre, y, a partir del ejercicio de 1999, artículo 32 de la Ley 25/1998, de 31 de diciembre.
El tipo de gravamen aplicable a la transmisión de inmuebles, y a la constitución y la cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos, salvo los de garantía, es del 7 por 100.
- 57 Con vigencia para el ejercicio de 1998 y para los ejercicios siguientes: artículo 2 de la Ley 2/1998, de 8 de abril.
El tipo de gravamen aplicable a la transmisión de inmuebles, y a la constitución y la cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos, salvo los de garantía, es del 7 por 100.
- 58 Con vigencia para el ejercicio de 1998 y para ejercicios siguientes: artículo 3 de la Ley 9/1997, de 22 de diciembre.
A tenor de lo dispuesto en este precepto, el tipo de gravamen aplicable en la transmisión de bienes inmuebles del Parque Balear de Innovación Tecnológica es del 0,5 por 100.
- 59 Con vigencia para el ejercicio de 1999 y para los ejercicios siguientes: artículo 32 de la Ley 25/1998, de 31 de diciembre.
En este precepto se estipula que la segunda o ulterior transmisión de una vivienda y sus anexos a una empresa a la que sean aplicables las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad del sector inmobiliario tributa al tipo impositivo del 2 por 100, siempre que se incorpore esa vivienda al activo circulante de la empresa. Para que la aplicación de este tipo reducido sea definitiva, sin embargo, la ley exige que el sujeto pasivo justifique la venta posterior de la finca en el plazo de dos años después de su adquisición, pues, en caso contrario, dicho sujeto debe presentar una declaración complementaria con aplicación de un tipo del 5 por 100 e incorporando los intereses de demora correspondientes.

- d.4) transmisiones de inmuebles específicos y constitución y cesión de derechos reales sobre los mismos, salvo los derechos reales de garantía (MURCIA ⁶⁰);
- d.5) expedición de primeras copias de escrituras en caso de adquisición de vivienda habitual (COMUNIDAD VALENCIANA ⁶¹).

e) *Tributos sobre el juego:*

- e.1) algunas leyes autonómicas han modificado el tipo tributario general y los tipos específicos en los casinos de juego y las cuotas fijas en los casos de explotación de máquinas o aparatos automáticos aptos para la realización de juegos, de la tasa estatal que grava los juegos de suerte, envite o azar (ARAGÓN ⁶², CASTILLA Y LEÓN ⁶³, CATALUÑA ⁶⁴, COMUNIDAD VALENCIANA ⁶⁵, GALICIA ⁶⁶, LA RIOJA ⁶⁷ y MURCIA ⁶⁸);
- e.2) alguna Comunidad Autónoma ha modificado las tarifas de la tasa sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias (GALICIA ⁶⁹);

⁶⁰ Con vigencia para el ejercicio de 1998: artículo 2 de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, modificado por el artículo 3 de la Ley 7/1998, de 5 de diciembre.

Con vigencia para el ejercicio de 1999 y para los ejercicios siguientes: artículo 2 de la Ley 11/1998, de 28 de diciembre.

En el caso de transmisión, constitución y cesión de derechos reales, salvo los de garantía, de las viviendas calificadas administrativamente de protección oficial de régimen especial, el tipo aplicable es del 4 por 100.

⁶¹ Con vigencia para el ejercicio de 1998 y para los ejercicios siguientes: artículo 14 de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre.

Las primeras copias de escrituras que documenten adquisiciones de vivienda habitual tributan al tipo del 0,4 por 100.

⁶² Con vigencia para el ejercicio de 1998 y para los ejercicios siguientes: artículo 3 de la Ley 4/1998, de 8 de abril, modificado a partir del ejercicio de 1999 por el artículo 1 de la Ley 12/1998, de 22 de diciembre.

⁶³ Con vigencia para el ejercicio de 1998 y para los ejercicios siguientes: artículo 4 de la Ley 11/1997, de 26 de diciembre, modificado a partir del ejercicio de 1999 por el artículo 8 de la Ley 13/1998, de 23 de diciembre.

⁶⁴ Con vigencia para el ejercicio de 1999 y para los ejercicios siguientes: artículo 33 de la Ley 25/1998, de 31 de diciembre.

⁶⁵ Con vigencia para el ejercicio de 1998 y para los ejercicios siguientes: artículo 15 de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, modificado a partir del ejercicio de 1999 por el artículo 41 de la Ley 11/1998, de 29 de diciembre.

⁶⁶ Con vigencia para el ejercicio de 1998 y para los ejercicios siguientes: artículo 3.Dos de la Ley 2/1998, de 8 de abril, modificado a partir del ejercicio de 1999 por el artículo 2 de la Ley 7/1998, de 30 de diciembre.

⁶⁷ Con vigencia para el ejercicio de 1998 y para los ejercicios siguientes: artículo 2 de la Ley 9/1997, de 22 de diciembre, modificado en el ejercicio de 1998 por el artículo único de la Ley 1/1998, de 11 de febrero, y modificado a partir del ejercicio de 1999 por el artículo 2 de la Ley 12/1998, de 17 de diciembre.

⁶⁸ Con vigencia para el ejercicio de 1998 y para los ejercicios siguientes: artículo 3 de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, modificado a partir del ejercicio de 1999 por el artículo 3 de la Ley 11/1998, de 28 de diciembre.

⁶⁹ Con vigencia para el ejercicio de 1998 y para los ejercicios siguientes: artículo 3.Uno de la Ley 2/1998, de 8 de abril.

- e.3) en algún supuesto, la modificación ha afectado a otros elementos tributarios, como el devengo o la gestión y recaudación de dichas tasas (ARAGÓN ⁷⁰, CASTILLA Y LEÓN ⁷¹, CATALUÑA ⁷² y MURCIA ⁷³), o en materia de gestión, inspección, infracciones y sanciones, jurisdicción competente y aplicación subsidiaria de la Ley General Tributaria (MADRID ⁷⁴).

3. Valoración doctrinal.

El modelo de atribución de competencias normativas sobre los tributos estatales cedidos a las Comunidades Autónomas vigente a partir de 1997, cuyo régimen acabamos de describir, es valorado positivamente, entre muchos otros, por GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, en cuanto a la consecución de niveles aceptables de autonomía y corresponsabilidad fiscal, de coordinación, de solidaridad y de suficiencia ⁷⁵. En este mismo sentido, RUIZ-HUERTA CARBONELL y LÓPEZ LABORDA, por ejemplo,

⁷⁰ Con vigencia para el ejercicio de 1998 y para los ejercicios siguientes: artículo 3 de la Ley 2/1998, de 8 de abril. En este precepto se contienen estipulaciones sobre el devengo, la exigibilidad y el pago de la tasa que grava la realización de juegos de azar.

⁷¹ Con vigencia para el ejercicio de 1999 y para los ejercicios siguientes: artículo 9 de la Ley 13/1998, de 23 de diciembre. En este precepto se contienen estipulaciones sobre el devengo, la exigibilidad y el pago de la tasa que grava la realización de juegos de azar, cuando se trate de máquinas o aparatos automáticos aptos para la realización de dichos juegos. Asimismo, se realiza una remisión a la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad para la aprobación de los modelos y los plazos en que se deben efectuar las declaraciones e ingresos y para el establecimiento de las normas precisas para la gestión y la liquidación de la mencionada tasa.

⁷² Con vigencia para el ejercicio de 1999 y para los ejercicios siguientes: artículos 34 y 35 de la Ley 25/1998, de 31 de diciembre. Se regulan en el mencionado precepto cuestiones como el devengo o la exigibilidad de la tasa que grava la realización de juegos de azar, incluyendo la modalidad que grava el juego de la plena o el bingo, y se remite a un desarrollo reglamentario la determinación de los períodos temporales y los requisitos formales del pago de dicha tasa.

⁷³ Con vigencia para el ejercicio de 1998 y para los ejercicios siguientes: artículo 3 de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, modificado a partir del ejercicio de 1999 por el artículo 3 de la Ley 11/1998, de 28 de diciembre. En estos preceptos se contienen estipulaciones sobre el devengo de la tasa específica sobre máquinas recreativas y de azar de los tipos B y C, que coincide con cada año natural, y la gestión y recaudación de la tasa estatal sobre el juego, que se realiza en pagos fraccionados trimestrales iguales y a partir de un Padrón formado anualmente. Este último, además, ha de ser expuesto al público durante un plazo de 15 días y publicado en el Boletín Oficial de la Región de Murcia.

⁷⁴ Con vigencia para el ejercicio de 1998 y para los ejercicios siguientes: apartados 14, 15 y 16 del artículo 2 de la Ley 28/1997, de 26 de diciembre. Estos preceptos, que modifican parcialmente la Ley 12/1994, de 27 de diciembre, de tributación sobre los juegos de suerte, envite y azar, se limitan a reconocer las competencias de gestión de la Comunidad Autónoma de Madrid sobre la tasa estatal cedida que grava el juego, incluidas las competencias para aplicar las infracciones y sanciones conforme a lo dispuesto en la Ley General Tributaria y demás disposiciones, y a contemplar la posibilidad de interponer recurso económico-administrativo contra los actos de gestión de esta tasa, tal como se estipula en la LOFCA, remitiendo en todo lo demás a la aplicación subsidiaria de la Ley General Tributaria.

⁷⁵ GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E., «La reforma de la Hacienda autonómica», *Impuestos*, n.º 14, 1997, págs. 48 y ss.

afirman que este nuevo modelo de cesión «constituye una medida acertada para disciplinar la actividad financiera» de las Comunidades Autónomas «y fortalecer su autonomía financiera», no afectando a la unidad del sistema fiscal al garantizarse la armonización de los impuestos cedidos ⁷⁶.

Sin embargo, en cuanto a la cesión parcial a las Comunidades Autónomas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, GARCÍA AÑOVEROS ⁷⁷ entiende que hubiera sido «mejor, para introducir corresponsabilidad, una participación múltiple en varios impuestos referidos a su propio territorio», puesto que «la recaudación por Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no es una buena fuente y referencia de recaudación estable» y «el conjunto de la recaudación» por varios impuestos «produce menores diferencias territoriales que la de uno solo». Además, añade este autor, «una participación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (o en otro u otros impuestos) recaudado en el propio territorio, supera algunos de los problemas analizados si se establece, por ejemplo, un porcentaje de participación distinto para cada territorio, según su respectiva situación de riqueza y capacidad recaudatoria». Esto es así porque «la corresponsabilidad (...) tiende a generar diferencias en la "calidad política" autonómica, según sea el grado de autofinanciación que se consiga por unas u otras Comunidades Autónomas: las ricas tenderán a "vivir de lo suyo", de la riqueza de su territorio, más que las pobres». Por ello, «para acercar la calidad política del sistema de financiación habría que pensar en unas participaciones de tipo diferentes según las Comunidades Autónomas».

Igualmente crítico con el modelo de cesión de tributos estatales a las Comunidades Autónomas vigente en el quinquenio 1997-2001 se muestra ZORNOZA PÉREZ, en un sentido similar al expresado por GARCÍA AÑOVEROS, cuando afirma que las figuras tributarias cedidas «pertenecen de forma prácticamente exclusiva a la imposición directa y, por ello, el grado de autonomía que podrán alcanzar las distintas Comunidades Autónomas será muy variable y dependerá de la distribución territorial de las capacidades fiscales sobre las que pivota el nuevo modelo que -como es obvio- no resulta suficientemente homogénea; sobre todo, porque entre los nuevos tributos cedidos no se encuentra ningún gravamen sobre el consumo, ni general ni específico (...)» ⁷⁸.

⁷⁶ RUIZ-HUERTA CARBONELL, J. y LÓPEZ LABORDA, J., «Catorce preguntas sobre el nuevo sistema de financiación autonómica», AAVV, *Informe Comunidades Autónomas 1996*, Vol. I, Instituto de Derecho Público, Barcelona, 1997, págs. 598 y ss.

Así, por ejemplo, en el caso del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, afirma VILLAR EZCURRA, M., «Las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en el proceso de armonización fiscal de la Unión Europea», *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos prácticos)*, Ed. Estudios Financieros, n.º 195, 1999, pág. 157, que las «cautelas de legislador» al reservar al Estado «las competencias para regular los tipos de gravamen autonómicos de las rentas irregulares y los aplicables a determinadas categorías de rentas, los ajustes en la cuota íntegra, los límites de deducción a la base imponible, los pagos a cuenta y las deducciones por inversiones empresariales», «constituyen la expresión de la compatibilidad del nuevo diseño competencial con el principio de unidad financiera con que se define en el ordenamiento constitucional la autonomía de las Comunidades Autónomas».

⁷⁷ GARCÍA AÑOVEROS, J., «La financiación de las CC.AA.: El debate de la corresponsabilidad», *Dirección y Progreso*, n.º 150, 1996, págs. 48 y 49.

⁷⁸ ZORNOZA PÉREZ, J., «El nuevo modelo y el bloque de la constitucionalidad», *Dirección y Progreso*, n.º 150, 1996, pág. 58.

Ya desde una perspectiva diferente, GARCÍA RUIZ y GIRÓN REGUERA opinan que «el *principio de unidad* puede quedar en entredicho en el caso de que las Comunidades hagan un uso inmoderado de sus potestades normativas por cuanto se corre el riesgo de generar una competencia fiscal desleal entre las autonomías y de promover desigualdades territoriales», siendo ello especialmente grave «por la desigualdad del punto de partida, es decir, la presencia *ab initio* de graves desequilibrios territoriales, lo que puede llevar a su vez a la quiebra del *principio de solidaridad* que requiere en un país como el nuestro, aun cuando existiese uniformidad normativa, unos adecuados sistemas de redistribución territorial sin los que el Estado Autonómico sería inviable para pasar a ser otra cosa distinta»⁷⁹.

En relación también con los principios constitucionales, GARCÍA MORILLO, PÉREZ TREMPs y ZORNOZA PÉREZ⁸⁰, sostienen que «el nuevo modelo de financiación de las Comunidades Autónomas consagra (...) la desigualdad entre los ciudadanos, en razón del territorio en el que residen, en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», lo cual equivale a decir que se ha instaurado «una desigualdad en el cumplimiento del deber tributario previsto en el artículo 31.1 de la Constitución», se ha desconocido «la igualdad de los españoles en cualquier parte del territorio nacional establecida en el artículo 139.1 de la Constitución», y el Estado no ha cumplido con su obligación de «garantizar la igualdad de los ciudadanos en el cumplimiento de sus deberes constitucionales, prevista en el artículo 149.1.1.º de la Norma Fundamental». La regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, añaden estos autores, «en cuanto forma igualitaria del cumplimiento de un deber constitucional, es (...) una competencia estatal que no es, *por su propia naturaleza*, susceptible de transferencia o delegación», por lo que debe existir al respecto «una regulación estatal uniforme (...) sin perjuicio (...) de la capacidad de diferenciación por la vía constitucionalmente existente (los recargos), pero no mediante el ejercicio de las propias competencias estatales».

En un sentido similar, J. PÉREZ ROYO⁸¹ se cuestiona la constitucionalidad de la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre, de modificación parcial de la LOFCA, al considerar que la misma «ha reformado la Constitución al posibilitar la territorialización parcial del IRPF» -en su condición de «tributo a través del cual se define para el ciudadano el núcleo esencial del deber constitucional» de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.3 de la CE), y, por tanto, de imposible territorialización- «sin seguir el procedimiento de reforma previsto en ésta y ha reformado las competencias financieras de las Comunidades Autónomas sin que se haya seguido el procedimiento de reforma previsto en los Estatutos de Autonomía». Además, siempre a juicio del mismo autor, «la atribución de capacidad normativa a los entes subcentrales sobre elementos esenciales del

⁷⁹ GARCÍA RUIZ, J.L. y GIRÓN REGUERA, E., «La incidencia del modelo de Estado en el sistema de financiación autonómica», *Revista Española de Derecho Constitucional* (REDC), n.º 51, 1997, págs. 151 y 152.

En un sentido similar, *vid.* DE LA CRUZ RODRÍGUEZ, B., «Consideraciones sobre la nueva financiación autonómica», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública* (RDFHP), n.º 247, 1998, págs. 158 y 159.

⁸⁰ GARCÍA MORILLO, J., PÉREZ TREMPs, P. y ZORNOZA PÉREZ, J., *Constitución y financiación autonómica*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1998, págs. 28 y 29, págs. 59 y 60 y pág. 165.

⁸¹ PÉREZ ROYO, J., «El nuevo modelo de financiación autonómica. Análisis exclusivamente constitucional», *Working Papers* n.º 136, Institut de Ciències Polítiques i Socials, Barcelona, 1997, pág. 27, págs. 13 a 27 y págs. 40 a 54.

IRPF no es coherente con las exigencias del principio de unidad de mercado y de decisión unitaria de la política económica» y vulnera los títulos competenciales del Estado sobre «la regulación de las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales» (art. 149.1.1.º de la CE) y sobre «bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica» (art. 149.1.13.º de la CE).

Otro conjunto de críticas se ciñen ya a aspectos más concretos o técnicos del régimen de los tributos cedidos. Así, por ejemplo, la inclusión de límites como el que aparece sobre el Impuesto que grava la Renta de las Personas Físicas, según el cual la cuota resultante de aplicar la tarifa autonómica no podrá ser superior o inferior en un 20 por 100 a la cuota que, con carácter subsidiario, se obtendría aplicando la tarifa estatal complementaria que se contiene en la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, es valorada negativamente por excesivamente restrictiva por ZORNOZA PÉREZ⁸² o ADAME MARTÍNEZ⁸³. En relación también con las competencias normativas sobre el principal de nuestros impuestos, FERNÁNDEZ AMOR advierte que estas competencias sólo podrán ejercerse para rebajar la presión fiscal, esto es, para reducir la tarifa complementaria, dentro de los límites permitidos, si, en el momento de ampliar la inicial cesión del 15 por 100 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas al 30 por 100 permitido por la LOFCA, se procede a incrementar la tarifa complementaria que el Estado ha establecido hasta ese porcentaje máximo⁸⁴. Además, del régimen de la cesión CENCERRADO MILLÁN critica también el hecho de que las Comunidades Autónomas no tengan capacidad para modificar el mínimo exento en este impuesto mediante un incremento o disminución de los tramos a los que la tarifa complementaria asigna un tipo de gravamen cero⁸⁵.

En definitiva, podemos concluir que la atribución de competencias normativas a las Comunidades Autónomas sobre los tributos cedidos, en opinión de la mayoría de autores, constituye en la actualidad un mecanismo que permite la articulación de medidas que refuerzan la autonomía financiera y la corresponsabilidad fiscal de dichas entidades públicas, siendo ello valorado positivamente. Ahora bien, la doctrina se muestra dividida a la hora de someter a juicio el grado de autonomía y corresponsabilidad fiscal que posibilita nuestro derecho positivo, pues mientras para algunos autores ese grado es excesivo, atentando con ello contra otros principios constitucionales como los principios de igualdad o de solidaridad, para otros los límites que pesan sobre las competencias normativas autonómicas sobre los tributos cedidos no dejan un margen de maniobra suficiente, principalmente en el ámbito de la tarifa autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁸² ZORNOZA PÉREZ, J., «Corresponsabilidad fiscal y financiación de las Comunidades Autónomas: el modelo para el quinquenio 1997-2001», AAVV, *El Estado de las Autonomías*, Vol. IV, Editorial C.E. Ramón Areces, Madrid, 1997, pág. 4.006.

