

ANTONIO M. CUBERO TRUYO*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Sevilla***Extracto:**

LA mayoría de las Comunidades Autónomas que han aceptado el sistema de financiación para el quinquenio 1997/2001 ya han hecho uso de las competencias normativas cedidas, con lo cual el panorama de nuestro ordenamiento tributario se ha abierto a la diversidad. Pero hay un aspecto que no ha sido alterado por ninguna de ellas: la tarifa autonómica del IRPF (precisamente el aspecto más característico de la corresponsabilidad fiscal).

Según la doctrina del Tribunal Constitucional (Sentencia 61/1997), la ausencia de regulación por parte de las Comunidades Autónomas en una materia que sea de su competencia constituye un vacío legal que debe ser cubierto por el aplicador del Derecho, nunca resuelto por el legislador estatal mediante una norma supletoria dictada a tal fin, como se viene haciendo en el vigente IRPF (y como se pretende seguir haciendo en el próximo).

A nuestro juicio, la Ley estatal del IRPF debería incorporar, por un lado, una escala «global» para las Comunidades que no participan del sistema, sin desdoblamientos impropios; y por otro lado, una escala «parcial» (exclusivamente la escala correspondiente al tramo estatal) para las Comunidades que han asumido la competencia normativa restante. El tramo autonómico de estas Comunidades no debe figurar a efectos supletorios en la Ley del IRPF por ser éste un comportamiento prohibido por la jurisprudencia constitucional. Ciertamente, no parece admisible que se pueda dejar esa porción del IRPF pendiente de una eventual intervención de las Comunidades Autónomas. Pero el legislador estatal tiene medios a su alcance (medios distintos de la escala explícitamente supletoria) para garantizar una imposición adecuada; sobre todo, en virtud de su capacidad legítima para dirigir y condicionar el uso de las competencias cedidas. Por ejemplo, siendo lícito que la Ley de Cesión de Tributos establezca un margen máximo de separación del 20 por 100 para la escala autonómica, tendrá que definir cuál es la escala de referencia para que tal límite cobre sentido, escala de referencia que lleva implícito un potencial valor supletorio para el supuesto de laguna autonómica.

Sumario:

- I. El uso incompleto por parte de las Comunidades Autónomas de las competencias normativas cedidas.
- II. La prohibición de dictar normas estatales con carácter supletorio en la doctrina del Tribunal Constitucional.
- III. La decisión sobre la supletoriedad en manos del aplicador o intérprete del Derecho.
- IV. Consecuencias de la hipotética nulidad del Derecho supletorio estatal.
 1. La imposibilidad del gravamen (principio de legalidad y criterios restrictivos sobre la analogía).
 2. El menor impuesto posible (el 20% como límite de desviación).
 3. La no derogación del impuesto preexistente (el precedente de la Ley del Suelo).
 4. El mismo Derecho cuestionado (la *mens legislatoris*).
- V. Conclusión crítica hacia el legislador. Un comportamiento alternativo: las condiciones básicas de la cesión como oportunidad para introducir un potencial Derecho supletorio.

I. EL USO INCOMPLETO POR PARTE DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS DE LAS COMPETENCIAS NORMATIVAS CEDIDAS

Una de las grandes novedades del sistema de financiación para el quinquenio 1997/2001 es la atribución a las Comunidades Autónomas de **competencias normativas** sobre los impuestos cedidos. Así se reconoce en los artículos 10.3 y 19.2 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) (en la redacción dada por la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre) y en el artículo 13 de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas.

Buena parte de las Comunidades Autónomas que aceptaron el sistema han ejercido ya sus competencias ¹; pero sólo en algunos aspectos, sin agotar toda la capacidad cedida.

Fundamentalmente, se han establecido varias deducciones en la cuota del IRPF (hijos, vivienda, donaciones...), algunas reducciones en la base del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el tipo de gravamen aplicable a las operaciones inmobiliarias en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y los tipos y cuotas de los tributos sobre el juego.

Sin embargo, un factor de capital importancia, como es la **tarifa del IRPF**, cedida parcialmente, no ha sido regulada por ninguna Comunidad Autónoma (a excepción de la **Comunidad Valenciana**, que sí ha afrontado su regulación, aunque sólo sea para remitir a la escala complementaria o supletoria que aparece en la ley estatal ²).

¹ Es el caso de La Rioja (Ley 9/1997, de 22 de diciembre), Baleares (Ley 9/1997, de 22 de diciembre), Murcia (Ley 13/1997, de 23 de diciembre), Cataluña (Ley 16/1997, de 24 de diciembre), Castilla y León (Ley 11/1997, de 26 de diciembre), Madrid (Ley 28/1997, de 26 de diciembre) o Galicia (Ley 2/1998, de 8 de abril).

² Cfr. artículos 2 y 6 de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre.

El elemento que mayor controversia ha levantado, el más característico del nuevo sistema de financiación, el que mayor cuota de responsabilidad aporta a las Comunidades Autónomas, está siendo «desperdiciado» por todas ellas como vía diferencial.

La eventual ausencia de regulación autonómica estaba ya prevista de antemano por el Estado, que había dispuesto una serie de indicaciones respecto a la normativa aplicable en caso de inactividad de las Comunidades Autónomas. Pero es aquí donde se presenta el problema, porque no está nada claro que las leyes estatales puedan arrogarse la decisión sobre cuál deba ser el Derecho supletorio.

II. LA PROHIBICIÓN DE DICTAR NORMAS ESTATALES CON CARÁCTER SUPLETORIO EN LA DOCTRINA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En las relaciones entre el Estado y las Comunidades Autónomas resulta fundamental el cuidado de los aspectos formales de la producción normativa³. Precisamente pensando en reforzar el ámbito legislativo autonómico, el Tribunal Constitucional ha sentado una importante doctrina sobre la supletoriedad del Derecho estatal (art. 143.3 *in fine* de la Constitución), consistente en que el Estado no puede dictar normas con efectos específicamente supletorios, no puede dictar normas destinadas única y exclusivamente a cubrir el inejercicio de competencias por parte de las Comunidades Autónomas.

Es una postura que se ha hecho especialmente célebre desde la Sentencia 61/1997, de 20 de marzo, en la que se afirmó que «la calificación como normas supletorias es contraria al artículo 149.3 de la Constitución Española *in fine* y al orden constitucional de competencias», lo cual condujo a la anulación de la inmensa mayoría de los artículos de la Ley del Suelo⁴. Ya con anterioridad, en la Sentencia 118/1996, de 27 de junio, se había proclamado que el Estado no puede producir «normas jurídicas meramente supletorias, pues tales normas, al invocar el amparo de una cláusula como la de supletoriedad, que por no ser título competencial no puede dársele, constituyen una vulneración del orden constitucional de competencias». «Lo que el Estado puede y debe hacer es determinar cuáles de sus normas son aplicables a las Comunidades Autónomas, evitando disponer nada acerca de una supuesta aplicabilidad supletoria que ni se produce necesariamente ni puede, por eso mismo, afirmarse en abstracto».

³ *Cfr.* Sentencia del Tribunal Constitucional 181/1988, de 13 de octubre, fundamento jurídico 7: «El presente recurso plantea un problema de inconstitucionalidad formal, y no es posible confundir el supuesto formalismo al que el Abogado del Estado alude con el imprescindible respeto de las formas y procedimiento constitucionalmente exigible, que no están a disposición de los sujetos o instituciones a los que vinculan. Esta conclusión, reiterada por este Tribunal en otros ámbitos, es especialmente aplicable en todo lo que atañe a las relaciones entre el Estado y las Comunidades Autónomas».

⁴ Texto Refundido de la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1992, de 26 de junio.

El Tribunal rechaza la supletoriedad explícita argumentando que violenta «el orden constitucional de competencias». Pero podría plantearse la duda en relación con la capacidad normativa cedida a las Comunidades Autónomas en materia tributaria, en cuanto que el Estado se reserva la **titularidad** de dichas competencias ⁵. A nuestro juicio, el dato de la titularidad competencial no es óbice para el mantenimiento de la tesis prohibicionista del Tribunal, pues éste exige al Estado, para poder crear normas, competencias directamente ejercitables, lo cual no es el caso. En la Sentencia 61/1997, se advierte que «el hecho de ostentar títulos competenciales susceptibles de incidir sobre la materia no puede justificar la invocación de la cláusula de supletoriedad del artículo 149.3». «Para que el Estado pueda dictar normas jurídicas que regulen una materia determinada, no basta con que ostente un título que le atribuya **cualesquiera** competencias en esa materia, sino que debe poder invocar aquel título **específico** que le habilite **en concreto** para establecer la reglamentación de que se trate» ⁶. Y ese título «específico» y «concreto» lo tiene cedido, por encima de la reserva de la titularidad, que no es una competencia de ejercicio legislativo concreto y actual sino potencial. Mientras no se renueve el sistema de financiación, mientras el Estado no haga uso de su derecho a recuperar la regulación completa del IRPF, la titularidad estatal se mantiene como un dato inútil o vacío desde el punto de vista de las potestades legislativas vigentes. En la parte cedida, el legislador estatal se nos antoja como un nudo propietario frente al usufructuario autonómico.

Ciertamente, el Estado mantiene en estos momentos la competencia para regular toda la escala del IRPF, por la existencia de Comunidades Autónomas que no se han sumado al sistema de financiación de la Ley 13/1996 sino que continúan rigiéndose por la anterior Ley de Cesión 30/1983 (Andalucía, Castilla-La Mancha y Extremadura). Pero adviértase que la competencia del Estado respecto de estas Comunidades no es, en realidad, para regular un supuesto tramo autonómico, porque ellas han optado por un impuesto estatal al 100 por 100, con lo cual la partición no tiene sentido. Nos parece una arbitrariedad crear para ellas una escala complementaria ⁷, y es evidente que nunca se hubiera establecido de no ser por la cesión. Lo que intentamos desvelar es qué prioridad lógica se esconde en la norma estatal que regula el tramo autonómico: ha sido dictada directamente para las Comunidades que aceptaron el sistema y sólo de manera secundaria y refleja se ha embarcado en dicho tramo a unas Comunidades a las que, en verdad, no les resulta apropiado. El objeto de la norma es claro y es un objeto constitucionalmente inadmisibles. Ignorando la doctrina del Tribunal Constitucional, se han elaborado preceptos con la única finalidad de su invocación como Derecho supletorio categórico para unas Comunidades Autónomas que han elegido un sistema basado en la autorresponsabilidad legislativa.

⁵ «La titularidad de las competencias normativas, de gestión, liquidación, recaudación e inspección de los tributos cuyo rendimiento se cede a las Comunidades Autónomas, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión de dichos tributos, corresponde al Estado» (art. 12.1 de la Ley 14/1996, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas).

⁶ Antes de la Sentencia 118/1996, la prohibición de dictar normas supletorias sólo recaía cuando las Comunidades Autónomas gozaban de competencias exclusivas, pero no con las competencias compartidas. El Tribunal Constitucional extremó entonces la postura, explicando que su tesis sobre el artículo 149.3 se venía entendiendo «compatible con la posibilidad de que el Estado dictase normas de carácter supletorio allí donde ostentase competencias en la materia (v.g. para regular lo básico). Y éste es el punto que debemos revisar ahora», dando alcance universal a la prohibición.

⁷ Véase, en esta línea, el interés de la Ley General Tributaria (disp. final segunda) por la refundición de aquellos tipos que tengan la misma base imponible.

En definitiva, aun reconociendo las particularidades del caso de los impuestos cedidos (la reserva de la titularidad y el mantenimiento de la competencia para ciertas Comunidades), no encontramos en ellas razones de peso para hacer una excepción y permitir las normas supletorias⁸. Es tal la contundencia de la doctrina constitucional que no parece que ninguna materia pueda quedar al margen de ella. El Tribunal Constitucional se ha esforzado en dejar claro que su criterio sobre la cláusula de supletoriedad del artículo 149.3 *in fine* «ha de mantenerse **en todo caso**»⁹. O, visto desde el ángulo inverso, que «la supletoriedad no es, **en ningún caso**, título competencial»¹⁰. Este carácter **absoluto** de la prohibición de dictar disposiciones supletorias ha sido reconocido elocuentemente por BARNES: «Podría resumirse, de forma simplificada, toda la doctrina jurisprudencial en una frase: el legislador estatal no puede ya, en ningún caso, dictar normas supletorias»¹¹.

III. LA DECISIÓN SOBRE LA SUPLETORIEDAD EN MANOS DEL APLICADOR O INTÉRPRETE DEL DERECHO

Pudiera pensarse que la prohibición rigurosa de establecer normas estatales supletorias deja sin efecto la proclama constitucional de que «el Derecho estatal será, en todo caso, supletorio del Derecho de las Comunidades Autónomas».

No es así, ni mucho menos. Lo que está negando el Tribunal Constitucional es que la fórmula del 149.3 sirva de argumento al Estado para la **creación del Derecho**, pero sigue siendo perfectamente válida para la **aplicación del Derecho**. La legislación estatal sí podrá servir para cubrir eventuales vacíos normativos autonómicos, pero de una manera natural, sin haberse fabricado a tal fin. No es la supletoriedad estatal lo que se proscribe sino el dirigismo supletorio, a través de normas creadas *ex profeso*.

Frente a una imposición *apriorística*, la supletoriedad debe ser una decisión *a posteriori*, tomada no por el legislador sino por el aplicador del Derecho. En palabras del Tribunal, se trata de una «aplicación eventual que (*ex art. 149.3*) ha de llevar a cabo, en cada caso concreto, el aplicador del

⁸ Para una argumentación más detenida, nos remitimos a CUBERO TRUYO, Antonio M.: «La inconstitucionalidad de las disposiciones estatales supletorias en relación con los impuestos cedidos a las Comunidades Autónomas». *Jurisprudencia Tributaria*, Aranzadi, núm. 21 (1998), pág. 19 y ss.

⁹ Sentencia 118/1996, fundamento jurídico 6 (la negrita es nuestra).