⁸³ ADAME MARTÍNEZ, F. D., «Autonomía financiera y corresponsabilidad fiscal en el modelo de financiación de las Comunidades Autónomas para el quinquenio 1997-2001», *Palau* 14, n.º 28, 1997, pág. 61.

⁸⁴ FERNÁNDEZ AMOR, J.A., «El finançament de les Comunitats Autònomes de règim comú: notes i reflexions sobre la reforma de la Llei Orgànica de finançament de les Comunitats Autònomes i la Llei de Cessió de tributs de l'Estat», *Autonomies, Revista Catalana de Dret Públic*, n.º 23, 1998, págs. 328 y 329.

⁸⁵ CENCERRADO MILLÁN, E., «Comentario de legislación: la regulación contenida en la nueva Ley de Cesión de Tributos no permite modificar el mínimo exento en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *Quincena Fiscal (QF)*, n.º 12, 1997, págs. 43 y ss.

Al margen de estas u otras consideraciones, lo cierto es que lo más destacable del régimen de cesión de competencias normativas a las Comunidades Autónomas es la existencia de dos tipos de limitaciones distintas: «la Ley de Cesión», advierte AGULLÓ AGÜERO ⁸⁶, «otorga una libertad a las Comunidades Autónomas en el establecimiento de los tipos de gravamen de los impuestos proporcionales, como es el caso del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, o la tasa estatal sobre el juego, sin ni siquiera hacer referencia alguna a la necesidad de que los entes autonómicos mantengan o no la proporcionalidad de dichos tipos. Lo mismo ocurre, por otra parte, con la competencia normativa autonómica sobre el mínimo exento en el Impuesto sobre el Patrimonio, y sobre la cuantía y los coeficientes del patrimonio preexistente en el Impuesto sobre Sucesiones; las cuales pueden ejercerse sin ningún tipo de limitación en la Ley de Cesión».

Por el contrario, añade la misma autora, «cuando se trata de tarifas progresivas, la ley de cesión introduce muchas más cauciones, pues exige que las tarifas aprobadas por las Comunidades Autónomas dentro de unos límites máximo y mínimo observen una progresividad similar a las estatales (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas); que exista una identidad con la tarifa estatal en la cuantía del primer tramo de base liquidable y en el tipo marginal mínimo (Impuesto sobre el Patrimonio); o, como ocurre en el caso del Impuesto sobre las Sucesiones *mortis causa*, que las reducciones estatales modificadas por la Comunidad se mantengan en condiciones análogas a las estatales, y que las nuevas que se aprueben por la Comunidad Autónoma respondan a particularidades económicas o sociales, y que no reduzcan la carga tributaria global del impuesto, condición esta última de no fácil comprensión».

III. REFLEXIONES SOBRE LA TITULARIDAD Y EL EJERCICIO DE LAS COMPETENCIAS LEGISLATIVAS AUTONÓMICAS SOBRE LOS TRIBUTOS CEDIDOS

Examinado en el capítulo anterior un aspecto fundamental de nuestro estudio, a saber, el contenido de las leyes autonómicas dictadas hasta el momento en materia de tributos cedidos, corresponde en este momento apuntar ya algunas reflexiones personales acerca de la titularidad y el ejercicio de las competencias legislativas autonómicas.

Para ello, tal como ha sido reflejado en la introducción del presente trabajo, se tratan en las líneas que siguen dos aspectos formales fundamentales, como la discusión acerca de la naturaleza originaria o derivada de las citadas competencias y distintas cuestiones de técnica legislativa que se aprecian en las leyes estatales y autonómicas sobre los tributos cedidos, para concluir, ya desde un ámbito material, con el análisis de tres asuntos: el nivel de satisfacción del principio de correspon-

⁸⁶ AGULLÓ AGÜERO, A., «La capacidad normativa de las Comunidades Autónomas: significado y repercusiones sobre el sistema tributario (La ampliación del concepto de impuesto cedido)», AAVV, *Seminario sobre una nueva etapa en la corresponsabilidad fiscal*, Barcelona, 5 de junio de 1997, Institut d'Estudis Autònomic (IEA), Generalitat de Catalunya, Barcelona, 1999, págs. 41 y 42.

sabilidad fiscal alcanzado, los conflictos de extraterritorialidad surgidos con la aplicación de algunos puntos de conexión y los problemas de discriminación por razón del territorio que pueden darse entre los residentes de las respectivas Comunidades Autónomas o, incluso, entre éstos y los residentes en otros Estados de la Unión Europea.

1. La naturaleza originaria de las competencias normativas autonómicas.

El carácter originario o derivado de la naturaleza de las potestades normativas autonómicas sobre los tributos cedidos es una primera cuestión que suscita el nuevo régimen de la cesión vigente a partir de 1997. A primera vista, y de acuerdo con la LOFCA y la Ley de Cesión de Tributos, el poder normativo de las Comunidades Autónomas sobre los tributos cedidos no parece tener un carácter original, sino más bien derivado, pues los tributos cedidos son definidos en la LOFCA como tributos «establecidos y regulados por el Estado» (art. 10.1), y, además, se indica en la Ley de Cesión de Tributos de forma explícita que la titularidad de las competencias normativas (y administrativas) sobre los tributos cedidos corresponde siempre al Estado (art. 12.1), sin perjuicio de que estas potestades sean objeto de cesión parcial a las Comunidades Autónomas. Esta circunstancia implica que el mantenimiento, la alteración o, incluso, la supresión de dicho poder a través de los cauces normativos oportunos queda siempre en manos del Estado.

No es menos cierto, sin embargo, que estas consideraciones se debilitan si tenemos en cuenta que el poder legislativo de las Comunidades Autónomas sobre sus propios tributos o sobre sus recargos sobre impuestos estatales se halla sometido, en cuanto a su «ejercicio», a las disposiciones que al respecto se contengan en la LOFCA, que aparece en este contexto como una norma de rango legal orgánico dictada por los órganos legislativos estatales. En consecuencia, el alcance de las potestades normativas de las Comunidades Autónomas sobre sus propios tributos y sobre sus recargos dependerá, en última instancia, de los límites dictados en cada caso en la LOFCA, en su condición de norma dictada por el Estado para regular el «ejercicio de las competencias financieras» autonómicas.

Por mi parte, entiendo que este mismo argumento es aplicable a los tributos cedidos, partiendo de la base de que se puede hacer una distinción entre el carácter derivado de las competencias normativas autonómicas sobre los tributos cedidos y la naturaleza originaria, desde un punto de vista constitucional, de la cesión de dichas competencias. En este sentido, parece fuera de dudas que las competencias normativas han sido cedidas por el titular de los tributos, esto es, el Estado, pero también es cierto, en sentido contrario, que originariamente, esto es, constitucionalmente, la cesión se define ampliamente y, al no estipularse nada en cuanto al ámbito de la misma ⁸⁷, se presume que

⁸⁷ El artículo 157.1 a) de la Constitución únicamente menciona a los «impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado» entre los recursos financieros autonómicos, sin especificar si la cesión abarca únicamente el rendimiento de estos tributos, o también la gestión o, incluso, las competencias normativas.

el concepto constitucional incluye la cesión de los tres ámbitos competenciales sobre los tributos cedidos: cesión de competencias normativas, cesión de competencias administrativas y cesión del rendimiento obtenido con la exacción de los tributos. Lo que está atribuido al legislador orgánico estatal, *ex* artículo 157.3 de la Constitución, es la potestad para «regular el ejercicio» de todas estas competencias autonómicas cedidas constitucionalmente, pudiendo, por tanto, limitar el ejercicio de las competencias normativas o administrativas, pero creo que no es función de esta ley orgánica la atribución *ex novo* de las mismas a las Comunidades Autónomas, ni la adopción de un concepto estricto o limitado de cesión, limitado a la cesión del rendimiento y de las competencias administrativas o de gestión, como ocurría con el régimen anterior a la reforma de 1996, distinto del concepto amplio acogido por nuestra norma fundamental.

Es la propia Constitución, en definitiva, la norma que contempla originariamente la cesión de las competencias normativas, y es posteriormente cada Estatuto de Autonomía el que, en su condición de norma institucional básica de cada Comunidad Autónoma, debe recoger «las competencias asumidas dentro del marco establecido en la Constitución» (art. 147 de la Constitución), incluidas las competencias normativas sobre los tributos cedidos, articulando así la atribución de las mismas a cada Comunidad Autónoma, como señala AGULLÓ AGÜERO⁸⁸, no siendo ésta una función de la LOFCA, ni siquiera de las leyes marco o de transferencia o delegación de competencias *ex* artículo 150 de la norma fundamental. La LOFCA, siguiendo este razonamiento, debería limitarse a regular las condiciones y los límites que en el ejercicio de esas competencias cedidas constitucional y estatutariamente afectan a las Comunidades Autónomas.

En conclusión, pues, desde el momento que la cesión de competencias normativas a las Comunidades Autónomas sobre los tributos cedidos forma parte del contenido constitucional de la cesión de tributos, estos entes públicos gozan originariamente de la titularidad de dichas competencias. El mecanismo a través del cual opera la atribución de estas competencias a cada Comunidad Autónoma está constituido por el reconocimiento de las mismas en el respectivo Estatuto de Autonomía. Y ya en tercer lugar, el ejercicio de estas competencias constitucionalmente originarias y estatutariamente atribuidas se somete a los límites que se hallan incorporados en la LOFCA y las leyes de desarrollo de la misma.

La consecuencia de todo ello, en palabras de AGULLÓ AGÜERO, es que si bien el tributo «es de titularidad estatal, en el sentido de que la configuración básica del impuesto sigue siendo una competencia del Estado», no es menos cierto que «existe una compartición de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas en el ámbito de la determinación concreta de la deuda tributaria»: «no se produce una delegación o transferencia de competencias normativas a éstas, sino una atribución originaria de las mismas en virtud de preceptos estatutarios. Desde esta perspectiva», concluye esta autora, «podríamos afirmar que nos hallamos ante una modalidad de tributos compartidos entre el Estado y las Comunidades»⁸⁹.

⁸⁸ AGULLÓ AGÜERO, A., «La capacidad normativa de las Comunidades Autónomas: significado y repercusiones sobre el sistema tributario (La ampliación del concepto de impuesto cedido)», *op. cit.*, págs. 27 a 32.

⁸⁹ AGULLÓ AGÜERO, A., «La capacidad normativa de las Comunidades Autónomas: significado y repercusiones sobre el sistema tributario (La ampliación del concepto de impuesto cedido)», *op. cit.*, págs. 32 y 35.

2. Cuestiones de técnica legislativa en las leyes estatales que imponen límites a la normativa autonómica sobre los tributos cedidos y en las propias leyes dictadas por las Comunidades Autónomas.

En la LOFCA se dispone que el ejercicio por parte de las Comunidades Autónomas del poder normativo que les es cedido ha de amoldarse a los principios de solidaridad, de no discriminación por razón del territorio y de presión fiscal efectiva global equivalente. Es evidente que la vulneración de unos principios tan genéricos como los enunciados y no definidos ni concretados constituye una situación que, desde el punto de vista interpretativo, puede quedar sometida a juicios muy diversos y que en algunos casos habrá de producirse inevitablemente, debido al legítimo ejercicio de la autonomía normativa parcial sobre los tributos cedidos por parte de cada Comunidad Autónoma⁹⁰. Si hay autonomía normativa de cada Comunidad Autónoma sobre una amplia gama de tributos estos principios se verán necesariamente afectados en mayor o menor grado, por lo que quizás la previsión de la LOFCA que se han señalado tuviera que haber sido redactada en otros términos y orientada más bien a introducir una cláusula genérica con la exigencia de que el sistema financiero en su conjunto actuase como garantía de esos principios en el caso de que el ejercicio de la autonomía fiscal de las Comunidades Autónomas sobre los tributos perjudicase a los mismos. De no ser así, habría que admitir, de acuerdo con una interpretación estrictamente literal de la LOFCA, que estarían prohibidos la competencia fiscal entre las Comunidades Autónomas y la mínima desigualdad en la presión fiscal de los distintos entes autonómicos, lo cual constituye una contradicción evidente con los objetivos perseguidos con la introducción de elementos reales de corresponsabilidad fiscal y con la consecuencia obligada de la atribución de capacidad normativa tributaria a las Comunidades Autónomas.

También es censurable, a mi juicio, la redacción dada al precepto de la LOFCA que legitima al Estado a recuperar el ejercicio las competencias normativas autonómicas sobre los tributos cedidos cuando resulte necesario para dar cumplimiento a la normativa sobre armonización fiscal de la

⁹⁰ Vid. AGULLÓ AGÜERO, A., «La capacidad normativa de las Comunidades Autónomas: significado y repercusiones sobre el sistema tributario (La ampliación del concepto de impuesto cedido)», *op. cit.*, págs. 35 a 37.

En palabras de VARONA ALABERN, J.E., «Principales novedades de la reciente Ley de Cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, n.º 292, 1997, pág. 5, si se interpreta la obligación de mantener una presión fiscal efectiva global equivalente a la del resto del territorio nacional «en términos literales y maximalistas podrían quedar en nada las competencias normativas concedidas a las Comunidades Autónomas, diluyéndose así el concepto mismo de corresponsabilidad fiscal». Sea como fuere, este precepto, concluye este autor, cuyo alcance «no es fácil determinar», es previsible que suscite «importantes conflictos» que habrá de resolver «nuestro Tribunal Constitucional con acierto y equidad».

En este sentido, señala ALONSO GONZÁLEZ, L.M., «Los tributos cedidos y la reforma del sistema de financiación autonómica (II)», *Quincena Fiscal (QF)*, n.º 22, 1997, págs. 12 y 13, que «las mediciones de la presión fiscal de un territorio son siempre equívocas, inseguras y difíciles de objetivar» y que «la utilización efectiva de las nuevas competencias normativas ha de provocar, indefectiblemente, tratos fiscales discriminatorios, ahora bien, discriminaciones no prohibidas por no ser inconstitucionales, toda vez que son fruto de los designios del legislador y resultan acordes con la doctrina del Tribunal Constitucional en relación a la dimensión territorial del principio de igualdad».

Finalmente, DE LA CRUZ RODRÍGUEZ, B., «Consideraciones sobre la nueva financiación autonómica», *op. cit.*, pág. 164, opina que «las alusiones imperativas a que las Comunidades Autónomas observarán la solidaridad *intra-Comunidad* (...) y mantendrán una presión fiscal global equivalente, no dejan de ser fórmulas voluntaristas, dicho en términos coloquiales "brindis al sol", difíciles de constatar su efectivo cumplimiento».

Unión Europea, cuando no se concretan ni los presupuestos, ni los límites, ni los efectos de esta reversión de competencias incluida en esta cláusula que, por lo dicho, indiscutiblemente se halla contenida en términos excesivamente ambiguos ⁹¹. Quedan así sin concretarse cuestiones fundamentales tales como, por ejemplo, si el contenido de las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de la Unión Europea en materia de acercamiento de las normativas sobre imposición directa puede constituir un presupuesto válido para que el Estado active esta cláusula, o como saber que ocurrirá con la legislación autonómica aprobada que, en su caso, se haya dictado incumpliendo la normativa sobre armonización fiscal de la Unión Europea y con los ingresos efectuados por los contribuyentes en aplicación de esta legislación. En todo caso, lo que aparece claro en el texto es que la reversión se predica del ejercicio de las competencias normativas, y no de la titularidad de las mismas, lo cual constituye, a mi juicio, un elemento añadido a la consideración que hacíamos en líneas anteriores sobre la titularidad originaria y no derivada de dichas competencias autonómicas.

Desafortunadamente, la vaguedad en las expresiones legales constituye un elemento recurrente en los textos normativos que regulan la cesión de tributos. Así, por ejemplo, en la cesión parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se estipula sin más que no se permiten deducciones autonómicas empresariales (¿y profesionales?) o que incidan en una categoría de renta, sin especificar el contenido de estos conceptos; en la cesión del Impuesto sobre el Patrimonio, se exige que la tarifa autonómica sea similar a la existente, pero no se concretan los elementos a los que afecta este concepto de similitud ⁹²; y en el caso del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, no acaba de entenderse qué sentido tiene permitir establecer a las Comunidades Autónomas reducciones en la base imponible de dicho impuesto, como elemento de corresponsabilidad fiscal, si a continuación se prohíbe que el conjunto de esas reducciones disminuya la carga global del tributo ⁹³.

⁹¹ En este sentido, *vid.* PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M. y VILLAR EZCURRA, M., «El nuevo modelo de financiación autonómica: primeras perplejidades», *Impuestos*, n.º 15-16, 1997, págs. 196 a 199; FERNÁNDEZ AMOR, J.A., «El finançament de les Comunitats Autònomes de règim comú: notes i reflexions sobre la reforma de la Llei Orgànica de finançament de les Comunitats Autònomes i la Llei de Cessió de tributs de l'Estat», *op. cit.*, pág. 322; VILLAR EZCURRA, M., «Las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en el proceso de armonización fiscal de la Unión Europea», *op. cit.*, págs. 141 a 146.

⁹² En palabras de SÁNCHEZ SÁNCHEZ, A., «La corresponsabilidad fiscal en el nuevo acuerdo para la financiación de las Comunidades Autónomas en el quinquenio 1997-2001», *PALAU* 14, n.º 27, 1996, pág. 73, con la redacción legal «se pretende reducir el margen de maniobrabilidad de las Comunidades Autónomas sobre los tipos de gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, exigiendo no sólo el mismo número de tramos, sino también unos tipos marginales no muy dispares de los vigentes a nivel estatal. Sin embargo», añade este autor, «la vaguedad de la redacción utilizada (nos parece bastante desacertada la utilización del adjetivo "similar") generará, muy probablemente, discusiones entre el Estado y las Comunidades Autónomas a la hora de concretar la delimitación del mencionado margen de maniobrabilidad».

⁹³ En opinión de VARONA ALABERN, J.E., «Principales novedades de la reciente Ley de Cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas», *op. cit.*, pág. 3, «la Ley establece una limitación que reduce casi totalmente el margen de maniobra de las Comunidades Autónomas, al impedir que el conjunto de todas» las reducciones sobre la base imponible «puedan disminuir la carga global del tributo. En efecto», destaca este autor, «si las reducciones estatales deben respetarse básicamente y se debe mantener la carga global del impuesto, devienen irrelevantes las reducciones autonómicas. Esta cicatería», concluye VARONA ALABERN, «contrasta con la generosidad mostrada en punto a la tarifa y el patrimonio preexistente, máxime cuando se trata de dos variables que mucho pueden incidir en la deuda tributaria».