¹⁰ Sentencia 118/1996, fundamento jurídico 7 (la negrita es nuestra).

¹¹ BARNES, Javier: «Una reflexión sobre la cláusula de supletoriedad del artículo 149.3 de la CE a propósito de la STC 118/1996. «¿Disposición transitoria o posible instrumento de equilibrio? Normas supletorias como complemento indispensable de las bases, una hipótesis de máxima efectividad de las competencias estatales y autonómicas». Civitas, *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 93 (1997), pág. 84. Para este autor, no se hacen distinciones en la traslación de la doctrina del Tribunal Constitucional. «La aplicación es mimética, no analógica (lo análogo es en parte igual y en parte distinto, en la fórmula de la lógica clásica). Por consiguiente, para la STC 118/1996 cualquier uso de la cláusula en manos del legislador deviene inconstitucional» (págs. 86 y 87).

Derecho que detecte una laguna, y no puede, por tanto, configurarse por el legislador estatal»¹². «El valor supletorio debe obtenerse por el aplicador del Derecho a través de las reglas de interpretación pertinentes, incluida la vía analógica, y no ser impuesta directamente por el legislador desde normas especialmente aprobadas con tal exclusivo propósito»¹³. Es a esa tarea interpretativa a la que nos dedicaremos en las próximas páginas.

IV. CONSECUENCIAS DE LA HIPOTÉTICA NULIDAD DEL DERECHO SUPLETORIO ESTATAL

Aplicando la doctrina del Tribunal Constitucional a las normas dictadas por el Estado al instaurar el sistema de financiación 1997/2001, resultarían inconstitucionales todas aquellas disposiciones de supletoriedad impuesta. En concreto, por lo que respecta al tramo autonómico del IRPF, el artículo 13.1.1.º a) de la Ley de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias («Si una Comunidad Autónoma no regulara para un período impositivo alguna de las modalidades de la tarifa autonómica, se aplicará la complementaria que a estos efectos se determine por la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas») y los artículos 74.bis.2 y 91.bis.2 de la Ley del IRPF («Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado la escala a que se refiere el apartado anterior [...], la base liquidable regular será gravada a los tipos que se indican en la siguiente escala complementaria»).

La inconstitucionalidad y consiguiente nulidad de tales normas ocasiona un **vacío normativo** en aquellas Comunidades Autónomas que, habiendo aceptado el nuevo sistema de financiación, habiendo asumido competencias normativas (incluso con la revisión de sus Estatutos¹⁴), no han dado, sin embargo, el paso final de legislar efectivamente. Es tal situación de anomia la que ha de afrontar el intérprete o el aplicador del Derecho. ¿Cuál debiera ser la solución adecuada? Si no ha existido regulación autonómica y no es válida la legislación estatal pretendidamente supletoria, ¿cómo debe resolverse la laguna existente en una fracción de la escala del IRPF?

Como premisa metodológica, conviene advertir que procuraremos recopilar todas las explicaciones verosímiles, aunque no lleguemos a estar de acuerdo con ellas. Pondremos el máximo celo en su defensa sin tratar de arrimar la argumentación hacia una tesis prefijada. Se trata, en definitiva, de plantear y debatir opciones varias para que salgan a la luz diversos enfoques y una visión lo más completa posible del problema.

¹² Fundamentos jurídicos 6 y 9 de la Sentencia 118/1996. Véase también el fundamento jurídico 8: «La cláusula de supletoriedad no permite que el Derecho estatal colme, sin más, la falta de regulación autonómica en una materia». «La aplicación supletoria de las normas estatales no puede venir impuesta por el legislador. Pues, de lo contrario, la legislación estatal sería aplicable en el ámbito reservado al Derecho autonómico sobre la base de la mera ausencia de la regulación autonómica correspondiente».

¹³ Fundamento jurídico 7 de la Sentencia 147/1991, de 4 de julio, a propósito de un conflicto de competencias en materia pesquera.

¹⁴ Leyes 25 a 36/1997, de 4 de agosto (*cf.* art. 10.2 de la LOFCA).

1. La imposibilidad del gravamen (principio de legalidad y criterios restrictivos sobre la analogía).

Como primera posibilidad interpretativa, vamos a exponer la reacción más extrema ante la omisión legislativa autonómica y la acción legislativa estatal incompetente: la ausencia de regulación implica que no ha llegado a perfeccionarse la exigencia del gravamen, de manera que no existe obligación contributiva.

En la declaración del IRPF, los residentes en Aragón, Asturias, Baleares, Canarias, Cantabria, Castilla y León, Cataluña, Galicia, Madrid, Murcia o La Rioja, sólo liquidarían la parte estatal de su cuota (además de no tener que pagar el Impuesto sobre el Patrimonio, por poner un ejemplo llamativo de otro de los tributos cedidos).

Acaso pudiera intentar utilizarse como argumento para apoyar esta hipótesis el necesario respeto al **principio de legalidad** en materia tributaria. Las competencias normativas cedidas y no ejercidas afectaban a **elementos esenciales del tributo** (como el tipo de gravamen) de modo que la configuración del impuesto se revela fallida. La aplicación del poder tributario deviene imposible al carecer de ley en la que sustentarse, una vez declarada la nulidad de la del Estado.

En contra de tales asertos, y antes de seguir dándoles pábulo, hay que afirmar de manera tajante que la inactividad de las Comunidades Autónomas no ha supuesto la quiebra de la reserva de ley. Es cierto que no existe legislación autonómica (por no haberse dictado) ni existe la legislación estatal cuya supletoriedad estaba prevista (por ser inconstitucional). Mas tales carencias, a pesar de alcanzar a elementos esenciales, serán cubiertas mediante la aplicación, por **analogía**, de otras leyes estatales vigentes ¹⁵, con lo cual la obligación tributaria, que sí surge, es una obligación perfectamente *ex lege*. Como explica PÉREZ ROYO, «el uso del procedimiento analógico no debe ser puesto en conexión con el principio de legalidad, que es una norma sobre la producción normativa, sobre la articulación entre ley y reglamento, mientras que la analogía se desarrolla en el campo de la aplicación del Derecho existente: se trata de un procedimiento que presupone la existencia de una laguna, pero también la existencia de una norma, aunque prevista para un supuesto diferente, pero que debe guardar con el afectado por la laguna una relación de semejanza» ¹⁶. En palabras de TIPKE, «la analogía no contradice los principios de legalidad y democrático, sino que es conforme a ellos, pues da cumplimiento a la voluntad del legislador expresada de manera incompleta y con lagunas en el texto de la ley» ¹⁷.

¹⁵ Haciendo así un uso correcto de la cláusula de supletoriedad del artículo 149.3 de la Constitución.

¹⁶ PÉREZ ROYO, Fernando: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. Civitas. Madrid (1997), pág. 90.

¹⁷ TIPKE, Klaus: «Límites de la integración en el Derecho Tributario». Civitas, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 34 (1982), pág. 183. Suele verse en la analogía un método eficaz para el cumplimiento efectivo del principio de igualdad; obsérvese, en tal sentido, la tremenda desigualdad que se generaría si no se admitiera la integración de las lagunas de las Comunidades inactivas frente a las Comunidades activas -cuando las haya- o las Comunidades que no forman parte del sistema.

Así pues, la reserva no cierra el paso a la integración de las lagunas legales. Si existen límites a dicha labor integrativa no debemos buscarlos en el principio de legalidad (instituto ajeno o *externo*) sino en la regulación *interna* de la analogía, al servicio del **principio de seguridad jurídica**¹⁸. Y en materia fiscal, lejanos los tiempos de contemplación *odiosa* del tributo, ya no es exigible una tipicidad radical. En concreto, la postura del legislador sobre el uso de la analogía se halla cristalizada en el artículo 23.3 de la Ley General Tributaria, cuando prescribe que «no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones»¹⁹.

El tipo de gravamen no figura en la lista de materias vedadas, con lo cual el tramo autonómico del IRPF sí puede ser reconstruido mediante la analogía.

Por lo que respecta a las restantes lagunas surgidas en los impuestos cedidos, la única cuestión que podría verse afectada por el transcrito artículo 23.3 es la adopción de ciertas medidas desgravatorias para las empresas individuales o la vivienda habitual o los minusválidos, dentro de las reducciones de la base imponible en las adquisiciones *mortis causa* a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. No se nos escapa que entre las competencias normativas figuran otras referencias a exenciones o deducciones, pero el riesgo de la interdicción de la analogía se disuelve en un examen algo más detenido:

En el IRPF, por ejemplo, las deducciones de la cuota autonómicas se plantean como un *plus* sobre las estatales, que gozan por tanto de título competencial legítimo. Aunque las Comunidades Autónomas no regulen las deducciones (como ocurrió en el ejercicio 1997 y sigue ocurriendo en algunas Comunidades), no existe laguna sino omisión consciente, mientras que las deducciones estatales, no siendo supletorias, resultan perfectamente válidas.

En los tributos sobre el juego, se ceden competencias normativas amplísimas, que abarcan las exenciones y bonificaciones. Adviértase, sin embargo, que a éstas no alcanza pretensión alguna de supletoriedad por parte del Estado. Comparando la enumeración de materias cuya competencia normativa se cede y la enumeración subsiguiente de materias que serán de aplicación en defecto de norma autonómica, vemos que son justamente las exenciones y bonificaciones las que se caen de la primera lista²⁰. Ello significa que el Estado acepta que sólo se apliquen las exenciones y bonificaciones que dicte, si las dicta, la Comunidad Autónoma.

¹⁸ «Puesto que la posibilidad de que una norma sea aplicada por analogía a supuestos distintos de los expresamente previstos por ella, hace más difícil prever por parte del agente cuál va a ser la norma a aplicar en relación con su comportamiento». PÉREZ ROYO, Fernando: *Op. cit.*, pág. 90.

¹⁹ «El legislador tributario ha calibrado en términos generales los condicionamientos derivados del respeto a la exigencia de seguridad jurídica en este ámbito normativo, y, en función de esta valoración, ha reducido su prohibición al hecho imponible y a las exenciones. Son, pues, las normas que versan sobre estas materias las que no pueden ser objeto de aplicación analógica. Pero sí las que se refieren a otros elementos del tributo, incluidos aquellos esenciales, como el régimen de los sujetos obligados al pago, la base, el tipo, etc.». PÉREZ ROYO, Fernando: *Op. cit.*, pág. 91.

²⁰ Véase la redacción dada por los artículos 31 y 32 de la Ley de Cesión de Tributos al artículo 41 del Decreto 3059/1966, de 1 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Tasas Fiscales, y al artículo 3.7 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.

En el Impuesto sobre el Patrimonio, se produce la cesión de la capacidad normativa sobre el mínimo *exento*. Pero, por encima de la nomenclatura utilizada, no nos parece descabellado plantear que el mínimo exento se comporta, desde el punto de vista técnico, como un primer tramo de la tarifa al que se aplica el tipo de gravamen *zero*. Su alcance general refuerza la idea de que no se trata en puridad de una exención, sino de una aplicación consecuyente de la progresividad de la escala.

En resumen, no parece que el artículo 23.3 de la Ley General Tributaria suponga demasiados impedimentos para la libertad del proceso integrador que vaya a acometerse.

2. El menor impuesto posible (el 20% como límite de desviación).

Aunque estemos planteando un vicio de inconstitucionalidad que afectaría a normas *estatales*, no conviene perder de vista que la laguna detectada es una laguna de la normativa *autonómica*. Cabe, pues, una manera de afrontar el asunto poniendo el acento en el dato de la inactividad de las Comunidades Autónomas ²¹. El comportamiento silente de éstas, en cuanto depositarias de la competencia legislativa, cobraría significado cara al procedimiento integrador. El magistrado JIMÉNEZ DE PARGA, en su voto particular a la Sentencia 61/1997, avisaba de que la defensa por el Tribunal Constitucional de la competencia de las Comunidades anulando la legislación estatal supletoria, condenaría a entender la omisión autonómica como el fruto de una voluntad desreguladora consciente o inconsciente: «Aun faltando la voluntad expresa de no regular, el vacío normativo será equivalente a la intención de no dictar normas».

Es una línea interpretativa que parece necesariamente matizable. Por lo pronto, habría que cohonestar esa voluntad implícita desfiscalizadora con la salvaguarda del Derecho estatal indisponible, para que sea sólo la maniobrabilidad concedida a las Comunidades Autónomas la susceptible de dilapidarse por su silencio. Se trataría de dar así algún valor efectivo a la dejación de potestades tributarias del legislador autonómico, interpretándola en clave desgravatoria,... aunque contenidamente desgravatoria (sin excederse de su poder).

En el régimen de los impuestos cedidos, no es la existencia de las figuras tributarias la que pende de la actividad o inactividad autonómica, sino su alcance o su modulación. De modo que la anomia se entendería como **opción por la cuantía menor, dentro de las fronteras fijadas por el Estado**.

²¹ No creemos que sea injusto o desenfocado admitir que la supuesta inconstitucionalidad de determinadas normas *del Estado* pueda terminar resultando perjudicial *para las Comunidades Autónomas*. Éstas no podrían lamentarse de las consecuencias sobrevenidas porque en sus manos estaba la solución del problema. O sea, no concurre el factor de la inimputabilidad, como recalcaremos en el penúltimo epígrafe de este trabajo, a modo de «conclusión crítica hacia el legislador».

Esta lógica garantía de que no pueda llegarse a un desenlace más profundo con la ausencia de normas autonómicas del que podría alcanzarse con ellas, conectaría con cierta preocupación advertida en el voto particular de JIMÉNEZ DE PARGA ²² y en algunos comentarios doctrinales sobre la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (GARCÍA DE ENTERRÍA ²³, BARNES ²⁴) en el sentido de que las competencias estatales no deben verse vetadas o bloqueadas por el inejercicio de las autonómicas.

¿Cuál es, en el caso que nos ocupa, el miramiento que habría que tener hacia la competencia del Estado? Lo lógico sería respetar todo aquello que haya dispuesto la legislación estatal de manera válida.