Finalmente, no existe una regulación completa en la LOFCA de los puntos de conexión aplicables, existiendo luego algunas contradicciones con lo estipulado al respecto en la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias. Ello es especialmente grave por cuanto los puntos de conexión sirven para determinar cuál es la Comunidad Autónoma competente para ejercer las competencias normativas sobre los distintos tributos cedidos.

En la LOFCA se dice, en primer lugar, que cuando los tributos cedidos sean de naturaleza personal, el punto de conexión será el domicilio fiscal de los sujetos pasivos, salvo en el gravamen de adquisiciones por causa de muerte, en el que se atenderá al domicilio fiscal del causante. Al margen de que la LOFCA no hace referencia en esta disposición a la residencia habitual de las personas físicas como punto de conexión, concepto que luego sí utiliza la Ley 14/1996 -omisión de la LOFCA que puede solucionarse acudiendo a la Ley General Tributaria, en cuyo artículo 45.1 se dispone que el domicilio fiscal de las personas físicas está constituido por su residencia habitual-, lo cierto es que las donaciones de bienes inmuebles, gravadas por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, esto es, un impuesto de carácter personal, se aparta de esta disposición, y toma como punto de conexión no la residencia habitual del sujeto pasivo, sino el lugar donde se sitúan dichos bienes.

Por otra parte, algunas actividades gravadas por tributos reales también toman en la Ley 14/1996 cómo punto de conexión la residencia habitual o el domicilio fiscal, previsto en la LOFCA únicamente para los tributos de naturaleza personal. En concreto, las transmisiones onerosas, la constitución y la cesión onerosa de bienes muebles, semovientes y créditos, así como los préstamos, fianzas, arrendamientos no inmobiliarios y pensiones, que son gravados en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, tienen como punto de conexión la residencia habitual del sujeto pasivo cuando éste es persona física y el domicilio fiscal cuando el mismo es persona jurídica. También la modalidad de operaciones societarias de este último impuesto adopta como punto de conexión el domicilio fiscal de la sociedad. Y finalmente, también en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados las letras de cambio y documentos que suplan a las mismas o realicen función de giro, pagarés, bonos, obligaciones y títulos análogos se someterán al punto de conexión de la residencia habitual del primer tenedor o titular, en el caso de libramiento o emisión en el extranjero.

Como tercera consideración a destacar en relación con los puntos de conexión, se observa como algunos hechos gravados por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y, en general, los hechos imposables de los denominados «tributos sobre el juego», se someten al punto de conexión del lugar de realización de la actividad, que la LOFCA únicamente prevé para los tributos cedidos que graven el consumo, que son curiosamente los únicos que no han sido objeto de cesión ⁹⁴.

⁹⁴ Así, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, se adopta el punto de conexión del lugar donde se realiza la actividad en los siguientes supuestos: transmisión de valores (lugar de formalización); hipoteca mobiliaria y prenda sin desplazamiento e inscripción de buques y aeronaves (lugar donde radica el Registro Mercantil o el Registro de Hipoteca Mobiliaria o Prenda sin Desplazamiento); ejecuciones de obras o explotaciones de servicios y negocios que tributen igual que las concesiones (lugar donde se ejecuten o presten); docu-

Ya desde una perspectiva autonómica, si examinamos las leyes dictadas por las Comunidades Autónomas en materia de tributos cedidos, se observan también algunos elementos discutibles desde la óptica de la técnica legislativa empleada y de la seguridad jurídica para los contribuyentes, pues, al margen de la «heterogeneidad del vehículo normativo utilizado» por las distintas Comunidades ⁹⁵, en unos mismos textos legislativos conviven en muchos casos preceptos con una vigencia temporal limitada a un solo ejercicio con otros artículos con vigencia indefinida mientras una ley ulterior no modifique o derogue su contenido.

En efecto, algunas normas autonómicas aparecen en nuestro ordenamiento con una vigencia limitada en el tiempo únicamente a un ejercicio, el ejercicio de 1998 o el ejercicio de 1999. Éste es el caso de la mayoría de preceptos que recogen deducciones establecidas por las Comunidades Autónomas en la cuota íntegra autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, esto es, las deducciones por adquisición o rehabilitación de vivienda habitual, por donativos a favor del patrimonio histórico de la Comunidad, por nacimiento de hijo o familia numerosa o por minusvalías físicas o psíquicas. Incluso la Comunidad Autónoma de MADRID ha decidido utilizar esta misma técnica legislativa con los artículos que regulan la tarifa y las deducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que se declaran expresamente vigentes únicamente para el ejercicio de 1999.

Como excepción a lo que se acaba de decir, hay que resaltar también que tres Comunidades Autónomas no han limitado la vigencia temporal de los preceptos que regulan las deducciones en la cuota íntegra autonómica en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Así, la COMUNIDAD VALENCIANA y BALEARES, con carácter general en todas las deducciones contempladas, y CATALUÑA, en el supuesto de la deducción por nacimiento de un segundo o ulterior hijo, han optado por incluir deducciones aplicables a partir del 1 de enero de 1998 y con carácter indefinido mientras otra ley posterior no ordene una modificación o derogación expresa o tácita.

En sentido opuesto, otros preceptos autonómicos, incluidos en las mismas leyes que incluyen los preceptos que se acaban de citar, prevén normas con una vigencia ilimitada, a partir de 1998 o a partir de 1999, según los casos. Así sucede con la mayoría de artículos que contemplan reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que regulan los tipos de gravamen en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, o que constituyen la normativa autonómica en cuanto a tipos, cuotas fijas, tarifas y distintos elementos de la gestión de los tributos sobre el juego.

mentos notariales sometidos a la cuota gradual del gravamen de actos jurídicos documentados (lugar donde radica el Registro); letras de cambio y documentos que suplan a las mismas o realicen funciones de giro, pagarés, bonos, obligaciones y títulos análogos (lugar de libramiento o emisión); y anotaciones preventivas (lugar de registro).

Por su parte, los Tributos sobre el Juego tienen ese punto de conexión, aplicable para las tasas que gravan los juegos de suerte, envite o azar (lugar de realización del hecho imponible) y las tasas que gravan las rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias (lugar de la Administración competente o que hubiera sido competente para autorizar su celebración).

⁹⁵ RAMALLO MASSANET, J., Prólogo a la obra de Susana BOKOBO MOICHE, *Los puntos de conexión en los tributos autonómicos*, Lex Nova, Valladolid, 1998, pág. 18.

No obstante, ni siquiera en estas materias ha existido una técnica legislativa unánime, pues han aparecido también algunas excepciones. Por un lado, la Comunidad de MADRID ha promulgado unos preceptos que regulan el tipo de gravamen y las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones con una vigencia limitada únicamente al ejercicio de 1999, y, por otro, la Comunidad de MURCIA estableció únicamente para el ejercicio de 1998 el tipo de gravamen aplicable en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aunque ya en la ley que ha entrado en vigor en 1999 se ha sumado al resto de Comunidades Autónomas y ha fijado el tipo del indicado impuesto con vigencia indefinida hasta ulterior modificación o derogación.

Por último, hay que destacar que, en aquellas materias en las que las Comunidades Autónomas no han querido introducir modificaciones a la normativa estatal subsidiaria, no existe por lo general ninguna regulación autonómica, por lo que se aplica dicha normativa subsidiaria contenida en la ley del Estado que establece y regula cada impuesto cedido.

Únicamente la COMUNIDAD VALENCIANA se ha apartado de este procedimiento basado en la inactividad legislativa, y en muchos casos ha optado por incluir en sus preceptos la regulación de estas materias, aunque haya sido solamente para regular la materia en cuestión del mismo modo que se hace en la ley estatal o, alternativamente, para remitirse a lo dispuesto en la mencionada ley. Si bien materialmente no se produce ninguna diferencia con el resto de Comunidades Autónomas, en lo que respecta a estos elementos, lo que sí es cierto es que con este procedimiento la COMUNIDAD VALENCIANA ha evitado las posibles dudas que plantea para el resto de Comunidades la aplicación subsidiaria de la normativa estatal, según ha denunciado algún sector doctrinal ⁹⁶.

Analizando la legislación autonómica dictada para el ejercicio de 1998, este autor advierte que las Comunidades Autónomas han utilizado diversos vehículos normativos para aprobar sus respectivas medidas sobre los tributos cedidos: una Comunidad Autónoma ha utilizado su Ley de Presupuestos, la mayoría se han servido de las leyes de acompañamiento, mientras que una última ha promulgado una «pomposa y reiterativa» ley específica («Ley por la que se regula el tramo autonómico del impuesto sobre la renta de las personas físicas y restantes impuestos cedidos»).

⁹⁶ Con apoyo en la interpretación del Tribunal Constitucional acerca de la cláusula de supletoriedad del artículo 149.3 de la Constitución (especialmente, Sentencias 118/1996, de 27 de junio, y 61/1997, de 20 de marzo), CUBERO TRUYO, A.M., «La inconstitucionalidad de las disposiciones estatales supletorias en relación con los impuestos cedidos a las Comunidades Autónomas», *Jurisprudencia Tributaria* (JT), n.º 21, 1998, págs. 30 y 31, llega a la conclusión de que las «normas estatales» son «correctas» sólo en el ámbito de las Comunidades Autónomas que no han asumido el nuevo régimen de cesión de tributos (Andalucía, Castilla-La Mancha y Extremadura) y en el ámbito residual que queda para el Estado (como es el caso de Ceuta y Melilla), pero que «otra cosa será que la regulación válidamente dictada pueda convertirse en derecho supletorio para las otras Comunidades que, teniendo competencias, no las han ejercido; eso es ya», concluye CUBERO TRUYO, «una eventualidad a juicio del aplicador, porque la imposición expresa del propio legislador estatal, en cuanto incompetente, no vincula». En consecuencia, «el Estado ha hecho dejación de funciones precisamente en relación con las Comunidades donde sus funciones han quedado más reservadas», pues «Andalucía, Extremadura y Castilla-La Mancha, que no han querido el cambio de las cosas, tenían derecho a una legislación acorde con su sistema, esto es, un legislación integral o indivisa, como la que ha habido siempre», «mientras que se excede en sus funciones respecto a las Comunidades que han optado por una mayor autonomía tributaria».

3. Legislación autonómica y principio de autonomía financiera: carencias desde la perspectiva de la corresponsabilidad fiscal.

Desde la perspectiva del principio de autonomía financiera, incluido en el artículo 156.1 de la Constitución, o, lo que viene a ser la manifestación económica del mismo, la denominada «corresponsabilidad fiscal», se produce a nuestro entender un elemento de confusión al no ser el nuevo modelo de cesión imperativo. En las Comunidades Autónomas cuyas Comisiones Mixtas no hayan aceptado la asunción del mismo (hasta la fecha, ANDALUCÍA, EXTREMADURA y CASTILLA-LA MANCHA) seguirá vigente el sistema anterior⁹⁷, mientras que para aquellas que, en su caso, se hubieran pronunciado por la aceptación sólo parcial estarían vigentes ambas normativas. Esta circunstancia, que tiene su origen, a mi juicio, en la elección de un instituto controvertido para articular la corresponsabilidad fiscal autonómica, como es la cesión de tributos, que depende de la voluntad unilateral del Estado y tiene a la vez un marcado carácter «pactado», puede incrementar la complejidad de un modelo financiero de nuestras Comunidades Autónomas ya de por sí excesivamente intrincado y confuso⁹⁸ y, sobre todo, puede provocar la frustración del objetivo principal perseguido con el nuevo régimen de cesión, puesto que aquellas Comunidades Autónomas que hayan rechazado éste seguirán sin ejercer competencias normativas sobre los tributos cedidos.

Pero es que incluso entre las Comunidades Autónomas de régimen común que han adoptado la normativa que regula los tributos cedidos a partir de 1997, resulta evidente que el nuevo modelo introducido no fomenta la producción normativa autonómica, en especial sobre el tipo de gravamen, y ello por las tres razones que paso a exponer a continuación.

Por un lado, al existir, en defecto de normativa autonómica sobre los tributos cedidos, una normativa subsidiaria estatal, lo cual provoca el efecto de que, a la vista de los contribuyentes, siga siendo el Estado el «responsable fiscalmente» de las obligaciones tributarias que les incumben, gozando así las Comunidades Autónomas de innegables beneficios políticos.

En segundo lugar, en el supuesto de la cesión del 15 por 100 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al establecerse en el Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera 1/1996, de 23 de septiembre, modificado por el Acuerdo único del mismo Consejo de 27 de marzo de 1998,

⁹⁷ Para GARCÍA MORILLO, J., PÉREZ TREMP, P. y ZORNOZA PÉREZ, J., «Constitución y financiación autonómica», *op. cit.*, págs. 124 y 125, «el hecho de establecer dos modelos de financiación sin amparo constitucional para ello resulta en sí mismo, y con independencia de sus contenidos, contrario al principio de igualdad de las Comunidades Autónomas, representando un privilegio/discriminación contrario a la Norma Fundamental (arts. 14, 138.1 y 2, y 139 de la Constitución)», de tal modo que «esta discriminación se estará traduciendo en un perjuicio económico que tanto desde el punto de vista jurídico-formal, como desde la lealtad constitucional, debería ser compensado por el Estado».

⁹⁸ La complejidad del régimen de los tributos cedidos es advertida, entre otros, por LASARTE ÁLVAREZ, J., «La reforma de la Financiación Autonómica para el quinquenio 1997-2001», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, n.º 282, 1997, pág. 3; y SÁNCHEZ SÁNCHEZ, A., «La corresponsabilidad fiscal en el nuevo acuerdo para la financiación de las Comunidades Autónomas en el quinquenio 1997-2001», *op. cit.*, pág. 50.

un denominado «Fondo de Garantía». Este Fondo garantiza que la evolución de los recursos autonómicos por el mencionado impuesto crezca según el Producto Interior Bruto nominal, con independencia de cual sea la recaudación a nivel estatal por el Impuesto sobre la Renta ⁹⁹.

La importancia de esta última garantía no se debe menospreciar. Aunque con la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, esto es, a partir del 1 de enero de 1999, la tarifa complementaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se ha mantenido invariable, alcanzando un porcentaje algo superior al 15 por 100 de la tarifa global prevista inicialmente en 1997 ¹⁰⁰, de ello no deriva necesariamente un incremento de recaudación para las Comunidades Autónomas, puesto que dicha tarifa se aplica sobre una base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas más reducida que la existente en 1997 y 1998, como consecuencia de la reducción por el mínimo personal y familiar y de otras reducciones específicas incluidas en la ley hoy en vigor. Ahora bien, este descenso de la recaudación autonómica no ha constituido hasta el momento ni creo que vaya a constituir en el futuro un aliciente para que los parlamentos autonómicos decidan incrementar la tarifa complementaria establecida en la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, e incrementar así la recaudación, pues las cantidades perdidas son compensadas mediante transferencias del Estado por aplicación de la garantía comprendida en el Fondo de Garantía aludido.

Y, finalmente, el ejercicio de la corresponsabilidad fiscal, en definitiva, ofrece muchas dudas no sólo ya por el efecto de la garantía aplicable a la cesión del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que se acaba de indicar, sino más en general, por el mecanismo global de financiación de las Comunidades Autónomas, que hace responsable al Estado de la compensación mediante transferencias presupuestarias de las posibles insuficiencias financieras provocadas por un desuso de las

⁹⁹ Acuerdo único del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 27 de marzo de 1998, que modifica el Acuerdo séptimo del mismo Consejo de 23 de septiembre de 1996.

Este acuerdo de 1998 eliminó una limitación prevista en el acuerdo de 1996 que garantizaba a las Comunidades Autónomas sólo el 90 por 100 del incremento que experimentase la recaudación estatal por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el caso de que el incremento de esta recaudación estatal fuera inferior al incremento del Producto Interior Bruto nominal.

¹⁰⁰ La reducción en un 15 por 100 de las tarifas estatales y la ocupación de ese espacio fiscal por la nueva tarifa complementaria se produjo inicialmente en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas vigente en 1997, esto es, la Ley 18/1991, de 6 de junio. Con la entrada en vigor en 1999 de la nueva Ley 40/1998, de 9 de diciembre, se ha producido una bajada de la tarifa del impuesto, con el objetivo de reducir la presión fiscal, que no se ha distribuido proporcionalmente entre las tarifas estatal y complementaria, sino que ha sido asumida totalmente por la tarifa estatal, manteniéndose inalterada la tarifa complementaria. Por este motivo, actualmente esta última alcanza un porcentaje superior al 15 por 100 de la suma de ambas tarifas (en concreto, el 17,5%), siendo inferior, en consecuencia, al 85 por 100, el porcentaje de la tarifa estatal (reducido al 82,5%).

Así, por ejemplo, el tipo marginal global del impuesto, esto es, la suma de los tipos marginales de las tarifas estatal y complementaria, se ha reducido del 56 por 100 en la Ley 18/1991, de 6 de junio, al 48 por 100 en la vigente Ley 40/1998, de 9 de diciembre. No obstante, esta reducción ha afectado únicamente al tipo marginal de la tarifa estatal, que se ha reducido del 47,60 por 100 en la Ley 19/1981, de 6 de junio, hasta el 39,60 por 100 actual en la Ley 40/1998, mientras que el tipo marginal de la tarifa complementaria se ha mantenido inmutado en el 8,40 por 100. Este porcentaje representaba en la Ley 18/1991, de 6 de junio, el 15 por 100 del tipo marginal global (8,40 es el 15% de 56), mientras que en la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, ese mismo porcentaje supone el 17,5 por 100 del tipo marginal global (8,40 es el 17,5% de 48).

competencias normativas autonómicas sobre los tributos cedidos. Así, sin perjuicio de la existencia de las asignaciones para asegurar un nivel mínimo en la prestación de los servicios públicos fundamentales (art. 15 de la LOFCA), el Fondo de Garantía aprobado por el Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 23 de septiembre de 1996 previene de posibles insuficiencias generadas por una inactividad normativa autonómica sobre los tributos cedidos o, incluso, por una normativa autonómica destinada únicamente a reducir la presión fiscal derivada de los mismos.

En efecto, una vez computados los recursos que, en su caso, hayan de transferirse vía Fondo de Garantía a una Comunidad Autónoma para garantizar el objetivo de «límite mínimo de evolución de los recursos por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas» (y que, como hemos indicado más arriba, garantiza que la evolución de los recursos autonómicos por el mencionado impuesto crezca según el Producto Interior Bruto nominal, con independencia de cuál sea la recaudación a nivel estatal por el Impuesto sobre la Renta), puede darse el supuesto de que esa misma Comunidad Autónoma reciba nuevas transferencias del Fondo para garantizar lo que se denomina, por un lado, la «suficiencia dinámica», traducida en la relación entre la evolución de los recursos proporcionados por el modelo del quinquenio 1997-2001 a la Comunidad Autónoma de referencia y los recibidos por el conjunto de todas las Comunidades Autónomas ¹⁰¹; y, por otro, la «capacidad de cobertura de la demanda de servicios públicos», que tiene por objetivo la aproximación financiera entre las Comunidades Autónomas tras la incidencia de los traspasos de los servicios educativos en la distribución relativa de los recursos, referida a relación entre la financiación existente y la evolución de la población ¹⁰².