Pues bien, entre los legítimos designios estatales, destaca el artículo 13.1.1.º a) de la Ley de Cesión, cuando traza una frontera irrebalsable para el IRPF: la cuota resultante no puede ser inferior en un **20 por 100** a la que resultaría de aplicar la tarifa complementaria vigente para las Comunidades que no han aceptado el sistema. Éste sería el criterio cuantificador: aunque no haya habido mandato normativo autonómico, los contribuyentes tendrían que pagar el 80 por 100 de la tarifa, es decir, la parte que no quedaba a expensas de su Comunidad.

Para los demás tributos cedidos, los límites no han sido señalados de una manera precisa, si bien queda clara la intención de que el *statu quo* no pueda verse sustancialmente afectado. La Ley 14/1996 exige «una progresividad similar a la del Estado» para las escalas de los Impuestos sobre el Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones ²⁵. Y la LOFCA exige, con carácter general, el mantenimiento de «una presión fiscal global efectiva equivalente a la del resto del territo-

²² Según JIMÉNEZ DE PARGA (voto particular a la Sentencia 61/1997), «mientras que en el ámbito de la competencia exclusiva, la Comunidad Autónoma puede decidir, dentro de ciertos límites, ejercer o no su competencia, no debe suceder lo mismo cuando se trata de una materia compartida porque, en este caso, se le estaría reconociendo a la Comunidad Autónoma un poder para neutralizar la competencia estatal a través del inejercicio de la competencia para el desarrollo y ejecución de la ordenación básica establecida por el Estado. La Sentencia del Tribunal Constitucional 214/1989 atina al observarlo; en cambio, la Sentencia 118/1996 omite cualquier referencia sobre este extremo, ya que sólo analiza el problema desde la perspectiva autonómica».

²³ A GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo: «Una reflexión sobre la supletoriedad del Derecho del Estado respecto del de las Comunidades Autónomas». Civitas, *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 95 (1997), págs. 412 y 413, le parecería injustificado y sorprendente atribuir a las Comunidades Autónomas el título de «vetar la posibilidad de eficacia final a la normación iniciada por las bases estatales y necesitada para su plena efectividad de los desarrollos que corresponde dictar a las Comunidades Autónomas, veto que se produciría con la mera inactividad normativa de éstas». A la vez, trae a colación la Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de octubre de 1995, para señalar que «el carácter indisponible de las competencias constitucionales no puede verse alterado por la pasividad temporal de cualquiera de los entes interesados».

²⁴ BARNES, Javier: *Op. cit.*, pág. 86, lleva la preocupación hasta el punto de defender la admisibilidad excepcional de las normas estatales supletorias, «para que la competencia estatal no quede bloqueada o comprometida por la falta de desarrollo», «con una justificación cualitativamente distinta, por relación inmediata con la efectividad de sus propias competencias», esto es, un «entendimiento de la supletoriedad como *complemento indispensable* de la legislación básica y ello, nótese bien, en la medida en que fuera imprescindible».

²⁵ *Cfr.* apartados 2 y 3 del artículo 13.

rio nacional»²⁶. ¿Cómo colmar órdenes tan etéreas? Teniendo en cuenta la función primordial y la influencia del IRPF en el conjunto del sistema²⁷, no parece descabellado considerarlo capaz de proyectar analógicamente su propio límite hacia las demás figuras.

Habría, entonces, que añadir un dato decisivo para la *extrapolación*, cual es el carácter **parcial** de la cesión del IRPF. El tope establecido afecta a la tarifa autonómica o complementaria, y ésta representa en la actualidad un 15 por 100 en el alcance global del impuesto (llegará a ser del 30% más adelante). Combinando ambos porcentajes (el 20% del 15%), el límite se traduce en realidad en sólo un 3 por 100 sobre la cuantía total del IRPF. De manera que, si se procura la coherencia, una reducción de la carga impositiva del 3 por 100 sería la solución posible para los demás tributos.

Expuesta ya la sugerencia, procede su valoración; y la verdad es que el criterio resulta aventurado o imaginativo, lo cual no es, en esta tesitura, credencial favorable sino todo lo contrario. Llegar desde referencias vagas hasta la necesaria exactitud de la deuda tributaria constituye una apuesta intrépida que se nos antoja demasiado voluntarista. Su déficit evidente de precisión y, por tanto, su componente creativo parecen excesivos²⁸. Inconvenientes graves, en suma, por mucho que al ordenamiento tributario de nuestros días no tenga por qué corresponderle un entendimiento reforzado del principio de tipicidad²⁹.

Pero, sobre todo, la búsqueda del menor impuesto posible no nos satisface porque con ella se corre el peligro de distorsionar el nuevo papel de los impuestos cedidos en el sistema de financiación. Obsérvese que lo que late en el fondo de esa fórmula integradora es intentar depurar, tras las apariencias, qué parte de la recaudación posible derivada de los impuestos cedidos es, en verdad, una simple **participación en ingresos del Estado**, en cuanto indisponibles por la Comunidad. A nuestro juicio, ésta es una operación deductiva indeseable, porque desactiva el espíritu de responsabilidad fiscal que ha sido precisamente el eje de la reforma. La recaudación del 80 por 100 de la tarifa complementaria del IRPF o del 97 por 100 de los restantes impuestos cedidos se revelaría materialmente como una fuente *exógena* (un trasvase territorializado de recaudación, al estilo del anterior sistema³⁰), pues no sería el fruto de la decisión autonómica.

²⁶ Cfr. artículo 19.2.

²⁷ Recientemente invocada por el Tribunal Constitucional, en su Sentencia de 28 de octubre de 1997, sobre la reforma del IRPF introducida en el período impositivo de 1992.

²⁸ La integración analógica no es una fuente de creación del Derecho, sino la aplicación de una normativa **vigente** a supuestos no contemplados con los que existe identidad de razón.

²⁹ Cfr. PÉREZ ROYO, Fernando: *Op. cit.*, págs. 54 y 91.

³⁰ La participación en la recaudación territorializada se mantiene en el nuevo sistema, en un 15 por 100 del IRPF (véase el art. 83.2 de la Ley 12/1996, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1997, y el epígrafe 3.8.1 del acuerdo primero dentro del Acuerdo 1/1996).

Abundando en el razonamiento, admitir esa estrategia del mínimo irrenunciable, supondría contemplar el impuesto cedido (en la parte que verdaderamente queda al arbitrio de la Comunidad) como si de un *recargo* se tratase. La intangibilidad de lo estatal es una característica definitoria del recargo, a tenor del artículo 12.2 de la LOFCA ³¹. Por el contrario, creemos fundamental realzar el valor cualitativamente distinto del actual concepto de impuesto cedido con competencias normativas. No es una yuxtaposición de la mera cesión de ingresos y del recargo potestativo ³², sino un recurso basado en el reparto de funciones (funciones directoras del Estado y articuladoras -parcialmente- de las Comunidades) para llegar a un resultado único y homogéneo. Siendo así, conviene no dar al «mínimo» más papel del ordenado por la legislación: es una referencia para las competencias cuando se ejercen, pero decae cuando dichas competencias no se han ejercido. Continuar centrados en él, esto es, mitificarlo, conlleva un cambio peyorativo en la esencia de la institución.