En último término, más allá de las consideraciones expresadas hasta aquí, creo que es la propia práctica legislativa autonómica existente hasta la fecha la que nos permite corroborar todo este conjunto de consideraciones pesimistas.

¹⁰¹ Por lo que respecta a la garantía de «suficiencia dinámica», el Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera 1/1996, de 23 de septiembre, asegura a cada Ente autonómico que, para la «conservación de su potencial financiero», el incremento de sus recursos no sea inferior al 90 por 100 del incremento que experimenten los recursos computables del conjunto de las Comunidades Autónomas, recursos que incluyen el tramo de la tarifa complementaria en la parte cedida del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la participación en los ingresos territoriales de este impuesto, en su caso, y la participación en los ingresos generales del Estado o participación no territorializada. Sea como fuere, la liquidación definitiva de esta garantía no se efectuará hasta que haya transcurrido el quinquenio, cuando se disponga de los valores de las variables que permitan realizar las liquidaciones definitivas del último año de los mecanismos del sistema, aunque anualmente se realizarán liquidaciones parciales en el momento de la liquidación definitiva correspondiente a cada ejercicio, con el fin de cubrir la existencia de desviaciones comprobadas, y compensaciones con años anteriores.

¹⁰² En cuanto a la tercera garantía, la destinada a cubrir la «capacidad de cobertura de la demanda de servicios públicos», está prevista para que al final del quinquenio 1997-2001 la financiación por habitante de cada Comunidad Autónoma que resulte de la aplicación de los mecanismos del sistema no sea en ningún caso inferior al 90 por 100 de la financiación media por habitante del conjunto de las Comunidades Autónomas. Esta garantía exige, sin embargo, que se haya producido el traspaso de los servicios de educación a las Comunidades Autónomas del artículo 143 de la Constitución y se liquidará, en caso de ser positiva, de forma fraccionada creciente cada año hasta llegar a la garantía total en el año 2001.

Por un lado, no todas las Comunidades Autónomas que podían haber ejercido su poder normativo sobre los tributos cedidos ya en los ejercicios de 1998 y de 1999 han hecho uso de tal ejercicio. Al margen de las Comunidades Autónomas forales (PAÍS VASCO y NAVARRA), a las cuales no afecta el nuevo régimen de cesión, o de las Comunidades Autónomas de «régimen común» que no han adoptado este régimen y que, por tanto, no tienen cedido ningún poder normativo sobre los tributos cedidos (ANDALUCÍA, CASTILLA-LA MANCHA y EXTREMADURA), sólo nueve de las doce Comunidades Autónomas restantes han dictado leyes modificando algunos elementos de los tributos cedidos: LA RIOJA, BALEARES, MURCIA, CASTILLA Y LEÓN, CATALUÑA, COMUNIDAD VALENCIANA, MADRID, GALICIA y ARAGÓN, pero no, en cambio, en el momento de redactar estas líneas, ASTURIAS, CANARIAS y CANTABRIA.

En segundo lugar, el poder normativo autonómico ejercido sobre los tributos cedidos y aplicable en los ejercicios de 1998 y de 1999 es muy limitado y no agota ni mucho menos las posibilidades que ofrece la LOFCA y la Ley de cesión de tributos. En este sentido, es importante resaltar que esta normativa que se acaba de citar otorga potestades normativas a las Comunidades Autónomas no sólo sobre las tarifas y tipos de gravamen, sino incluso sobre la escala de progresividad de las mismas y sobre las deducciones en la cuota, facultades todas ellas que deberían permitir a las Comunidades Autónomas tomar decisiones sobre cuál ha de ser la concreta determinación de la distribución de la carga fiscal entre sus residentes ¹⁰³. No existe ley autonómica alguna que regule de modo distinto al previsto en la normativa complementaria estatal elementos esenciales de los tributos cedidos, tales como la tarifa complementaria en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el mínimo exento y la tarifa en el Impuesto sobre el Patrimonio, o el patrimonio preexistente en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. De esta forma, las leyes autonómicas se han limitado a establecer deducciones a la cuota íntegra autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LA RIOJA, BALEARES, MURCIA, CASTILLA Y LEÓN, CATALUÑA, COMUNIDAD VALENCIANA, MADRID, GALICIA, ARAGÓN) y reducciones a la base imponible en la modalidad de transmisiones *mortis causa* gravadas por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BALEARES, CATALUÑA, COMUNIDAD VALENCIANA), reduciendo, en definitiva, la presión fiscal que soportan sus residentes por la aplicación de estos dos impuestos. Sólo en un caso se ha contemplado, en las transmisiones *mortis causa*, un incremento de la tarifa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y un descenso en las reducciones estatales sobre la base imponible de este impuesto (MADRID). Siendo, por el contrario, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (BALEARES, MURCIA, CATALUÑA, COMUNIDAD VALENCIANA, GALICIA, ARAGÓN) y la tasas estatales sobre el juego (LA RIOJA, MURCIA, CASTILLA Y LEÓN, COMUNIDAD VALENCIANA, GALICIA, ARAGÓN) los tributos elegidos para provocar, en algunos supuestos, incrementos en los tipos de gravamen y las cuotas fijas, aumentando muy levemente la cantidad a pagar por los sujetos pasivos de cada Comunidad Autónoma. Y ello sin perjuicio de que en otros casos la potestad normativa sobre el Impuesto que grava las Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se haya utilizado para disminuir los tipos aplicables y, en consecuencia, la presión fiscal.

¹⁰³ ZORNOZA PÉREZ, J., «Corresponsabilidad fiscal y financiación de las Comunidades Autónomas: el modelo para el quinquenio 1997-2001», *op. cit.*, pág. 4.000.

Habrá que esperar, por tanto, la evoluci3n futura para comprobar si la frustraci3n de los objetivos de corresponsabilidad fiscal, a la que, repito, aboca el sistema en sus tres primeros años de aplicaci3n, constituye únicamente una predicci3n carente de fundamento o si, por el contrario, se convierte en una triste realidad. En todo caso, entiendo que podrá haberse forzado la actividad de los parlamentos auton3micos si en lugar de preverse una normativa subsidiaria estatal se hubiera condicionado la efectividad de la cesi3n del rendimiento (total o parcial, según los casos) de los tributos objeto de cesi3n a la existencia de sendas leyes auton3micas que, dentro de los márgenes de autonomía permitidos por la LOFCA y la ley de cesi3n de tributos, tuvieran como finalidad regular las materias cedidas. Con ello, en definitiva, se alcanzaría una diáfana identificaci3n entre el ejercicio del poder tributario por parte de las Comunidades Aut3nomas y la parte del gravamen que, derivado de dicho ejercicio, est n obligados a soportar los ciudadanos que residen o realizan operaciones en cada una de ellas, sin perjuicio de que la intervenci3n normativa auton3mica se extendiera tambi3n a otros elementos distintos del tipo de gravamen en los términos previstos en nuestro ordenamiento.

4. Legislaci3n auton3mica y principio de territorialidad: eficacia extraterritorial de las normas provocada por la aplicaci3n de los puntos de conexi3n.

Como medida que hay que valorar positivamente del r3gimen vigente de los tributos cedidos se halla la previsi3n de mecanismos de resoluci3n de conflictos que pudieran surgir en la aplicaci3n de los puntos de conexi3n previstos, a trav3s de la creaci3n de una Junta Arbitral y de un procedimiento interno de funcionamiento de la misma.

Ahora bien, la existencia de esta Junta y del procedimiento a seguir ante ella desvela en sí misma una preocupaci3n evidente del legislador, a saber, que en la aplicaci3n de los puntos de conexi3n pueden surgir conflictos entre las distintas Comunidades Aut3nomas o entre alguna o algunas de éstas y el Estado sobre la titularidad del rendimiento y de las competencias normativas y administrativas sobre los tributos cedidos, consecuencia todo ello de las dificultades en la aplicaci3n de dichos puntos de conexi3n y de los elementos de extraterritorialidad que, como intentaremos demostrar en este apartado, incorporan algunos de ellos. De ser ello así, se estaría vulnerando no s3lo el mandato del artículo 157.2 de la Constituci3n, que prohíbe a las Comunidades Aut3nomas adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio, sino tambi3n la propia redacci3n de la LOFCA y de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesi3n de tributos del Estado a las Comunidades Aut3nomas y de medidas fiscales complementarias, que, a pesar de no incluir en su seno el principio de territorialidad ¹⁰⁴, se refieren en todo momento a la cesi3n exclusivamente del rendimiento territorial producido en cada Comunidad y en ningún caso al rendimiento procedente de otras Comunidades ¹⁰⁵.

¹⁰⁴ En el artículo 19.2 de la LOFCA se dispone que el ejercicio por parte de las Comunidades Aut3nomas del poder normativo que les es cedido ha de amoldarse a los principios de solidaridad, de no discriminaci3n por raz3n del territorio y de presi3n fiscal efectiva global equivalente, pero nada se dice incomprensiblemente en cuanto al principio de territorialidad.

¹⁰⁵ Así, por ejemplo, artículo 10.1 de la LOFCA, y artículos 5.1, 6.1, 7.1, 8.1 y 9.1 de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesi3n de tributos del Estado a las Comunidades Aut3nomas y de medidas fiscales complementarias.

Siguiendo en este punto a BOKOBO MOICHE, podemos afirmar que el punto de conexión, en su condición de «elemento de la relación jurídico-tributaria a través del cual se atribuyen las competencias tributarias a las Comunidades Autónomas» (en el caso que nos ocupa, las competencias legislativas y administrativas y el rendimiento obtenido con la exacción de los tributos cedidos), representa -o ha de representar- la «vinculación más estrecha» de cada tributo concreto con el territorio de la respectiva Comunidad Autónoma ¹⁰⁶.

Atendiendo a su naturaleza, los puntos de conexión pueden ser personales y territoriales. Los puntos de conexión personales son la condición política, la residencia habitual y el domicilio fiscal. Todos ellos, en palabras de la misma autora que acabamos de citar, se refieren al elemento subjetivo del hecho imponible, son cualidades o condiciones de la persona e implican una vinculación con el Estado o con la Comunidad Autónoma de carácter territorial, y, en lo que más interesa al objeto de nuestro estudio, no mantienen una relación directa con el lugar donde los sujetos obtienen las rentas o realizan las actividades gravadas y, por tanto, producen el efecto de extender el ámbito de dichas competencias al territorio de Comunidades Autónomas distintas de la autonomía donde el sujeto pasivo se encuentra vinculado ¹⁰⁷. Si sabemos que entre estas competencias se hallan las competencias legislativas, es evidente que en el seno de los puntos de conexión personales es donde se pueden producir los principales problemas de eficacia extraterritorial de las leyes autonómicas sobre los tributos cedidos.

En el régimen de la cesión de tributos, hallamos como primer punto de conexión personal al domicilio fiscal, que en las personas físicas coincide con la residencia habitual y en las personas jurídicas con el domicilio social, aunque en este último caso sólo si en dicho domicilio social está efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios, siendo, por el contrario, el lugar donde radican dicha gestión o dirección el domicilio fiscal cuando este lugar no coincida con el domicilio social ¹⁰⁸. A este respecto, la LOFCA señala que «cuando los tributos cedidos sean de naturaleza personal, su atribución a una Comunidad Autónoma se realizará en función del domicilio fiscal de los sujetos pasivos, salvo en el gravamen de adquisiciones por causa de muerte, en el que se atenderá al del causante» ¹⁰⁹.

Más específicamente, el punto de conexión de la residencia habitual de las personas físicas ¹¹⁰ opera en cuatro impuestos cedidos, de acuerdo con la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias: el

¹⁰⁶ BOKOBO MOICHE, S., *Los puntos de conexión en los tributos autonómicos*, Lex Nova, Valladolid, 1998, págs. 32 y 33.

¹⁰⁷ BOKOBO MOICHE, S., *Los puntos de conexión en los tributos autonómicos*, *op. cit.*, pág. 36.

¹⁰⁸ Artículo 45.1 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.

¹⁰⁹ Artículo 10.4 de la LOFCA.

¹¹⁰ La residencia habitual de las personas físicas es un concepto que se regula en el artículo 10 de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias, cuya dicción se ha incorporado en el artículo 59 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, que regula el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre el Patrimonio, y, para determinados casos, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. En cambio, el domicilio fiscal de las personas jurídicas únicamente se incluye en algunos supuestos gravados por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Sobre todos estos impuestos, los respectivos parlamentos autonómicos gozan de competencias legislativas, que afectan únicamente a los residentes en territorio español que, a su vez, son residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma de que se trate ¹¹¹.

Como sabemos ya, en cuanto al primero de los impuestos que se acaban de citar, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los residentes en cada Comunidad Autónoma quedarán sometidos a la tarifa autonómica que haya aprobado, en su caso, el órgano legislativo de dicha Comunidad, y que se aplica sobre la base liquidable general, así como a las deducciones en la cuota íntegra autonómica, por circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales y por aplicación de la renta, que hayan sido aprobadas igualmente. En el caso de que los miembros de una unidad familiar opten por el régimen de tributación conjunta y que residan en Comunidades Autónomas distintas, el punto de conexión para atribuir las competencias normativas será la residencia habitual del miembro con mayor base liquidable.

En estas leyes, el punto de conexión «residencia habitual» se regula estableciendo una regla principal (de acuerdo con la cual las personas físicas residentes en territorio español lo son en el territorio de una Comunidad Autónoma cuando permanezcan en su territorio más días del período impositivo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre el Patrimonio, de cada año en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y del año anterior a la fecha del devengo en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados), a la que se acompañan unos criterios subsidiarios que actúan a modo de presunciones *iuris tantum* (se presume la residencia habitual en el territorio donde radique la vivienda habitual) o de criterios objetivos sucesivos (en defecto de la regla principal, se aplica el criterio de considerar la residencia en el territorio donde el sujeto tenga su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde dicho sujeto obtenga la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y en defecto de este criterio, se tiene en consideración la última residencia declarada a efecto de este último impuesto).

A este conjunto de medidas, en fin, se añaden otras tendentes a prevenir los cambios de residencia con el ánimo de defraudar. A esta última cuestión tendremos ocasión de hacer referencia en el próximo apartado dedicado al análisis de los posibles supuestos de discriminación por razón del territorio, como consecuencia de la competencia fiscal entre las Comunidades Autónomas, y, más en concreto, a los problemas de deslocalización que puede provocar dicha competencia.

En la doctrina, sobre las cuestiones conflictivas que presenta el régimen de la residencia habitual de las personas físicas como punto de conexión en los tributos cedidos, *vid.*, entre otros, FALCÓN Y TELLA, R., «Los puntos de conexión en los tributos cedidos: especial referencia a la "residencia" de las personas físicas», *Quincena Fiscal* (QF), n.º 3, 1997, págs. 5 y ss.; ORÓN MORATAL, G., «La residencia habitual como punto de conexión en los impuestos directos: problema actual y causa de próximas reformas legislativas», AAVV, *Presente y futuro de la Imposición Directa en España*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Lex Nova, Valladolid, 1997, págs. 79 y ss.; PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M., «La nueva regulación del domicilio fiscal a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en las Comunidades Autónomas», *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos prácticos)*, Ed. Estudios Financieros, n.º 175, 1997, págs. 87 y ss.; RODRÍGUEZ-BEREJO LEÓN, M. y ZABÍA DE LA MATA, E., «Los puntos de conexión en el nuevo modelo de financiación autonómica», *Crónica Tributaria* (CT), n.º 82-83, 1997, págs. 242 y ss.; YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., «Reflexiones sobre la residencia habitual autonómica», *Impuestos*, n.º 22, 1998, págs. 8 y ss.; BOKOBO MOICHE, S., «Los puntos de conexión en los tributos autonómicos», *op. cit.*, págs. 78 y ss.

¹¹¹ El punto de conexión «residencia habitual», pues, evita que la legislación autonómica sobre los tributos cedidos afecte a los no residentes en territorio español, sometidos a la obligación real de contribuir.

Desde la perspectiva del principio de territorialidad, la naturaleza global del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas conduce a que todas las rentas obtenidas por el residente en una Comunidad Autónoma correspondan a la misma, con independencia del lugar donde radique la fuente de dicha renta, y que sobre dicha renta global se aplique la legislación autonómica aprobada, en su caso. Son evidentes, por consiguiente, los efectos extraterritoriales que produce la aplicación de esta legislación a rentas que se obtienen en otras Comunidades. El supuesto más evidente de este fenómeno se produce con los denominados «trabajadores fronterizos», esto es, aquellos que diariamente, para trabajar, se trasladan a otra Comunidad Autónoma distinta de aquella en que residen.

Incluso la regla que, en caso de tributación conjunta, impone contemplar la residencia del miembro de la unidad familiar que obtenga mayor base imponible como único punto de conexión es criticable desde la óptica del principio de territorialidad, pues provoca los mismos efectos que se acaban de denunciar: la atribución a la Comunidad Autónoma donde resida el mencionado miembro del rendimiento obtenido con la exacción del impuesto sobre la totalidad de la renta de la unidad familiar, a pesar de que una parte importante de dicha renta se haya generado en otro territorio, y la extensión de la eficacia de la legislación aprobada por la Comunidad Autónoma a rentas obtenidas fuera de su territorio.

No es menos cierto, sin embargo, que la jurisprudencia constitucional ha tenido ocasión de pronunciarse en esta materia en la polémica Sentencia del Tribunal Constitucional 150/1990, de 4 de octubre. En este pronunciamiento se interpreta, como ya es bien sabido, que «el artículo 157.2 prohíbe a las Comunidades Autónomas adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio, pero no sobre la renta de las personas con domicilio fiscal en su territorio, aunque esta renta provenga, en parte, de bienes localizados fuera de la Comunidad Autónoma»¹¹².

En definitiva, pues, el criterio de territorialidad en sentido subjetivo se justifica, a juicio del Tribunal Constitucional, debido a la naturaleza personal del impuesto y a la inviabilidad técnica y administrativa de discriminar las rentas obtenidas dentro y fuera del territorio de cada Comunidad Autónoma.

¹¹² «Es cierto», añade el Tribunal Constitucional, «que en el caso que ahora enjuicamos, los efectos (...) pueden alcanzar indirectamente a los bienes situados fuera (...); pero de ello no cabe derivar (...) una vulneración del artículo 157.2 de la Constitución». En definitiva, para el propio Tribunal Constitucional la posible infracción del artículo 157.2 de la Constitución que pudiera producirse debe descartarse, sobre la base del carácter personal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al hecho de que este impuesto no grava «bienes», sino la renta de los sujetos pasivos: «las rentas no son bienes», concluye nuestro alto tribunal, «sino que son los bienes lo que producen la renta», y además «una cosa es adoptar medidas tributarias sobre bienes y otra distinta establecer un recargo tributario cuyos efectos puedan alcanzar mediata o indirectamente, en el "plano de lo fáctico", a los bienes como fuente de la riqueza o renta que constituye el hecho imponible (Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987, fundamento jurídico 14). Este último supuesto no es contrario al artículo 157.2 de la Constitución, pues el límite territorial de las normas y actos de las Comunidades Autónomas no puede significar, en modo alguno, que les esté vedado a sus órganos, en el ejercicio de sus propias competencias, adoptar decisiones que puedan producir consecuencias de hecho en otros lugares del territorio nacional (Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1981, fundamento jurídico 1.º)».