3. La no derogación del impuesto preexistente (el precedente de la Ley del Suelo).

Si la anterior hipótesis pudo pecar de temeraria, pasemos ahora a la moderación. Para cubrir la laguna, dejemos guiarnos por el antecedente más inmediato; observando qué ocurrió cuando el Tribunal Constitucional decretó la nulidad del Derecho estatal supletorio en la Sentencia 61/1997.

Pues bien, nuestro más alto Tribunal no se limitó entonces a expulsar del ordenamiento las disposiciones supletorias; a ello añadió la inconstitucionalidad por consecuencia (art. 39 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional) de las **disposiciones derogatorias**. «Una vez declarada la ilegitimidad de la legislación supletoria sobre urbanismo llevada a cabo por el Estado con apoyo en una comprensión errada de la supletoriedad, debemos, al mismo tiempo, declarar nula y sin efecto la simultánea derogación expresa de la legislación urbanística previa».

La argumentación empleada fue la siguiente: «Si, como hemos señalado, la supletoriedad no es fuente atributiva, en positivo, de competencias estatales, ni aun con carácter supletorio, tampoco puede serlo en negativo; es decir, tampoco puede ser un título que le permita al Estado derogar el que era su propio Derecho, en este caso sobre urbanismo, pero que ya ha dejado de serlo o, más exactamente, que ya no se encuentra a su disposición».

El Tribunal Constitucional, al negar la capacidad abrogativa, no tiene otro objetivo que posibilitar o favorecer el procedimiento de integración, necesario tras la nulidad del Derecho integrador preconstituido. «Si el legislador estatal suprimiese el Derecho sobre una materia cuya competencia ya no es suya, sino de las Comunidades Autónomas, vendría a quebrantar una de las finalidades básicas de la cláusula de supletoriedad, cual es la de que no se origine un vacío parcial del ordenamien-

³¹ «Los recargos previstos en el apartado anterior no podrán configurarse de forma que puedan suponer una minoración en los ingresos del Estado por dichos impuestos, ni desvirtuar la naturaleza o estructura de los mismos».

³² Aunque ya se ha llamado la atención sobre la potencial anulabilidad práctica de los recargos con la actual coincidencia de ámbitos.

to, permitiendo y prescribiendo, con este propósito, la aplicación supletoria, potencialmente indefinida, del ordenamiento estatal». O sea, el Derecho anterior era un Derecho estatal perfectamente competente, y que mantendría su vigencia a los solos efectos de la supletoriedad, supletoriedad esta que ya sí sería legítima, porque aquellas normas, en su origen, no se hicieron a tal fin. Su capacidad supletoria no habría sido una proclamación explícita sino una deducción posterior.

La actitud del Tribunal en la Sentencia de 20 de marzo de 1997 ha sido muy criticada por la doctrina. Para GARCÍA DE ENTERRÍA, convertir el viejo Derecho en Derecho supletorio rehabilitado supone abrir la puerta a «normas más arcaicas, más insuficientes y menos propias de *la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas*, según la pauta integradora general formulada por el artículo 3 del Código Civil»³³.

Esta **disincronía** se advierte a la perfección con la cesión del IRPF. La tarifa derogada que supuestamente habría que rescatar es, en primer lugar, una tarifa de alcance global o indiferenciado, que no prevé su fragmentación en tarifa estatal y tarifa autonómica, lo cual impide una eficacia integradora directa (su aplicación no sería posible sino tras una operación de reparto porcentual); en segundo lugar, es una tarifa con mayor número de tramos, contradiciendo lo que parece ser el criterio de política legislativa imperante; y en tercer lugar, no es una tarifa deflactada en función del dato inflacionario³⁴, lo cual conduciría a un mayor gravamen del previsto en la regulación supletoria anulada³⁵.

Pero, por encima de los desfases evolutivos, resulta fácil comprobar que este extremo de la doctrina del Tribunal Constitucional no cabe trasladarlo al caso de los impuestos cedidos. Entre otras cosas, porque la última tarifa dictada por el Estado antes de la cesión (la del año 1996) disponía su aplicación exclusiva para dicho ejercicio 1996, con lo cual el derecho preexistente está *derogado*, no ya por los nuevos artículos introducidos sino por su propio mandato, por su autolimitación de vigencia.

Sobre todo, téngase en cuenta que, a diferencia de lo sucedido con la Ley del Suelo, el Estado conserva la competencia en relación con las Comunidades que no aceptaron la cesión de competencias normativas (Andalucía, Castilla-La Mancha y Extremadura). Este factor constituye un freno al renacimiento de los antiguos preceptos. El legislador estatal sí tiene **competencia reguladora y, por ende, competencia derogadora**, de la que ha hecho uso. Con lo cual, la sustitución de la escala del IRPF y, en general, la desaparición de la anterior normativa ha quedado legítimamente consumada y el Derecho supletorio habría que ir a buscarlo por otros cauces.

³³ GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo: *Op. cit.*, págs. 411 y 412, califica esta «resurrección» del antiguo Derecho como una «manipulación del fallo verdaderamente osada».

³⁴ Pudiera sostenerse que el artículo 54 de la Ley de Presupuestos para 1997, que preveía la deflactación en un 2,6 por 100 de la tarifa de 1996, era todavía una norma estatal competente (Ley 12/1996, anterior a la Ley 14/1996, de Cesión). Lo que ocurre es que el citado artículo 54 condicionaba sus efectos al hecho de que no se aprobara otra tarifa, aprobación que sí se ha producido, siendo al menos parcialmente válida.

³⁵ Aunque, ciertamente, la carga resultante se mantendría en los cauces fijados por la Ley de Cesión, sin llegar a trasvasar el 20 por 100 de separación admisible.

El argumento empleado por el Tribunal de que la derogación impediría la localización de patrones integradores, ahora no se cumple, precisamente gracias al mantenimiento por el Estado de competencias normativas *plenas* (aunque sea con destino parcial). Esa normatividad estatal persistente proporcionará criterios supletorios actuales. La presencia de un Derecho estatal que continúa siendo necesario para algunas Comunidades provee de normas eventualmente supletorias (no *ex profeso* sino de modo natural) para las otras Comunidades.

4. El mismo Derecho cuestionado (la *mens legislatoris*).

La última modalidad integrativa que vamos a ensayar partiría del papel controlador que se ha reservado el Estado al ceder competencias normativas. Por así decirlo, no nos encontramos ante una competencia autonómica *autónoma*, sino que está mediatizada o conducida desde normas estatales. El contenido material resultante debe ser respetuoso con las pautas marcadas por el Estado.