En un intento por solucionar este problema, y siguiendo en esta materia la propuesta de CORS MEYA, se podría pensar en articular un mecanismo que permitiera atribuir a la Hacienda de la Comunidad Autónoma del residente en la misma sólo la parte proporcional del rendimiento que derivase de rentas originadas en el interior de su Comunidad, pasando el resto de lo recaudado, es decir, el que incide sobre las rentas no coincidentes con la residencia, a un fondo intracomunitario, que se podría repartir según los mismos criterios con que se regula la participación en los ingresos del Estado ¹¹³. De acuerdo con este mismo autor, la parte del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que deriva de rentas originadas en el interior de la Comunidad Autónoma podría calcularse reduciendo el porcentaje que respecto de la recaudación por dicho impuesto en todo el territorio nacional corresponde a la recaudación en el territorio de cada ente autonómico, hasta igualar dicho porcentaje al que respecto del Producto Interior Bruto nacional corresponde asimismo al Producto Interior Bruto de cada Comunidad Autónoma.

La articulación de una propuesta como la que se acaba de exponer permitiría, desde luego, introducir un elemento de discriminación de los ingresos provenientes de rentas originadas en el territorio de la Comunidad de residencia del contribuyente frente a los ingresos obtenidos de rentas procedentes de otros territorios, esto es, un elemento de discriminación *a posteriori* de los rendimientos una vez obtenidos éstos por parte del ente público (en este caso, el Estado) encargado de la recaudación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Pero con ello no se evita que, *a priori*, la normativa autonómica de una Comunidad Autónoma sea aplicada por el contribuyente residente en la misma sobre el conjunto de sus rentas, con independencia de que las mismas se hayan obtenido dentro o fuera del territorio respectivo, pues la tarifa autonómica o las deducciones aprobadas, en su caso, mediante ley del parlamento autonómico de que se trate, se aplican, respectivamente, sobre la base liquidable regular y sobre la cuota íntegra autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Únicamente limitando las competencias normativas autonómicas sobre aquellas rentas de la base o de la cuota cuyo origen en la Comunidad impositora fuera indiscutible sería posible evitar, pues, los efectos extraterritoriales de la legislación de dicha Comunidad.

De todos modos, unos mecanismos de discriminación de rentas y de limitación de competencias normativas como los que se acaban de señalar u otros de características similares que pudieran pensarse no serían imprescindibles desde la perspectiva de la jurisprudencia constitucional reseñada líneas más arriba en cuanto a la cesión del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pues nuestro alto tribunal admite, como hemos tenido ocasión de comprobar, la adopción de medidas tributarias autonómicas sobre la renta de las personas con domicilio fiscal en su territorio, aunque esta renta provenga, en parte, de bienes localizados fuera de la Comunidad Autónoma. No obstante, no parece que esta misma conclusión sea extensible al resto de impuestos cedidos en los que, al igual que en el Impuesto sobre la Renta, se incluye como punto de conexión la residencia habitual o, en su caso, el domicilio fiscal para las personas jurídicas, pero que, a diferencia del mismo, no gravan la obtención de renta, sino directamente la titularidad o la transmisión de bienes y derechos. En estos

¹¹³ CORS MEYA, F.X., «Los recargos y los impuestos propios de las Comunidades Autónomas», Civitas, *Revista Española de Derecho Financiero* (REDF), n.º 59, 1988, pág. 422.

casos, no es aplicable la doctrina contenida en la Sentencia del Tribunal Constitucional 150/1990, de 4 de octubre, y medidas de discriminación de rentas y de limitación de competencias normativas sólo sobre las rentas originadas en el territorio de la respectiva Comunidad como las indicadas más arriba u otras que persiguieran la misma finalidad parece que son exigibles desde la perspectiva que merece el respeto al principio de territorialidad expresado en el artículo 157.2 de la Constitución.

En efecto, en el Impuesto sobre el Patrimonio se toma como punto de conexión la residencia habitual del sujeto pasivo. En las transmisiones de bienes y derechos *mortis causa* y en las donaciones de bienes no inmuebles y derechos sobre estos bienes, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se tiene en cuenta la residencia habitual del causante a la fecha del devengo y la residencia habitual del donatario a la fecha del devengo, respectivamente. Y las transmisiones onerosas de bienes muebles, semovientes y créditos, así como la constitución y cesión de derechos reales sobre los mismos, y los préstamos, fianzas, arrendamientos no inmobiliarios y pensiones, gravados por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, tienen como punto de conexión la residencia habitual del sujeto pasivo cuando éste es persona física y el domicilio fiscal cuando el mismo es persona jurídica.

En todos estos casos, la legislación autonómica puede abarcar distintos elementos tributarios, como hemos señalado en otro lugar del trabajo ¹¹⁴: la regulación del mínimo exento y la tarifa, en el Impuesto sobre el Patrimonio; la cuantía y los coeficientes del patrimonio preexistente, las reducciones en la base imponible (únicamente en los supuestos de transmisiones *mortis causa*), y la tarifa, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; y los tipos de gravamen, excepto en los derechos reales de garantía sobre bienes muebles, semovientes o créditos, en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados.

En consecuencia, en el ejercicio de estas competencias normativas, las Comunidades Autónomas pueden vulnerar el principio de territorialidad, tal como está formulado en el artículo 157.2 de la Constitución, ya que pueden establecer «medidas tributarias» sobre bienes situados fuera de su territorio ¹¹⁵. Se puede argumentar que esta vulneración es difícilmente apreciable si se trata de bienes muebles o derechos ejercitables sobre los mismos, porque su localización territorial es difícilmente determinable, pero no resulta discutible en otros supuestos en los que se incluyen bienes inmuebles y derechos sobre los mismos, como sucede en el Impuesto sobre el Patrimonio o en la modalidad de transmisiones *mortis causa* en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

¹¹⁴ Vid. Apartado II: «LA LEGISLACIÓN DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS SOBRE LOS TRIBUTOS CEDIDOS»; Epígrafe I: «La cesión de competencias normativas a las Comunidades Autónomas».

¹¹⁵ En este sentido, *vid.*, por todos, GARCÍA MORILLO, J., PÉREZ TREMP, P. y ZORNOZA PÉREZ, J., «Constitución y financiación autonómica», *op. cit.*, págs. 158 a 161; AGULLÓ AGÜERO, A., «La capacidad normativa de las Comunidades Autónomas: significado y repercusiones sobre el sistema tributario (La ampliación del concepto de impuesto cedido)», *op. cit.*, págs. 39 y 40; ORÓN MORATAL, G., «La residencia habitual como punto de conexión en los impuestos directos: problema actual y causa de próximas reformas legislativas», *op. cit.*, pág. 90; RODRÍGUEZ-BEREJO LEÓN, M. y ZABÍA DE LA MATA, E., «Los puntos de conexión en el nuevo modelo de financiación autonómica», *op. cit.*, págs. 247 y 248; VILLAR EZCURRA, M., «Las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en el proceso de armonización fiscal de la Unión Europea», *op. cit.*, pág. 159.

Es más, incluso en los supuestos en que la normativa adopta un punto de conexión ya no personal, sino estrictamente territorial, como es el lugar de realización de la actividad, se producen también elementos de extraterritorialidad. Siguiendo a BOKOBO MOICHE, podemos señalar que los problemas surgen aquí cuando se conjugan dos circunstancias: encontrarnos «ante actividades interautonómicas, esto es, actividades que se ejercen mediante un proceso único en más de una Comunidad Autónoma quedando el hecho imponible verificado en cada una de ellas», y presumir la normativa que regula la cesión que estas actividades se efectúan en una única Comunidad ¹¹⁶.

Así sucede en el régimen de la cesión con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y los denominados Tributos sobre el Juego, que adoptan el punto de conexión del lugar donde se realiza la actividad gravada. En el primero de los casos, sin embargo, únicamente aparece este punto de conexión en algunos supuestos. Destacamos aquí aquellos sobre los que existe competencia autonómica para modificar el tipo de gravamen, que son los siguientes: transmisión de valores (lugar de formalización); hipoteca mobiliaria y prenda sin desplazamiento e inscripción de buques y aeronaves (lugar donde radica el Registro Mercantil o el Registro de Hipoteca Mobiliaria o Prenda sin Desplazamiento); ejecuciones de obras o explotaciones de servicios y negocios que tributen igual que las concesiones (lugar donde se ejecuten o presten); y documentos notariales sometidos a la cuota gradual del gravamen de actos jurídicos documentados (lugar donde radica el Registro). Y por lo que respecta a los Tributos sobre el Juego, todas las modalidades tienen como punto de conexión el lugar donde se realiza la actividad, resultando éste aplicable, por tanto, a las tasas que gravan los juegos de suerte, envite o azar (lugar de realización del hecho imponible) y a las tasas que gravan las rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias (lugar de la Administración competente o que hubiera sido competente para autorizar su celebración).

Ejemplos de extraterritorialidad son ofrecidos, en relación a estos dos impuestos citados, nuevamente por BOKOBO MOICHE: «una apuesta que se realice desde un lugar diferente a donde se efectúa el acontecimiento sobre el cual se arriesga la cantidad de dinero», en el caso de la Tasa sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias; o las «entregas de bienes que sean objeto de expedición o transporte» y «el acuerdo de aumento de capital en una sociedad anónima cuya eficacia exige, en primer lugar, su elevación a escritura pública», como supuestos gravados por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados ¹¹⁷.

A modo de resumen, podemos decir para concluir que la adopción de puntos de conexión personales en los tributos cedidos, como la residencia habitual de las personas físicas o el domicilio fiscal de las personas jurídicas, o incluso de algún punto de conexión territorial, como el lugar de realización de la actividad gravada, plantea dos problemas básicos en relación con el principio de territorialidad.

¹¹⁶ BOKOBO MOICHE, S., «Los puntos de conexión en los tributos autonómicos», *op. cit.*, págs. 182 y 183.

¹¹⁷ BOKOBO MOICHE, S., «Los puntos de conexión en los tributos autonómicos», *op. cit.*, pág. 183.

Uno de ellos, que ya se presentaba con anterioridad a la reforma de 1996, consiste en que, como consecuencia de la propia naturaleza personal del punto de conexión de la residencia habitual o el domicilio fiscal, se produce la obtención por la Comunidad Autónoma en la que reside habitualmente o está domiciliado fiscalmente el sujeto pasivo de unos ingresos extraterritoriales, esto es, de unos ingresos generados a partir del sometimiento a tributación de la obtención de renta o la titularidad o transmisión de bienes y derechos por este sujeto pasivo fuera de su territorio en el que se sitúa su residencia habitual o domicilio fiscal. La extraterritorialidad del punto de conexión, por otra parte, también se produce incluso con la adopción de puntos de conexión de carácter territorial, como el lugar de realización de la actividad, si esa actividad se ejerce en más de una Comunidad Autónoma y la normativa que regula la cesión presume que se ha realizado en una única de ellas.

El segundo de los problemas aludidos aparece tras la reforma del régimen de la cesión de tributos en 1996, con la cesión de competencias legislativas a las Comunidades Autónomas. En este caso, hemos hecho referencia a los más que posibles efectos extraterritoriales de las leyes que pueden dictar estas últimas, como resultado del mantenimiento de unos puntos de conexión personales como la residencia habitual o el domicilio fiscal. Así ocurre con la legislación autonómica existente, hasta el momento, en este ámbito, que ha contemplado, en un caso, un incremento de la tarifa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y un descenso en las reducciones estatales sobre la base imponible de la modalidad que grava las transmisiones *mortis causa* de este impuesto (Madrid), y que, en general, ha reducido la presión fiscal de los respectivos residentes, estableciendo deducciones en la cuota autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y reducciones sobre la base imponible de las transmisiones *mortis causa* en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ¹¹⁸.

Por poner sólo algunos ejemplos de eficacia extraterritorial de las normas autonómicas, en materia de deducciones por nacimiento de hijo en la cuota autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, RAMALLO MASSANET observa como «el punto de conexión no se ve afectado porque el hecho que condiciona la deducción pueda ocurrir en territorio distinto al de la Comunidad Autónoma en que la deducción es aplicable, (...) ya que el derecho a la deducción estará provocado por el punto de conexión de la residencia de los padres y no por el lugar del nacimiento» ¹¹⁹. En las modalidades del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en los que se toma como punto de conexión la residencia habitual del causante o del donatario, la Ley de Cesión estipula que, si uno u otro no han mantenido la residencia habitual durante los cinco años anteriores a la fecha de devengo del impuesto en la Comunidad «A» en la que residen en dicha fecha, esta Comunidad «A», para calcular el rendimiento que le corresponde, deberá aplicar la normativa de otra Comunidad «B», si la anterior residencia en ese período de cinco años se había situado en esa Comunidad «B», por lo que esa normativa aplicada tendrá efectos extraterritoriales, al ser una normativa dictada por la Comunidad

¹¹⁸ En este mismo trabajo, vid. Apartado II: «LA LEGISLACIÓN DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS SOBRE LOS TRIBUTOS CEDIDOS»; Epígrafe 2: «Las leyes autonómicas sobre los tributos cedidos aplicables en los ejercicios de 1998 y 1999».

¹¹⁹ RAMALLO MASSANET, J., Prólogo a la obra de Susana BOKOBO MOICHE, «Los puntos de conexión en los tributos autonómicos», *op. cit.*, pág. 19.

«B» que recae sobre un residente en la Comunidad «A» y sobre unos bienes situados en ella. Por último, en el caso de las adquisiciones *mortis causa*, en las que se aplica el punto de conexión de la residencia habitual del causante, la ley autonómica que establezca reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones puede afectar a un sujeto pasivo (causahabiente) residente en otra Comunidad Autónoma y a los bienes situados en la misma ¹²⁰.

En fin, consideraciones similares a las expresadas en el párrafo anterior son aplicables a las leyes autonómicas dictadas en materia de las actividades gravadas por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y los Tributos sobre el Juego, cuando entra en juego el punto de conexión del lugar de realización de esas actividades y no se tiene en cuenta que las mismas se realizan en varias Comunidades Autónomas. De hecho, esta doble premisa no se produce en la actualidad con la legislación autonómica que, como vimos en su momento ¹²¹, incide sobre los tipos del Impuesto que grava las Transmisiones Patrimoniales y los Actos Jurídicos Documentados y sobre los tipos y las cuotas de la Tasa estatal que grava la explotación de máquinas o aparatos automáticos aptos para la realización de juegos. Ello es así porque la única ley que afecta a las actividades del impuesto indicado en primer lugar y sometidas al punto de conexión del lugar de realización de las mismas incide en las primeras copias de escrituras que documentan adquisiciones de vivienda habitual (Comunidad Valenciana), coincidiendo en la misma Comunidad el lugar de realización de la escritura notarial y el lugar donde radica el registro en que debe inscribirse la vivienda. Y, en el caso de la tasa sobre el juego, el punto de conexión, esto es, la realización del hecho imponible en el territorio autonómico, coincide con el lugar de organización y realización del juego. Pero sí puede, en cambio, producir efectos extraterritoriales la ley autonómica gallega que regula las tarifas de la tasa sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias, pues en ellos se pueden dar supuestos en los que no coincidan el lugar donde radica la Administración que autoriza o hubiera sido competente para autorizar los juegos, que es el punto de conexión en la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, el lugar de celebración de los mismos, y el lugar de organización de dichos juegos.

Es importante en esta materia recordar, no obstante lo dicho hasta aquí, que la doctrina de nuestro alto tribunal sobre los perfiles de la repercusión extraterritorial de las normas de las Comunidades Autónomas se manifiesta en términos extremadamente flexibles, en el Fundamento Jurídico 1.º de la Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1981, de 16 de noviembre, al indicar que la «limitación

¹²⁰ En las transmisiones *mortis causa* gravadas por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, entienden RODRÍGUEZ-BEREJO LEÓN, M. y ZABÍA DE LA MATA, E., «Los puntos de conexión en el nuevo modelo de financiación autonómica», *op. cit.*, págs. 252 y 253, que incorpora el punto de conexión de la residencia del sujeto pasivo o causahabiente, y no del causante, como establece hoy en día la LOFCA, resultaría «más acorde con la estructura y naturaleza actual del tributo, inserto en un proceso de personalización, y con el gravamen de los incrementos lucrativos incorporados a determinado patrimonio personal, vinculando de este modo al sujeto pasivo obligado al pago con la Comunidad Autónoma donde reside. Sobre todo», añaden estas autoras, «con vistas a la atribución de capacidad normativa a las Comunidades Autónomas, pues de este modo el vínculo de conexión personal se establece con la persona que manifiesta o en quien se concreta la capacidad económica sometida a gravamen por dicho impuesto».

¹²¹ *Vid.* Apartado II: «LA LEGISLACIÓN DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS SOBRE LOS TRIBUTOS CEDIDOS»; Epígrafe 2: «Las leyes autonómicas sobre los tributos cedidos aplicables en los ejercicios de 1998 y 1999».

territorial de las normas y actos no puede significar, en modo alguno» que esté vedado a los órganos de las Comunidades, «en uso de sus competencias propias, adoptar decisiones que pueden producir consecuencias de hecho en otros lugares del territorio nacional», puesto que «la unidad política, jurídica, económica y social de España impide su división en compartimentos estancos y, en consecuencia, la privación a las Comunidades Autónomas de la posibilidad de actuar cuando sus actos pudieran originar consecuencias más allá de sus límites territoriales equivaldría necesariamente a privarlas, pura y simplemente, de toda su capacidad de actuación»¹²².

En definitiva, pues, sobre la base de esta doctrina de nuestro alto tribunal, parece difícil llegar a mantener que la legislación autonómica sobre los tributos cedidos vulnera el principio de territorialidad, a pesar de producir evidentes efectos extraterritoriales, lo cual no deja de ser peligroso, a nuestro juicio, por la vaguedad con la que se expresa el Tribunal Constitucional al respecto.

5. Legislación autonómica y principio de igualdad: supuestos de discriminación por razón del territorio.

La legislación autonómica sobre los tributos cedidos ha de cumplir con las exigencias del principio de igualdad, principio que, en el ámbito del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos se expresa en el artículo 31.1 de la Constitución¹²³, y en el seno de la organización territorial del Estado recogen los artículos 138.2, 139.1 y 149.1.1.º de la Norma Fundamental¹²⁴. Acogiendo estos mandatos, dispone también la LOFCA que el ejercicio por parte de las Comunidades Autónomas del poder normativo que les es cedido ha de amoldarse a los principios de no discriminación por razón del territorio y de presión fiscal efectiva global equivalente con el resto del territorio nacional.

¹²² En esta misma sentencia, el Tribunal Constitucional añade a continuación que «precisamente es esta posibilidad, siempre abierta, de que los actos válidamente realizados por los poderes públicos de las Comunidades Autónomas dentro de su propio territorio y respecto de relaciones jurídicas que en él se establecen puedan producir consecuencias fuera del territorio de la Comunidad, la que, junto con otras razones, somete la potestad normativa de las Comunidades Autónomas a determinadas limitaciones (señaladamente, necesidad de asegurar la igualdad de todos los españoles en cualquier parte del territorio nacional, e interdicción de cualquier medida que directa o indirectamente pueda obstaculizar la libertad de circulación de personas o bienes, o la libertad de establecimiento de aquéllas) (artículo 139 de la Constitución)».

Sobre esta interpretación del alcance territorial de las competencias autonómicas, *vid.* también las Sentencias 72/1983, de 29 de julio, Fundamento Jurídico 4.º; 44/1984, de 27 de marzo, Fundamento Jurídico 2.º; 96/1984, de 19 de octubre, Fundamento Jurídico 6.º; y 66/1991, de 22 de marzo, Fundamento Jurídico 4.º.

¹²³ Artículo 31.1 de la Constitución: «Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio».

¹²⁴ Artículo 138.2 de la Constitución: «Las diferencias entre los Estatutos de las distintas Comunidades Autónomas no podrán implicar, en ningún caso, privilegios económicos o sociales».

Artículo 139.1 de la Constitución: «Todos los españoles tienen los mismos derechos y obligaciones en cualquier parte del territorio del Estado».

Artículo 149.1 de la Constitución: «El Estado tiene competencia exclusiva sobre las siguientes materias: 1.ª. La regulación de las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales».

En relación con el principio de igualdad, pretendemos analizar en las próximas líneas las situaciones de discriminación por razón del territorio que puede suscitar la promulgación de las distintas leyes autonómicas sobre los tributos cedidos y, como consecuencia de las mismas, las situaciones de posible competencia fiscal entre las Comunidades Autónomas y de deslocalización de contribuyentes ¹²⁵.

En otra parte del trabajo aludíamos ya al criterio enormemente crítico mantenido por un sector doctrinal acerca de esta cuestión ¹²⁶. La reprobación de algunos autores contra el régimen actual de cesión de competencias normativas a las Comunidades Autónomas parte de la base de que éstas pueden hacer un uso inmoderado de dichas competencias, provocando desigualdades territoriales y una competencia desleal entre las autonomías ¹²⁷, siendo ello especialmente grave por la desigualdad causada entre residentes en distintos territorios en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que se reputa contraria al principio de igualdad en el cumplimiento del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 de la Constitución) y a las manifestaciones de este principio contenidas en los artículos 139.1 y 149.1.1.^a de la Constitución ¹²⁸.

Entrar a valorar si este juicio negativo sostenido por algunos autores es o no próximo a la realidad es una cuestión que exige, a nuestro juicio, analizar varias cuestiones: en primer lugar, demanda examinar la jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre el principio de igualdad; por otro lado, reclama estudiar los límites que afectan a las competencias normativas autonómicas sobre los tributos cedidos y el contenido de las leyes dictadas por las Comunidades Autónomas; finalmente, requiere contrastar las anteriores cuestiones con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia de igualdad y no discriminación tributaria.

¹²⁵ Como subraya RAMALLO MASSANET, J., Prólogo a la obra de Susana BOKOBO MOICHE, «Los puntos de conexión en los tributos autonómicos», *op. cit.*, pág. 16, la cuestión fundamental radica, en este ámbito, en el hecho de que «ante la desigualdad parcial de los parámetros normativos, los contribuyentes van a aquilatar con mayor precisión la posibilidad de que sea un punto de conexión u otro, o, mejor dicho, sea una u otra Comunidad Autónoma con la que se va a estar conectado. Y ahora no será tanto por la satisfacción personal que pueda producir que el rendimiento vaya destinado a una determinada Comunidad, sino por la satisfacción -ésta sí claramente mensurable- de pagar menos tributo». Por tanto, añade el mismo autor, «aquí no estamos ya sólo ante relaciones entre Comunidades Autónomas, indiferentes para el contribuyente», sino que «estamos también ante concretas relaciones jurídicas entre el contribuyente y la Comunidad Autónoma con la que se tenga un punto de conexión».

¹²⁶ *Vid.* Apartado II: «LA LEGISLACIÓN DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS SOBRE LOS TRIBUTOS CEDIDOS»; Epígrafe 3: «Valoración doctrinal».

¹²⁷ GARCÍA RUIZ, J.L. y GIRÓN REGUERA, E., «La incidencia del modelo de Estado en el sistema de financiación autonómica», *op. cit.*, págs. 151 y 152.
En un sentido similar, DE LA CRUZ RODRÍGUEZ, B., «Consideraciones sobre la nueva financiación autonómica», *op. cit.*, págs. 158 y 159.

¹²⁸ GARCÍA MORILLO, J., PÉREZ TREMPES, P. y ZORNOZA PÉREZ, J., «Constitución y financiación autonómica», *op. cit.*, págs. 28 y 29 y pág. 165.

5.1. El principio de igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional.

La trascendencia de la «desigualdad tributaria»¹²⁹ en el ámbito de las limitaciones que pesan sobre la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas en sus ingresos no es determinante, a tenor de la interpretación que sobre la igualdad ha mantenido el Tribunal Constitucional, que no ha visto objeciones constitucionales a la diversidad. Para el alto tribunal el principio de igualdad no significa uniformidad¹³⁰ y únicamente prescribe este principio la interdicción de discriminaciones arbitrarias¹³¹.

La Sentencia del Tribunal Constitucional 186/1993, de 7 de junio, Fundamento Jurídico 3.º, resume la doctrina de la jurisprudencia constitucional en esta materia con las siguientes palabras: «el principio de igualdad no impone ni que todas las Comunidades Autónomas ostenten las mismas competencias, ni menos aún que tengan que ejercerlas de una determinada manera o con un contenido o resultados prácticamente idénticos o semejantes. Por consiguiente, si como consecuencia del ejercicio de esas competencias surgen desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en las distintas Comunidades Autónomas, no por ello automáticamente resultarán infringidos, entre otros, los artículos 14, 139.1 ó 149.1.1.º de la Constitución, ya que dichos preceptos constitucionales no exigen un tratamiento jurídico uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todas las materias y en todo el territorio del Estado. En caso contrario, semejante uniformidad, ciertamente, sería incompatible con la autonomía constitucionalmente garantizada». En definitiva, concluye el Tribunal Constitucional, «lo que la Constitución impone es una igualdad de las posiciones jurídicas fundamentales, pero no, desde luego, una absoluta identidad en las mismas». A ello

¹²⁹ La «desigualdad tributaria» es definida por NÚÑEZ GRAÑÓN, M., *Las desigualdades tributarias por razones familiares y de residencia*, Instituto de Estudios Fiscales (IEF), Marcial Pons, Madrid, 1998, pág. 40, como «todo trato arbitrario, discriminatorio, procedente tanto del legislador como de la Administración o de los Tribunales, carente de una justificación admisible, que impida alcanzar el fin que se atribuye a este principio constitucional: la justicia del sistema tributario, en aras a cuya consecución se admite la existencia de desigualdades tributarias para evitar, precisamente, la desigualdad que un mismo tratamiento tributario, ante cualquier situación económica, personal o territorial, puede ocasionar».

¹³⁰ *Vid.* las Sentencias del Tribunal Constitucional 37/1981, de 16 de noviembre, Fundamento Jurídico 2.º; 76/1983, de 5 de agosto, Fundamento Jurídico 2.º; 17/1990, de 7 de febrero, Fundamento Jurídico 17.º; y 75/1990, de 26 de abril, Fundamento Jurídico 5.º.

¹³¹ *Vid.* las Sentencias del Tribunal Constitucional 5/1981, de 13 de febrero, Fundamento Jurídico 28.º; 6/1982, de 2 de febrero, Fundamento Jurídico 4.º; 83/1984, de 24 de julio, Fundamento Jurídico 3.º; 20/1985, de 14 de febrero, Fundamento Jurídico 2.º; 86/1985, de 10 de julio, Fundamento Jurídico 3.º; 8/1986, de 21 de enero, Fundamentos Jurídicos 4.º, 6.º y 7.º; 76/1986, de 9 de junio, Fundamento Jurídico 3.º; 37/1987, de 26 de marzo, Fundamentos Jurídicos 9.º y 10.º; 134/1987, de 21 de julio, Fundamento Jurídico 5.º; 197/1987, de 11 de diciembre, Fundamento Jurídico 1.º; 202/1987, de 17 de diciembre, Fundamentos Jurídicos 2.º, 3.º y 4.º; 52/1988, de 24 de marzo, Fundamento Jurídico 4.º; 209/1988, de 10 de noviembre, Fundamentos Jurídicos 4.º y 6.º; 45/1989, de 20 de febrero, Fundamentos Jurídicos 4.º, 5.º y 7.º; 90/1989, de 11 de mayo, Fundamentos Jurídicos 4.º a 10.º; 64/1990, de 5 de abril, Fundamento Jurídico 5.º; 76/1990, de 26 de abril, Fundamento Jurídico 9.º A); 150/1990, de 4 de octubre, Fundamento Jurídico 7.º; 135/1992, de 5 de octubre, Fundamento Jurídico 9.º; 87/1993, de 11 de marzo, Fundamento Jurídico 3.º c); y 186/1993, de 7 de junio, Fundamentos Jurídicos 3.º y 10.º.

habría que añadir, partiendo siempre de la jurisprudencia constitucional, que diversidad no es discriminación, ni es situación por sí sola que contravenga el artículo 14 de la Constitución, «siempre que posea un fundamento justificado y racional y arranque de situaciones que puedan legítimamente considerarse como diversas»¹³².

Esta interpretación flexible sobre el principio de igualdad ha sido, por otra parte, la aplicada por la jurisprudencia constitucional en el ámbito financiero autonómico¹³³, dando lugar, en palabras de SÁNCHEZ SERRANO, a una «reducción a ultranza de las exigencias del principio de igualdad frente a las del principio de autonomía»¹³⁴.

Por lo que hace referencia a la prohibición de medidas tributarias autonómicas que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios, el Tribunal Constitucional se ha pronunciado afirmando taxativamente que «no toda incidencia» sobre la circulación de personas y bienes «es necesariamente un obstáculo»: «lo será sin duda cuando intencionalmente persiga la finalidad de obstaculizar la circulación», aunque no sólo en este caso, «sino también en aquellos otros en los que las consecuencias objetivas de las medidas adoptadas impliquen el surgimiento de obstáculos que no guardan relación con el fin constitucionalmente lícito que aquéllas persiguen»¹³⁵.

No hace falta extenderse mucho más para comprobar como la jurisprudencia constitucional adopta un criterio flexible en relación con el principio de igualdad, prohibiéndose únicamente las discriminaciones arbitrarias. Desde este punto de vista, la legislación autonómica sobre los tributos cedidos no parece que vaya a tener dificultades para adaptarse *a priori* a esta interpretación. La aplicación de esta última, sin embargo, será útil no ya para enjuiciar en sí misma la cesión de competencias normativas y, en consecuencia, la aparición inevitable de desigualdades, sino para valorar las características que concurren en cada elemento regulado, hasta el momento, por las Comunidades Autónomas -deducciones sobre la cuota íntegra autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; tarifa y reducciones sobre la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en las adquisiciones *mortis causa*; tipos en algunas actividades gravadas por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados; y tipos, cuotas y tarifas en los Tributos sobre el Juego-, con el objetivo último de determinar caso por caso si la desigualdad provocada está justificada y no produce una discriminación arbitraria.

¹³² Sentencia del Tribunal Constitucional 19/1987, de 17 de febrero, Fundamento Jurídico 3.º.

¹³³ En materia de recargos autonómicos y locales sobre impuestos estatales, *vid.* las Sentencias del Tribunal Constitucional 179/1985, de 19 de diciembre, Fundamento Jurídico 3.º; 19/1987, de 17 de febrero, Fundamento Jurídico 3.º; y 150/1990, de 4 de octubre, Fundamento Jurídico 7.º.

¹³⁴ SÁNCHEZ SERRANO, L., *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional*, Vol. I, Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 335.

¹³⁵ Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1981, de 16 de noviembre, Fundamento Jurídico 2.º.

5.2. Desigualdad tributaria en la legislación autonómica sobre los tributos cedidos.

Partiendo del hecho de que conocemos cuáles son las competencias normativas autonómicas susceptibles de cesión, los límites que afectan a estas competencias y las leyes dictadas hasta el momento en ejercicio de las mismas ¹³⁶, estamos en condiciones de comprobar ya si las cautelas introducidas en el régimen de la cesión de tributos en este ámbito son suficientes o no para garantizar, *a priori*, el principio de igualdad, sin perjuicio de que posteriormente entremos a valorar el papel que pueda protagonizar la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas al respecto.

En primer lugar, en cuanto a la modificación de la tarifa complementaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, coincidiremos con ADAME MARTÍNEZ en que el límite de que la cuota resultante de aplicar la tarifa autonómica aprobada no puede ser superior o inferior en un 20 por 100 a la cuota que, con carácter subsidiario, se obtendría aplicando la tarifa estatal complementaria, «hace que las diferencias en cuota como consecuencia de la subida o bajada de las tarifas autonómicas sean mínimas, evitando de este modo cualquier riesgo de competencia fiscal entre Comunidades con objeto por ejemplo de atraer inversiones o residentes. Los efectos que se derivan de esas subidas o bajadas son de escasa importancia», concluye este autor, «tanto si se escogen tramos de rentas inferiores, medios o superiores dentro de la escala del impuesto» ¹³⁷. En este asunto, no obstante, sabemos que no se ha producido hasta el momento alteración alguna de la tarifa complementaria por ninguna Comunidad.

Por el contrario, en la modificación y establecimiento de deducciones en la cuota íntegra autonómica del impuesto citado sí pueden existir algunas discriminaciones por razón del territorio. A través de ellas, incluso, puede infringirse el límite que afecta a la modificación de la tarifa que se acaba de mencionar, pues, si las mismas son cuantiosas, la cuota autonómica resultante puede situarse por debajo de la cuota que resultaría de aplicar la tarifa estatal complementaria en más de un 20 por 100 ¹³⁸. En la actualidad, las deducciones actualmente aprobadas en distintas Comunidades Autónomas afectan a determinadas partidas: se han creado deducciones por las cantidades satisfechas para la adquisición y rehabilitación de la vivienda habitual, por donativos a entidades públicas y privadas destinadas a recuperar o conservar el patrimonio histórico, por nacimiento de hijos y a favor de las familias numerosas, a favor de las personas mayores, por minusvalía física y psíquica y a favor de las unidades familiares con miembros en edad preescolar o universitaria. En todo caso,

¹³⁶ En este mismo trabajo, vid. Apartado II: «LA LEGISLACIÓN DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS SOBRE LOS TRIBUTOS CEDIDOS»; Epígrafe 1: «La cesión de competencias normativas a las Comunidades Autónomas», y Epígrafe 2: «Las leyes autonómicas sobre los tributos cedidos aplicables en los ejercicios de 1998 y 1999».

¹³⁷ ADAME MARTÍNEZ, F.D., «Autonomía financiera y corresponsabilidad fiscal en el modelo de financiación de las Comunidades Autónomas para el quinquenio 1997-2001», *op. cit.*, pág. 61.

¹³⁸ NÚÑEZ GRAÑÓN, M., «Las desigualdades tributarias por razones familiares y de residencia», *op. cit.*, pág. 261.

las posibles discriminaciones que pudieran darse en este campo ¹³⁹ se hallan mitigadas por la prohibición de que las deducciones se restrinjan a una o varias categorías de renta y por la exclusión de las deducciones empresariales del ámbito normativo autonómico ¹⁴⁰ y también, aunque no lo diga expresamente la ley, por la exclusión de las deducciones profesionales, «que tradicionalmente han seguido la misma suerte» que las empresariales ¹⁴¹.

En el caso del Impuesto sobre el Patrimonio, los posibles efectos discriminatorios territoriales pueden producirse en este impuesto sobre todo por la absoluta libertad en la regulación autonómica del mínimo exento ¹⁴², dados los límites que inciden en la regulación de la tarifa. Sin embargo, sabemos que hasta el momento no existe ninguna ley autonómica que altere la normativa subsidiaria estatal.

El último de los impuestos personales cedidos es el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En él, el peligro de potencial discriminación territorial viene dada por la carencia de límites en la regulación autonómica de la cuantía y los coeficientes del patrimonio preexistente y por la vaguedad y difícil cumplimiento del límite «no reducción de la carga tributaria global del tributo», que afecta a la introducción de nuevas reducciones en la base imponible del impuesto, en el caso de las

¹³⁹ A título de ejemplo, RAMALLO MASSANET, J., Prólogo a la obra de Susana BOKOBO MOICHE, «Los puntos de conexión en los tributos autonómicos», *op. cit.*, págs. 18 y 19, cita algunas situaciones discriminatorias: «la heterogeneidad de las normativas autonómicas (...) respecto de un mismo elemento no deja de producir perplejidades, como ocurre con la edad límite para dejar de ser joven a efectos de la deducción por adquisición de vivienda, que en unos casos es 32 años (La Rioja) y en otros 35 (Valencia)». También «una discriminación interna se puede dar ante un diferente tratamiento de los elementos de la deducción entre residentes de una misma Comunidad Autónoma, como en el supuesto de la deducción por segunda vivienda en determinados municipios y no en todos (La Rioja), o a la deducción por estudios universitarios de los residentes en una parte y no en otra del territorio de la Comunidad (Baleares)».

¹⁴⁰ La exclusión de las deducciones empresariales del ámbito normativo autonómico «tiene por objeto (...) el que permanezcan centralizados los incentivos fiscales a la actividad empresarial, evitando así posibles situaciones de competencia fiscal entre Comunidades Autónomas», nos dice SÁNCHEZ SÁNCHEZ, A., «La corresponsabilidad fiscal en el nuevo acuerdo para la financiación de las Comunidades Autónomas en el quinquenio 1997-2001», *op. cit.*, pág. 71. En palabras de GARCÍA NOVOA, C., «Financiación autonómica y derecho comunitario», *Crónica Tributaria* (CT), n.º 85, 1998, pág. 134, lo que se quiere es «que no se reproduzcan en la normativa que las Comunidades de régimen común pueden dictar problemas ya experimentados en los regímenes de concierto y convenio» (en este mismo sentido, VILLAR EZCURRA, M., «Las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en el proceso de armonización fiscal de la Unión Europea», *op. cit.*, pág. 157).

¹⁴¹ VARONA ALABERN, J.E., «Principales novedades de la reciente Ley de Cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas», *op. cit.* pág. 3.