La prueba del *dirigismo* que impregna el sistema es la invocación que han hecho las leyes específicas de cesión del artículo 150.1 de la Carta Magna como cauce supuestamente empleado para la atribución de competencias normativas. El artículo 150.1 es un precepto en el que se prevé una regulación autonómica que ha de producirse «en el marco de los principios, bases y directrices fijados por una ley estatal». Al margen de la problemática sobre el precepto constitucional concreto que respalda la cesión, que no es el objeto de estas páginas, sí resultan evidentes las características *condicionales* o *tuteladas* del régimen. La normativa autonómica debe girar alrededor de una guía que es la normativa estatal cedente. Así, el artículo 10.3 de la LOFCA dispone que «la cesión podrá comprender competencias normativas, **en los términos que determine la Ley de Cesión de Tributos**», el artículo 2 de la Ley 14/1996, advierte que la cesión se produce «**con el alcance y condiciones establecidos en este Título**»³⁶ y en el mismo sentido se pronuncian las leyes específicas de cesión³⁷.

Pues bien, la existencia de ese «círculo de encuadramiento» puede ser útil para proporcionar el Derecho integrador de la laguna. La Ley de Cesión contiene varias exigencias de «*progresividad similar*», mantenimiento en «*condiciones análogas*»...³⁸; mandatos todos que continúan vinculando al intérprete subsanador del vacío. Y puesto que no hay mayor similitud que la identidad, que

³⁶ En esa línea de necesario acomodo de lo autonómico a lo estatal, el artículo 4.2 de la Ley de Cesión advierte que «la normativa que dicten las Comunidades Autónomas en relación con las materias cuya competencia les corresponda de acuerdo con su Estatuto de Autonomía y que sea susceptible de tener, por vía indirecta, efectos fiscales no producirá tales efectos en cuanto el régimen tributario que configure no se ajuste al establecido por las normas estatales».

³⁷ Que precisamente se denominan leyes de modificación del régimen de cesión de tributos [...] «**y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión**».

³⁸ Recordemos que, a tenor del artículo 19.2 de la LOFCA, las Comunidades Autónomas «mantendrán una presión fiscal global efectiva equivalente a la del resto del territorio nacional».

sería su grado más perfecto, la búsqueda hermenéutica de algo similar o análogo a las líneas directrices terminaría reconduciéndonos al mismo Derecho que estamos llamando viciado por su prescripción expresa como supletorio ³⁹.

A mayor abundamiento, también se podría llegar como solución integradora a la aplicación de un Derecho igual al nulo, si tenemos en cuenta el **carácter pactado** de la financiación autonómica: el sistema de financiación, y dentro de él el régimen de los impuestos cedidos, es el fruto de un *Acuerdo*, por mucho que después acabe figurando en normas formalmente estatales.

Una vez que se hace patente la laguna, procede indagar la *mens legislatoris*. Y por legislador nos referimos, desde luego, al legislador autonómico, que era el competente ⁴⁰ para dictar la norma que no ha sido dictada y que estamos tratando de integrar. Lo que ocurre es que esa mente *autonómica* se ve reflejada (aunque el silogismo tenga una apariencia paradójica) en la norma *estatal*, que no hace sino dar cobertura legal a un acuerdo del que fueron partícipes las Comunidades Autónomas. El Derecho estatal que deviene inservible por un asunto formal sí resulta ilustrativo de la intención material del legislador autonómico. La normativa que plasmó aquel acuerdo señala de manera elocuente qué normativa es la que hubiera querido para sí la Comunidad Autónoma.

Podría alegarse que el Derecho estatal supletorio, en la hipótesis de su inconstitucionalidad, es expulsado del ordenamiento, no debiendo servir su reconstrucción ni siquiera como antecedente ⁴¹. Pero, incluso así, podemos dirigirnos de manera directa al propio Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera, publicado en el BOE de 22 de abril de 1997, como Anexo de la Resolución de 26 de marzo de 1997, de la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales, que tiene el claro e indiscutible valor de testificar el sentir de las Comunidades Autónomas ⁴². *Verbigracia*, cuando en el Acuerdo se afirma que «si una Comunidad Autónoma no regulara para un período impositivo alguna de las modalidades de la tarifa complementaria, se aplicará la que a estos efectos se determine por la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», se está expresando una decisión «mixta», que no es exclusivamente estatal sino a la vez de las Comunidades Autónomas. La voluntad normativa autonómica no ofrece lugar a dudas y aunque no sea, como criterio interpretativo, única ni forzosa, sí se presenta con una claridad que acaso debiera imponerse.

³⁹ Las lagunas se tienen que integrar con normas existentes. Por ello, debe quedar claro que el Derecho que se aplicaría analógicamente a las Comunidades Autónomas inactivas, aunque **coincide materialmente** con el Derecho nulo, **no es** tal Derecho nulo, sino el Derecho que sigue vigente (para las Comunidades que no aceptaron el sistema) con un contenido idéntico al Derecho supletorio inconstitucional.

⁴⁰ Una vez cedida la competencia, a él es a quien correspondía pronunciarse y, si no lo ha hecho, la laguna debe rellenarse tratando de averiguar su voluntad, que por suerte en este caso sí puede ser conocida a pesar de su silencio normativo.

⁴¹ «La supletoriedad resultará predicable de las normas dictadas válidamente por el Estado». Sentencia 118/1996, fundamento jurídico 7.

⁴² El Acuerdo no es Derecho positivo, pero sí sirve como antecedente legislativo para constatar la «*identidad de razón*» que justifica la aplicación del Derecho estatal vigente (el de las Comunidades Autónomas que no aceptaron el sistema) a aquellas Comunidades Autónomas afectadas por la laguna.

V. CONCLUSIÓN CRÍTICA HACIA EL LEGISLADOR. UN COMPORTAMIENTO ALTERNATIVO: LAS CONDICIONES BÁSICAS DE LA CESIÓN COMO OPORTUNIDAD PARA INTRODUCIR UN POTENCIAL DERECHO SUPLETORIO

En un asunto como éste relativo al poder tributario, la suficiencia financiera está en juego. Conviene, por ello, subrayar que la inconstitucionalidad que venimos considerando (a pesar de ser conclusión de la máxima dureza) no traería consecuencias económicamente indeseables. No ya sólo por la frecuente eficacia prospectiva de los fallos del Tribunal Constitucional (el interés general prevalecería llegado el caso), sino porque han quedado apuntadas soluciones integrativas que conducen al mismo alcance gravatorio de la legalidad vigente.

No hemos pretendido, pues, desvelar argucias jurídicas en apoyo del escapismo impositivo sino, sencillamente, llamar la atención sobre la frivolidad o la temeridad de nuestros legisladores al alumbrar la normativa sobre los tributos cedidos. Si ya de por sí la cuestión se sabe discutible y pendiente de recursos (recursos, cuando menos, fundados), no se explica cómo han podido acumularse suspicacias de inconstitucionalidad en aspectos que pudieran parecer laterales. El recientemente conocido **Proyecto de Ley del IRPF** persevera en el defecto. Así, el artículo 3 alude al establecimiento de una tarifa complementaria aplicable *en caso de que las Comunidades Autónomas no hayan ejercido sus competencias normativas*. La escala del artículo 61.1 se dirige expresamente a aquellas Comunidades Autónomas que no aprueben su propia escala.