¹⁴² Esta libertad absoluta cede en un caso, a pesar de que ninguna excepción se contempla en la ley de cesión, según NÚÑEZ GRANÓN, M., «Las desigualdades tributarias por razones familiares y de residencia», *op. cit.*, págs. 262 y 263: el legislador autonómico no está facultado para diferenciar el importe del mínimo exento en función de la situación familiar del sujeto pasivo. En caso contrario, argumenta esta autora, se «generaría una diferencia de trato en función de la residencia del sujeto pasivo cuya compatibilidad con el principio de igualdad sería muy dudosa, ya que en un mismo impuesto, para cuantificar la carga tributaria, en unas Comunidades Autónomas se atendería a la situación familiar del sujeto, mientras que en otras estas circunstancias serían irrelevantes».

adquisiciones *mortis causa* ¹⁴³. Siendo únicamente una Comunidad Autónoma la que, en las transmisiones *mortis causa* y de modo poco acusado, ha incrementado la tarifa estatal y ha disminuido la cuantía de las reducciones estatales sobre la base imponible del impuesto, la actividad legislativa de la mayoría de Comunidades Autónomas se ha centrado, en efecto, en el establecimiento de nuevas reducciones a dicha base en los siguientes casos: transmisiones *mortis causa* de vivienda habitual u otros bienes entre parientes, transmisiones *mortis causa* de bienes a favor de causahabientes minusválidos, transmisiones *mortis causa* de parcelas agrícolas de reducida dimensión entre parientes, cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros de vida, y segundas o ulteriores transmisiones *mortis causa*.

En definitiva, podemos concluir afirmando que la actuación normativa autonómica sobre los tres impuestos personales cedidos que se acaban de indicar ha generado una situación de competencia fiscal interna, aunque atenuada por el grado relativamente moderado de disminución o de incremento de la presión fiscal alcanzados ¹⁴⁴. Esta competencia, fruto del legítimo ejercicio de la autonomía financiera de cada Comunidad Autónoma, es susceptible en sí misma de provocar situaciones de discriminación en aquellos sujetos que, hallándose en las mismas condiciones que los sujetos beneficiados con las deducciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o las reducciones en las adquisiciones *mortis causa* del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, son residentes en otras Comunidades Autónomas donde que no aplican tales medidas tributarias, o las aplican en cuantías inferiores. Además, esta situación puede causar cambios de residencia habitual y de deslocalización de contribuyentes en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, o del causante en el supuesto del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ¹⁴⁵, sobre todo en casos puntuales y específicos de proximidad geográfica de estos sujetos con una Comunidad Autónoma que practique una estrategia agresiva de reducción de la carga fiscal.

Esta circunstancia ha sido prevista por el legislador estatal, que ha establecido una presunción de cambio de residencia habitual con fraude de ley, aplicable a los cambios de residencia que tengan por objeto principal una menor tributación efectiva. Esta menor tributación se presume si la nueva residencia no se prolonga de manera continuada durante tres años y, además, en el año del

¹⁴³ A juicio de NÚÑEZ GRANÓN, M., «Las desigualdades tributarias por razones familiares y de residencia», *op. cit.*, pág. 264, «la inclusión de este tipo de reducciones generará una diferencia de trato en función del sector económico que podría ser contrario al principio de igualdad, por lo que habrá que ponderar las reducciones que se introduzcan para evitar esa desigualdad de trato, intentando encontrar razones objetivas que las justifiquen -como podrían ser sectores en crisis, actividades artesanales, agrícolas, etc.-, evitando que se beneficien de esta medida sectores con un gran potencial económico».

¹⁴⁴ Sobre las posibilidades que el nuevo régimen de tributos cedidos añade a la existencia de competencia fiscal entre CC.AA., *vid.* COSTAS I TERRONES, J.C. y BELTRÁN I BERNABÉ, R., «Les competències normatives des de la perspectiva autonòmica», AAVV, *Seminario sobre una nueva etapa en la corresponsabilidad fiscal*, Barcelona, 5 de junio de 1997, Institut d'Estudis Autònoms (IEA), Generalitat de Catalunya, Barcelona, 1999, págs. 62 a 75.

¹⁴⁵ En este sentido se manifiestan, entre otros, SÁNCHEZ SÁNCHEZ, A., *La Corresponsabilidad Fiscal de las Comunidades Autónomas*, Aranzadi, Pamplona, 1997, pág. 307; y FALCÓN Y TELLA, R., «Los puntos de conexión en los tributos cedidos: especial referencia a la "residencia" de las personas físicas», *op. cit.*, pág. 6.

cambio o en el siguiente la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas supera al menos en un 50 por 100 a la del año anterior al cambio y la tributación efectiva por este impuesto es inferior a la que hubiese correspondido de acuerdo con la normativa aplicable en la Comunidad Autónoma en la que el sujeto residía con anterioridad al cambio ¹⁴⁶. Sin perjuicio de que esta presunción puede «conducir a una residencia fiscal artificial (...) basada en el lugar de obtención de la renta o en la mera elevación de ésta coincidiendo con un cambio de residencia» y de que puede resultar insuficiente, al provocar la existencia de residencias en Comunidades Autónomas distintas según el impuesto personal de que se trate (FALCÓN Y TELLA) ¹⁴⁷, el principal problema que presenta la misma se produce con motivo de su colisión con la libertad de residencia que ampara el artículo 19 de la Constitución y con la libertad del contribuyente de cambiar de residencia por estrictos y legítimos motivos fiscales ¹⁴⁸.

Finalmente, por lo que respecta a los tributos cedidos de naturaleza real, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y los Tributos sobre el Juego, también pueden producirse hipotéticamente situaciones de desigualdad discriminatoria provocadas por la legislación autonómica.

En el segundo de ellos, las tasas sobre el juego, ello es evidente dadas las amplias competencias legislativas cedidas y el ejercicio que han hecho de ellas las Comunidades Autónomas, incrementando los tipos, cuotas fijas y tarifas. Y en cuanto al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales

¹⁴⁶ Apartado 2 del artículo 10.Tres de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias.

A la vista de este precepto, BOKOBO MOICHE, S., «Los puntos de conexión en los tributos autonómicos», *op. cit.*, pág. 92, entiende que «el cambio de residencia hacia autonomías de menor tributación» no es tan difícil como parece, «puesto que ha de concurrir al mismo tiempo el hecho de la tributación menor efectiva (...) más el retorno a la autonomía de origen en un plazo menor de tres años. Pero además», añade la autora, «en cualquier caso, aunque un contribuyente no cumpla con los requisitos mencionados para que, en principio, se considere que no ha efectuado un cambio de residencia, puede probar por cualquier medio admitido en derecho que el cambio no tenía por objeto principal lograr una tributación menor efectiva».

En este sentido, ORÓN MORATAL, G., «La residencia habitual como punto de conexión en los impuestos directos: problema actual y causa de próximas reformas legislativas», *op. cit.*, págs. 89 y 90, entiende que el fin elusorio «podría presumirse cuando no hubiese alguna circunstancia objetiva que justificase el cambio de residencia, por lo que (...) cuando esa circunstancia exista no debiera aplicarse el régimen». Por tanto, «si el cambio de residencia responde a la obtención de un nuevo puesto de trabajo en una Comunidad distinta, a un traslado, matrimonio, etc. (...) el cambio debería ser definitivo».

En contra de estas opiniones, *vid.* PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M., «La nueva regulación del domicilio fiscal a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en las Comunidades Autónomas», *op. cit.*, págs. 107 y ss., para quien en realidad no nos hallamos ante una presunción, sino ante una ficción que no admite prueba en contrario.

¹⁴⁷ FALCÓN Y TELLA, R., «Los puntos de conexión en los tributos cedidos: especial referencia a la "residencia" de las personas físicas», *op. cit.*, pág. 8.

¹⁴⁸ *Vid.*, por todos, PÉREZ ROYO, J., «El nuevo modelo de financiación autonómica. Análisis exclusivamente constitucional», *op. cit.*, págs. 72 a 74; RAMOS PRIETO, J., «Algunas consideraciones sobre la cesión parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a las Comunidades Autónomas», *Impuestos*, n.º 6, 1998, págs. 32 a 34; FERNÁNDEZ AMOR, J.A., «El finançament de les Comunitats Autònomes de règim comú: notes i reflexions sobre la reforma de la Llei Orgànica de finançament de les Comunitats Autònomes i la Llei de Cessió de tributs de l'Estat», *op. cit.*, pág. 333; YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., «Reflexiones sobre la residencia habitual autonómica», *op. cit.*, págs. 16 y ss.; GARCÍA NOVOA, C., «Financiación autonómica y Derecho comunitario», *op. cit.*, págs. 139 y ss.

y Actos Jurídicos Documentados, la ausencia de límites en la modificación de los tipos de gravamen en ciertas actividades nos lleva a la misma conclusión ¹⁴⁹, aunque también es cierto, en primer lugar, que en este impuesto «la potestad legislativa autonómica se limita al gravamen de operaciones que podríamos calificar como "inamovibles", como son las concesiones administrativas y los bienes inmuebles», evitándose con ello «fenómenos de deslocalización territorial ante la posible existencia de gravámenes diferentes en las distintas Comunidades Autónomas» ¹⁵⁰, y que, por otro lado, se ha excluido la cesión de competencias normativas a estas últimas en la modalidad que grava las Operaciones Societarias, debido a «las facilidades de las que disponen las personas jurídicas para decidir el lugar donde realizar la operación sujeta a gravamen» ¹⁵¹ y a las exigencias derivadas de la armonización fiscal comunitaria.

Diremos para concluir que, de acuerdo con la jurisprudencia constitucional sobre el principio de igualdad, estamos convencidos que la legislación autonómica sobre los tributos cedidos soporta con holgura cualquier hipotético juicio de constitucionalidad. Principalmente, como decíamos más arriba, porque ha generado una situación de competencia fiscal interna atenuada, debido al grado relativamente moderado de disminución o de incremento de la presión fiscal alcanzados, con la excepción de ciertas reducciones en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que alcanzan porcentajes superiores al 90 por 100 (adquisición de fincas rústicas o de parcelas agrícolas entre parientes, por ejemplo) y, en algunos casos, incluso el 100 por 100 (adquisiciones *mortis causa* de la vivienda habitual entre parientes o cantidades percibidas por los beneficiarios de un seguro de vida que guardan relación de parentesco con el causante residente en la Comunidad). La competencia normativa autonómica, fruto del legítimo ejercicio de la autonomía financiera individual, es, por tanto, susceptible en sí misma de provocar situaciones de desigualdad, aunque no calificable como discriminación arbitraria, en palabras del Tribunal Constitucional, en aquellos sujetos que, hallándose en las mismas condiciones que los sujetos beneficiados o perjudicados con las deducciones o los aumentos de presión fiscal, son residentes, adquieren bienes o realizan actividades en otras Comunidades Autónomas donde que no aplican tales medidas tributarias, o las aplican en cuantías inferiores.

Hay que tener en cuenta, para finalizar, que normalmente los residentes en una Comunidad que ha establecido deducciones y reducciones en los impuestos personales cedidos (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones) soportarán en contrapartida el incremento en la misma Comunidad de los tipos de gravamen y otros elementos de cuan-

¹⁴⁹ A diferencia del Impuesto sobre el Patrimonio y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, nos recuerdan RUIZ-HUERTA CARBONELL, J. y LÓPEZ LABORDA, J., «Catorce preguntas sobre el nuevo sistema de financiación autonómica», *op. cit.*, pág. 595, «las competencias cedidas» a las Comunidades Autónomas sobre el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados son «muy amplias, ya que no están sujetas a ningún límite», con lo que «sería posible (...) que alguna Comunidad fijara un tipo cero» para los hechos imposables de este último impuesto sobre cuya normativa tienen ahora competencia las Comunidades Autónomas.

¹⁵⁰ SÁNCHEZ SÁNCHEZ, A., «La corresponsabilidad fiscal en el nuevo acuerdo para la financiación de las Comunidades Autónomas en el quinquenio 1997-2001», *op. cit.*, pág. 75.

¹⁵¹ SÁNCHEZ SÁNCHEZ, A., «La corresponsabilidad fiscal en el nuevo acuerdo para la financiación de las Comunidades Autónomas en el quinquenio 1997-2001», *op. cit.*, pág. 74.

tificación de la deuda tributaria y, en consecuencia, de la presión fiscal, que afecta a la imposición indirecta objeto de cesión (Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y Tributos sobre el Juego). Sin embargo, también son imaginables situaciones en las que no se da esta coincidencia. Situaciones en las que un sujeto debe soportar el aumento de la presión fiscal en los impuestos indirectos, al realizar actividades en una Comunidad que ha incrementado los tipos, y no se beneficia, en cambio, de las deducciones y reducciones en la imposición directa establecidas por esa misma Comunidad, por no ser residente en ella. Este sujeto, frente al residente en esa Comunidad que no realiza actividades sometidas a imposición indirecta en otra Comunidad y se beneficia de la reducción de la presión fiscal decidida sobre la imposición directa en su Comunidad de residencia, se hallará en una evidente situación de discriminación.

5.3. Principio de no discriminación en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

En relación con el derecho de la Unión Europea, dos son los potenciales elementos conflictivos que, en cuanto al principio de igualdad o de no discriminación, puede presentar la legislación autonómica sobre los tributos cedidos.

El primero de ellos, constituido por el proceso de armonización fiscal emprendido desde las instancias comunitarias mediante Directivas, afecta principalmente a la imposición indirecta, en concreto al Impuesto sobre el Valor Añadido y los Impuestos Especiales, así como también a la modalidad del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados que grava las Operaciones Societarias. En materia de imposición directa, sin embargo, la armonización es muy limitada: al margen de la asistencia mutua de las autoridades competentes de los Estados miembros en materia de impuestos directos, las normas comunitarias aprobadas sólo armonizan la legislación del Impuesto de Sociedades, en lo relativo al régimen fiscal de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizadas entre sociedades de diferentes Estados miembros; al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes; y a la supresión de la doble imposición en el caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas.

Ahora bien, las eventuales fricciones que la legislación autonómica pudiera producir en la normativa armonizada de estos impuestos en el ámbito de la Unión Europea han sido sorteadas por el legislador español, que, por un lado, no ha incluido en el elenco de tributos cedidos de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, al Impuesto sobre Sociedades, al Impuesto sobre el Valor Añadido y a los Impuestos Especiales ¹⁵²; y que, por

¹⁵² Y ello a pesar de que en la LOFCA se cite, entre los tributos susceptibles de cesión, a la «imposición general sobre las ventas en su fase minorista» y a los «impuestos sobre consumos específicos en su fase minorista, salvo los recaudados mediante monopolios fiscales».

otro, ha cedido únicamente el rendimiento territorial derivado de la modalidad que grava las Operaciones Societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sin reconocer competencia normativa alguna a las Comunidades Autónomas sobre dicha modalidad.

Esquivada esta cuestión, pues, sólo nos resta prestar atención a un segundo elemento problemático, que viene dado por la existencia de una reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en materia de no discriminación entre los nacionales de los distintos Estados miembros. Esta jurisprudencia ha establecido pautas sobre las desigualdades de trato en función de la residencia a las que conduce la diversa regulación interna de la imposición directa en el ámbito de la comunidad ¹⁵³.

En síntesis, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en distintas sentencias ¹⁵⁴, partiendo de la base de que las ventajas fiscales reservadas únicamente a los residentes de un Estado miembro pueden constituir una discriminación indirecta por razón de la nacionalidad ¹⁵⁵, ha deja-

¹⁵³ Sobre la jurisprudencia comunitaria en materia de no discriminación fiscal, la doctrina es abundante. *Vid.*, entre otros, los siguientes trabajos y la bibliografía en ellos citada: FALCÓN Y TELLA, R., «La obligación real de contribuir y el ordenamiento comunitario. STJCEE de 26 de enero de 1993», *Impuestos*, volumen II, 1993, págs. 1.168 y ss., y, del mismo autor, «STJCE 14 febrero 1995. Artículo 48 Tratado CEE: libre circulación. Obligación de igualdad de trato. Impuestos sobre la renta de los no residentes», *Quincena Fiscal* (QF), n.º 45, 1995, págs. 45 y ss., «La jurisprudencia comunitaria en materia de obligación real (I): las sentencias Schumacker, Wielockx y Asscher y la injustificada reacción contra las mismas basada en la autonomía del Derecho fiscal», *Quincena Fiscal* (QF), n.º 13, 1998, págs. 5 y ss., y «La jurisprudencia comunitaria en materia de obligación real (II): los importantes matices producidos por las sentencias Futura participations y esposos Gilly», *Quincena Fiscal* (QF), n.º 14, 1998, págs. 5 y ss.; MORIES JIMÉNEZ, M.T., «La tributación de los no residentes en el IRPF tras la Recomendación 94/79/CE de la Comisión de 21 de diciembre 1993. (Comentarios a la STJCE 14 febrero 1995)», *Quincena Fiscal* (QF), n.º 14, 1995, págs. 11 y ss.; GARCÍA FRÍAS, A., «La necesaria armonización de la tributación de las personas físicas no residentes a la luz de la jurisprudencia del T.J.C.E.», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública* (RDFHP), n.º 242, 1996, págs. 1.019 y ss.; GARCÍA PRATS, F.A., «Asscher, o la expansión del principio comunitario de no discriminación en materia tributaria», *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero* (REDF), n.º 94, 1997, págs. 215 y ss., y, del mismo autor, *Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario*, Tecnos, Madrid, 1998; SANTA-BÁRBARA RUPÉREZ, J., «Apuntes sobre la no discriminación fiscal en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas», *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos prácticos)*, Ed. Estudios Financieros, n.º 186, 1998, págs. 3 y ss.; MARTÍN JIMÉNEZ, A.J., «Hacia una nueva configuración de las relaciones entre el Derecho comunitario y la normativa nacional en materia de imposición directa? El caso Gilly», *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero* (REDF), n.º 102, 1999, págs. 291 y ss.

¹⁵⁴ Sentencias de 28 de enero de 1986 (asunto «avoir fiscal»); de 8 de mayo de 1990 (asunto Biehl); de 28 de enero de 1992 (asunto Bachmann); de 26 de enero de 1993 (asunto Werner); de 13 de julio de 1993 (asunto Commerzbank); de 14 de febrero de 1995 (asunto Schumacker); de 11 de agosto de 1995 (asunto Wielockx); de 27 de junio de 1996 (asunto Asscher); de 15 de mayo de 1997 (asunto Futura participations y Singer); y de 12 de mayo de 1998 (asunto Gilly).

¹⁵⁵ Como indica VILLAR EZCURRA, M., «Las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en el proceso de armonización fiscal de la Unión Europea», *op. cit.*, pág. 168, el Tribunal Superior de Justicia de las Comunidades Europeas «ha sancionado que las normas de igualdad de trato no sólo prohíben las discriminaciones patentes por razón de nacionalidad, sino también cualquier forma encubierta de discriminación que aplicando cualesquiera otros criterios de distinción produzca, de hecho, el mismo resultado», de manera que hemos asistido «a una evolución jurisprudencial hacia posturas que permiten cuestionar la validez absoluta y no discutida del criterio de discriminar en función de la residencia, admitido por la generalidad de los países a la hora de establecer un vínculo obligacional en materia tributaria».

do sentada su doctrina en torno a la relación entre las desigualdades existentes en materia tributaria entre los residentes de los distintos Estados miembros y los principios comunitarios que prohíben las discriminaciones en función de la nacionalidad (art. 6 del Tratado de la Unión Europea) y aseguran la libertad de circulación de trabajadores (art. 48 del Tratado de la Unión Europea) y la libertad de establecimiento (art. 52 del Tratado de la Unión Europea). Y ha señalado al respecto que los Estados de la Unión Europea tienen la obligación de equiparar el trato fiscal entre residentes y no residentes en dos casos: cuando la mayor parte de las rentas de los no residentes se obtienen en un Estado distinto al de la residencia y cuando éstos actúan en el Estado en que no residen mediante un establecimiento permanente, aunque en este último caso únicamente para la renta obtenida a través del mismo ¹⁵⁶.

Aplicando estas dos máximas, advierte SOLER ROCH ¹⁵⁷ que el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha declarado contrarias a la libertad de establecimiento determinadas medidas tributarias, como la no aplicación de deducciones o de devoluciones de ingresos a los establecimientos permanentes pertenecientes a entidades de otros Estados miembros, la negación de deducciones por dotaciones a fondos de inversiones a favor de los sujetos no residentes, o la aplicación a estos últimos de un tipo de gravamen superior al de los residentes. Asimismo, nos dice la misma autora, el Tribunal ha calificado también de contrarias a la libertad de circulación de los trabajadores la no devolución de excesos de retenciones a los no residentes o la no aplicación a éstos del sistema de tributación familiar y de las deducciones por cargas familiares.

Al margen de que, en este tema, la existencia de Convenios de Imposición para evitar la doble imposición celebrados entre España y cada uno de los Estados de la Unión Europea, de aplicación prevalente frente a la legislación tributaria interna, permite salvar muchos supuestos discriminatorios entre residentes y no residentes, lo cierto es que los dos criterios del Tribunal Superior de Justicia de las Comunidades Europeas sostenidos en esta materia y citados líneas más arriba, han sido adaptados por el legislador español.

En el primero de los casos (cuando la mayor parte de las rentas de los no residentes se obtienen en un Estado distinto al de la residencia), la doctrina jurisprudencial comunitaria, acogida en la Recomendación de la Comisión Europea 94/79/CE, de 21 de diciembre, se incorpora en nuestro

¹⁵⁶ En opinión de FALCÓN Y TELLA, R., «La jurisprudencia comunitaria en materia de obligación real (II): los importantes matices producidos por las sentencias Futura participations y esposos Gilly», *op. cit.*, pág. 7, «lo que, en el momento actual, exige la jurisprudencia, es simplemente que, en aquellos casos en que una persona obtiene la mayor parte de la renta en un país distinto al de residencia, no se aplique un tipo mínimo o único superior al que correspondería en dicho Estado en la obligación personal (...), y se permita al menos la deducción de los gastos ligados a los ingresos obtenidos en dicho país (...); y que, además, cuando la renta se grava únicamente en el lugar de obtención (por ejemplo, por disponerlo así el convenio) y se trata de la mayor parte de la renta, se reconozca al no residente el derecho a las deducciones en función de las circunstancias personales y familiares que estén previstas para la obligación personal».

¹⁵⁷ SOLER ROCH, M.T., «Una reflexión sobre el principio de residencia como criterio de sujeción al poder tributario del Estado», AAVV, *Presente y futuro de la Imposición Directa en España*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Lex Nova, Valladolid, 1997, págs. 75 a 77.

derecho interno a través del artículo 33 de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes. En este precepto se ha contemplado un régimen tributario opcional para los ciudadanos de la Unión Europea no residentes en España que obtengan la mayor parte de sus ingresos en el territorio español: si estos ciudadanos obtienen en España por rendimientos del trabajo o de actividades económicas, como mínimo, el 75 por 100 de la totalidad de su renta, se ofrece la opción a estos sujetos de beneficiarse de la tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aplicándoseles las medidas previstas para los residentes en este impuesto, de acuerdo con la Ley 40/1998, de 9 de diciembre ¹⁵⁸. En cuanto a los no residentes que actúan en España mediante establecimiento permanente -el segundo supuesto-, tradicionalmente se ha traducido en nuestras normas sobre imposición directa que grava la renta de las personas físicas y de las personas jurídicas o sociedades lo que se ha venido a llamar el «tratamiento personalizado del establecimiento permanente» ¹⁵⁹.

Sea como fuere, en lo que a nosotros interesa, la doctrina defendida por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas es aquí tenida en cuenta con el fin de evaluar los efectos que la misma puede producir en las situaciones de desigualdad provocadas por la legislación autonómica en materia de tributos cedidos. Estos efectos pueden contemplarse, en primer lugar, desde la perspectiva directamente observada en la jurisprudencia comunitaria, esto es, la que se centra en valorar las situaciones de discriminación fiscal que pueden sufrir los nacionales de otros Estados de la Unión Europea no residentes en España que tributan en nuestro país por obligación real, frente a los residentes que tributan por obligación personal.

Sin entrar a examinar a fondo la jurisprudencia comunitaria, nos interesa en el presente trabajo únicamente destacar como las situaciones de discriminación fiscal entre residentes en distintos Estados miembros de la Unión Europea, prohibidas por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, lejos de auspiciar en nuestro país una dinámica de paulatina armonización de la legislación sobre la imposición directa con el resto de Estados, se enfrentan con problemas añadidos de discriminación debidos a la entrada en juego de las leyes autonómicas sobre los tributos cedidos.

Así es si tenemos en cuenta que las leyes de las Comunidades Autónomas sobre los tributos de naturaleza personal, que adoptan como punto de conexión la residencia habitual en la Comunidad Autónoma, sólo afectan a los residentes en territorio español, esto es, a los ciudadanos sometidos a

¹⁵⁸ Este régimen opcional para contribuyentes residentes de otros Estados miembros de la Unión Europea se desarrolla en los artículos 8 a 11 del Real Decreto 326/1999, de 26 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

¹⁵⁹ En palabras de SOLER ROCH, M.T., «Una reflexión sobre el principio de residencia como criterio de sujeción al poder tributario del Estado», *op. cit.*, págs. 71 y 72, «el establecimiento permanente, que corresponde a la explotación económica vinculada al territorio de un Estado (Estado de la fuente) pero jurídicamente no autónoma y dependiente de una persona o entidad residente en otro Estado (Estado de la residencia), constituye un ente autónomo a efectos de la imposición en el Estado de la fuente (principio de tributación separada) y, esta condición de centro independiente de imputación de rentas, hace que dicho Estado globalice en el establecimiento las rentas obtenidas por éste en su territorio configurando, de este modo, una modalidad de sujeción específica, más parecida en su alcance a la obligación personal».

la obligación personal de contribuir, puesto que no se puede ser residente en una Comunidad Autónoma sin ser residente en España. Así ocurre con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. La exclusión de la cesión de competencias normativas a las Comunidades Autónomas sobre aquellos sujetos de la Unión Europea no españoles y no residentes en España ¹⁶⁰, en lo que respecta a los tributos cedidos, puede conducir a resultados de discriminación real entre los contribuyentes y a situaciones que atentan contra la libertad de establecimiento de las empresas. Así, por poner un ejemplo, un empresario con residencia en un Estado de la Unión Europea que ejerza su actividad en nuestro país a través de un establecimiento permanente está sometido a las normas fiscales estatales, mientras que un empresario que resida en el territorio de cualquier Comunidad Autónoma española y que opere a través de un establecimiento permanente en otra Comunidad Autónoma se regirá por las normas tributarias dictadas por esta última. La discriminación ya no se dará ahora, en consecuencia, solamente entre los residentes en un Estado de la Unión Europea distinto de España y los residentes en España, en términos genéricos de comparación, como sucedía antes de aprobarse el nuevo régimen de cesión de tributos, sino más específicamente, y de forma distinta en cada caso, entre los residentes en cualquier Estado de la Unión Europea distinto de España y cada grupo de residentes en España sometido a una u otra legislación autonómica. Recuperando el ejemplo anterior, la discriminación fiscal entre la empresa residente en un Estado de la Unión Europea distinto de España y la empresa residente en una Comunidad Autónoma será diferente en función de cuál sea la Comunidad en la que operan ambas con sus respectivos establecimientos permanentes, pues unas Comunidades no han dictado leyes al respecto, otras lo han hecho sólo sobre algunos tributos cedidos y, en todos los casos, el contenido regulado difiere de unas a otras.

La relación entre la jurisprudencia que sobre el principio de no discriminación mantiene el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y la legislación autonómica sobre los tributos cedidos se puede examinar, en fin, desde otro punto de vista, que podríamos calificar de interno, para ver si esta jurisprudencia comunitaria es también aplicable en el interior de los Estados miembros. En el caso que nos ocupa, esta perspectiva interna nos ha de servir para enjuiciar, desde la óptica del principio de no discriminación por razón del territorio, las situaciones de desigualdad que en materia de tributos cedidos se dan entre residentes entre distintas Comunidades Autónomas, con motivo de la sujeción de los mismos a distintas leyes autonómicas.

Si bien es cierto que en este asunto el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas no ha considerado tradicionalmente a las denominadas «discriminaciones internas» objeto de protección por el derecho comunitario, excluyendo del mismo a las «situaciones producidas en un *contexto meramente nacional*» y concretando esta exclusión, «en clave negativa, a través de la exigencia del

¹⁶⁰ A pesar de que en el artículo 33 de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, se estipula que los ciudadanos de la Unión Europea no residentes en España que obtienen en nuestro país rendimientos del trabajo o de actividades económicas, como mínimo, en un porcentaje del 75 por 100 de la totalidad de su renta, pueden beneficiarse de la tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Ley 40/1998, de 9 de diciembre), hay que tener en cuenta que la normativa seguirá siendo en todo caso estatal, pues las leyes autonómicas sólo se aplican a los residentes en la Comunidad respectiva que, a la vez, sean residentes en España.

llamado *elemento de extranjería*»¹⁶¹, se observa a partir de la Sentencia de 27 de junio de 1996 (asunto Asscher) un giro en la doctrina jurisprudencial del citado Tribunal, al indicarse en dicho pronunciamiento que el alcance del Tratado de la Unión Europea se extiende también a los nacionales de un Estado determinado, «cuando éstos, por su propio comportamiento, se encuentran respecto del Estado miembro del que son originarios en una situación equiparable a la de cualquier otro sujeto que goza de los derechos y libertades que garantiza el Tratado».

Partiendo de esta y otras consideraciones, algunos autores, a los cuales nos adherimos, se han mostrado partidarios de la aplicación de la jurisprudencia comunitaria en materia de no discriminación fiscal al ámbito interno de los Estados miembros.

Así, por ejemplo, GARCÍA NOVOA opina que, a partir de los matices introducidos en la Sentencia de 27 de junio de 1996 (asunto Asscher) y del contenido del artículo 8.A.1 del Tratado de la Unión Europea -«todo ciudadano de la Unión tendrá derecho a circular y residir libremente en el territorio de los Estados miembros»-, se deduce «la necesidad de afirmar que las libertades comunitarias se predicán desde la perspectiva general de la Unión pero también desde la particularidad territorial de cada Estado miembro». De este modo, finaliza diciendo el autor citado, «el ciudadano español vería amparado su derecho a la libre circulación de personas, mercancías o servicios frente a una determinada ordenación de la financiación autonómica, no sólo a partir del artículo 157.2 de la Constitución y 9 c) de la LOFCA, sino también desde el Derecho Comunitario»¹⁶².

Por su parte, SANTA-BÁRBARA RUPÉREZ entiende también que la regla tradicional del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de no someter las discriminaciones internas al principio comunitario de la paridad de tratamiento fiscal es defectuosa y requiere ser revisada, pues la libre circulación y el mercado único pueden resultar igualmente violados por la permisividad en sede comunitaria de las discriminaciones fiscales internas¹⁶³.

Por consiguiente, si como decíamos líneas más arriba el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha declarado contrarias a la libertad de establecimiento y de circulación de personas determinadas medidas tributarias discriminatorias por motivos de residencia en el ámbito de la Unión

¹⁶¹ GARCÍA NOVOA C., «Financiación autonómica y derecho comunitario», *op. cit.*, pág. 124.

¹⁶² GARCÍA NOVOA C., «Financiación autonómica y derecho comunitario», *op. cit.*, pág. 125.
A juicio de este autor, si el artículo 8 B del Tratado de la Unión Europea «hace mención en exclusiva a los derechos de los ciudadanos de la Unión que residan en un Estado miembro del que no son nacionales, habrá que entender que el artículo 8 A, al proclamar el derecho a circular y residir en el territorio de los Estados miembros, lo reconoce también para los nacionales y en relación a su propio Estado. Si además, interpretamos este precepto en el sentido de favorecer expansivamente la realización de las cuatro libertades que componen la esencia del mercado interior -libertad de establecimiento y prestación de servicios y libre circulación de mercancías, trabajadores y capitales y pagos-, que son instrumento jurídico de tránsito a la unión económica y monetaria, (...) no hay duda que no puede establecerse una legislación interna que obstaculice los fines comunitarios» (GARCÍA NOVOA C., «Financiación autonómica y derecho comunitario», *op. cit.*, págs. 135 y 136).

¹⁶³ SANTA-BÁRBARA RUPÉREZ, J., «Apuntes sobre la no discriminación fiscal en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas», *op. cit.*, págs. 19 y 20.

Europea, como la no aplicación de deducciones o de devoluciones de ingresos a los no residentes o la aplicación a estos últimos de un tipo de gravamen superior al de los residentes, también las consecuencias de la actuación normativa de las Comunidades Autónomas sobre los tributos cedidos que benefician o perjudican a los residentes en las mismas, en relación con los residentes en otras Comunidades que no han establecido las mismas medidas o lo han hecho de forma distinta, habrán de someterse a juicio en relación con el principio comunitario de no discriminación.

La cuestión no deja de tener relevancia, por otra parte, si tenemos en cuenta que las leyes autonómicas sobre los impuestos directos objeto de cesión han incidido en materias como el establecimiento de deducciones en la cuota íntegra autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o la modificación de la tarifa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la creación de nuevas reducciones en la base imponible de este impuesto. Aplicando la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, habrá que ver si el tratamiento dispensado en estos impuestos por una determinada Comunidad Autónoma a sus residentes, y que no se aplica en cambio a los no residentes que obtienen sus rentas o la mayor parte de ellas en esa misma Comunidad -éste sería el caso de los contribuyentes no residentes, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de los causantes y donatarios no residentes, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones- se basa o no, utilizando las palabras de GARCÍA NOVOA, «en razones de interés general» y no va «más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo»¹⁶⁴.

Estas razones, por otra parte, difícilmente son apreciables en la actualidad, a nuestro juicio, desde el momento en que no se entiende muy bien cuáles pueden ser las razones de «interés general» que justifican, por un lado, que únicamente los residentes en una Comunidad y no, en cambio, los no residentes en ella que obtienen su renta o la mayor parte de ella en la misma, puedan beneficiarse de deducciones en la cuota íntegra autonómica del Impuesto sobre la Renta, ya sea por determinadas inversiones realizadas por ambos sujetos (residentes y no residentes) en el territorio propio -en vivienda habitual (incluso en segundas viviendas), en bienes del patrimonio artístico o en fundaciones, en finalidades ecológicas-, ya sea por circunstancias personales que concurren igualmente en ambos sujetos (residentes y no residentes) -nacimiento de hijos, personas mayores, minusvalía física o psíquica-, o finalmente, incluso, por ejercer residentes y no residentes en el territorio de la Comunidad en cuestión un derecho fundamental introducido en nuestra Constitución, como es el derecho a la educación -educación preescolar y universitaria-. Y no resulta fácil tampoco, por otro lado, esgrimir razones de «interés general» para legitimar, por ejemplo, situaciones en las que causahabientes residentes en una Comunidad Autónoma no se pueden beneficiar de las reducciones en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones aprobadas por la misma, en el caso de que el causante no hubiera residido a la fecha de devengo en el territorio de esa Comunidad -reducciones por adquisición *mortis causa* de una vivienda habitual y otros bienes entre parientes, como por ejemplo parcelas agrícolas de pequeña dimensión o percepciones derivadas de seguros de vida, o reducciones

¹⁶⁴ GARCÍA NOVOA C., «Financiación autonómica y derecho comunitario», *op. cit.*, pág. 138.

por causa de minusvalía del causahabiente o por causa de segunda o ulteriores transmisiones, siempre entre parientes-, cuando, paradójicamente, sí puedan aplicar estas reducciones otros causahabientes no residentes en la Comunidad en cuestión que reciben bienes de un causante residente en la misma.

Fuera incluso del ámbito de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas sobre el principio de no discriminación en la imposición directa, no hay que olvidar tampoco que las libertades en el seno de la Unión Europea y la realización del mercado único, permitirían incluso, enjuiciar las desigualdades provocadas en el ámbito interno español por la distinta intervención normativa autonómica en materia de imposición indirecta, en lo que respecta a las modificaciones de determinados tipos de gravamen en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados -tipos aplicables a las transmisiones de determinados bienes inmuebles y, en algún caso, a la expedición de primeras copias en la adquisición de vivienda habitual-, y de los tipos, cuotas fijas y tarifas en los Tributos sobre el Juego, a los que no afecta ninguna Directiva comunitaria armonizadora.

Habría que ver, además, y con esto terminamos, si en todos estos casos, ya sean referidos a la imposición directa o a la indirecta, la infracción del principio de no discriminación en los términos expresados por la jurisprudencia comunitaria por parte de la legislación autonómica, sería causa suficiente para activar de la cláusula prevista en el artículo 19.2 de la LOFCA, que permite al Estado ejercer las competencias normativas cedidas a las Comunidades Autónomas «cuando resulte necesario para dar cumplimiento a la normativa sobre armonización fiscal de la Unión Europea». De todos modos, aun en el caso de que se mantenga que esto no es así, es decir, que este precepto no es aplicable en el caso de la jurisprudencia comunitaria sobre el principio de no discriminación fiscal, pues en términos estrictos esta jurisprudencia no constituye «normativa sobre armonización fiscal», lo cierto es que la reversión al Estado del ejercicio de las competencias normativas cedidas a las Comunidades Autónomas se producirá igualmente, por ejemplo adoptando «las medidas a que se refiere el artículo 155 de la Constitución», y ello «tanto por la libertad de que goza el Estado para lograr» la primacía del ordenamiento comunitario «a la hora de repartir en su ámbito interno las competencias (principio de libertad institucional) como porque es el Estado el responsable hacia la Comunidad del cumplimiento del Derecho Comunitario» y «debe de gozar de técnicas *ad intra* que le permitan ejercer esa responsabilidad»¹⁶⁵.

¹⁶⁵ GARCÍA NOVOA C., «Financiación autonómica y derecho comunitario», *op. cit.*, págs. 143 y 144.