El legislador autonómico se merece compartir el juicio crítico. No se olvide, una vez más, que el régimen general de la cesión de tributos, aunque inserto en fuentes estatales, se apoya en lo pactado en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera, con participación autonómica, lo que significa una corresponsabilidad (¡corresponsabilidad, precisamente!) en el defecto normativo. No existe, pues, causa alguna de inimputabilidad aplicable a las Comunidades Autónomas. El suyo ha sido un pecado de confianza en las disposiciones tranquilizadoras del Derecho estatal, que en apariencia estaban cubriendo los riesgos de su silencio. Las Comunidades han de ser guardianas celosas de sus competencias, *máxime* cuando la doctrina del Tribunal Constitucional había arrojado tan sonados y reiterativos precedentes, cuyo seguimiento hubiera debido merecer mayores precauciones. Su manera pasiva de proceder acumula el vicio de la incoherencia, porque ellas, con sus legítimas reclamaciones⁴³, han contribuido a sembrar la doctrina de la absoluta imposibilidad del Derecho explícitamente supletorio. Si se consagra el Derecho a unas competencias normativas impenetrables, ése es un Derecho indisponible, al que no se puede renunciar cuando apetezca.

⁴³ En la Sentencia 61/1997, los recursos de inconstitucionalidad procedían del Parlamento de Navarra, el Consejo de Gobierno de la Diputación Regional de Cantabria, el Consejo Ejecutivo de la Generalidad de Cataluña, la Diputación General de Aragón, la Junta de Castilla y León, el Gobierno de Canarias y el Consejo de Gobierno de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares.

El legislador estatal podría considerar justificada su actuación en aras de la seguridad jurídica⁴⁴, al dejar claro de antemano cómo van a ser resueltas las hipotéticas lagunas⁴⁵. Pero, ¿qué mayor inseguridad jurídica que quedar pendientes de los pronunciamientos jurisprudenciales, con actitudes legislativas que bordean el límite de lo permitido, por no decir que lo transgreden! No es sensato emplear vías que el Tribunal Constitucional ha declarado cerradas. BARNES, a la vista de la rotundidad de la doctrina constitucional, pronunció el augurio de la lógica: «No cabe pensar que el legislador vaya a hacer nuevos ensayos»⁴⁶ y, sin embargo, sí se ha atrevido de manera irresponsable. Y ello a pesar de que existen, a nuestro juicio, alternativas que relativizan ese *horror al vacío* que ha conducido a la supletoriedad competencialmente invasora.

Por ejemplo, fijémonos en el carácter *tutelado* de las competencias normativas cedidas, con una legítima capacidad del legislador estatal, titular del poder tributario originario, para dirigir la regulación autonómica⁴⁷. En ello late una idea interesante: se estaría respaldando la presencia del derecho estatal que hasta ahora juzgamos ilegítimo, porque ya no se basaría en un carácter imperativamente supletorio sino en un carácter convenientemente referencial.

Si es correcto que el Estado sitúe un máximo de separación del 20 por 100, por arriba y por debajo, tiene que definir cuál es el eje central de la medida. Si el Estado cuenta con competencia para exigir que la progresividad sea similar a algo, tiene que definir qué es ese algo del que no deben separarse demasiado las Comunidades Autónomas. De lo contrario, su papel orientador sería imposible.

O sea, lo que estamos sosteniendo es que el legislador tenía a su alcance (y la tiene para una futura rectificación) una manera legítima de introducir en el Derecho positivo esas disposiciones cuya legitimidad ahora se discute: alegando su indiscutible capacidad directora o armonizadora. Y,

⁴⁴ Justamente en cuestión de impuestos cedidos, el legislador atenta a la certeza del Derecho por la impropiedad con que utiliza la terminología, hablando de «tributos» cedidos en lugar de «impuestos» como hace la Constitución, y ello para explicar la cesión de figuras que se denominan «tasas». Cfr: CUBERO TRUYO, Antonio M.: «Una manifestación de inseguridad jurídica: las discordancias entre el régimen jurídico material y el *nomen iuris*». *Impuestos*, núm. 10 (1997), pág. 120 y ss.

⁴⁵ En esa línea se sitúa el Magistrado JIMÉNEZ DE PARGA, cuando estima que el Tribunal Constitucional ha dado un papel excesivo al aplicador del Derecho a la hora de integrar la laguna normativa. «Diríase que es preferible que éstos "decidan" antes de que el Estado legisle. La seguridad jurídica queda como un valor secundario, o inexistente, frente al "plusvalor" de la "decisión" o de la "soberanía" del "aplicador del Derecho". En definitiva, frente a la seguridad jurídica respaldada por la supletoriedad del legislador estatal se prefiere el "decisionismo" o el "constructivismo" normativo del aplicador del Derecho».

⁴⁶ BARNES, Javier: *Op. cit.*, pág. 96.

⁴⁷ La Sentencia del Tribunal Constitucional 118/1996, fundamento jurídico 61, advierte que «tratándose, como se trata, de facultades correspondientes a materias de titularidad estatal, forma parte de la potestad de dirección del delegante sujeción al ejercicio de las facultades delegadas a los requisitos o criterios que estime oportunos». Hay que resaltar que esta afirmación se dedica a una ley orgánica de delegación de competencias de titularidad estatal *ex* artículo 150.2 de la Constitución, mecanismo este que guarda indudable parentesco con la cesión de competencias normativas operada por la Ley Orgánica de Reforma de la LOFCA, hasta el punto que en los recursos de inconstitucionalidad se sostiene que era el cauce que hubiera sido necesario utilizar (bien el 150.2, bien el 150.1, que es el que han invocado *a posteriori* las leyes específicas de cesión).

una vez aceptada la presencia lícita de esas normas referenciales, ellas parecen presumiblemente hábiles para «influir» (casi de forma decisiva, nos atreveríamos a decir) en la operación integradora del aplicador del Derecho. La hipótesis podría enmarcarse en lo que BARNES llama actitud *ofensiva* ante la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, consistente en «densificar la legislación básica para la eventualidad de que pueda servir como Derecho supletorio del Derecho autonómico»⁴⁸.

Es una estrategia ésta de las normas referenciales con una supletoriedad potencial *quasivinculante*, que debe administrarse con prudencia y sin excesos. La juzgamos incorrecta cuando en la cesión no se han establecido límites concretos ni se han sentado bases para la normación autonómica, como ocurre con los tributos sobre el juego. En esos casos, el Derecho estatal formulado como teórico referente, conllevaría, en verdad, una inadmisibile supletoriedad encubierta (en fraude de doctrina constitucional)⁴⁹. El mecanismo debe reservarse de manera fundamental -y ya es cualitativamente bastante- para las escalas de los impuestos progresivos (IRPF, Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones). Podría entonces suscitarse el recelo de si no estaremos incurriendo en una nueva invasión de la competencia autonómica, ahora por motivos de pormenorización. El concepto de lo básico no cuadraría con unas largas y detalladas (cada vez menos en el IRPF) tarifas. Sin embargo, no existe en el acervo del Tribunal Constitucional una prohibición genérica en relación con el carácter abstracto de los condicionamientos estatales al ejercicio de las competencias autonómicas⁵⁰. El interés común ha de definirse «con todo el detalle y particularismo que sea preciso»; «incluso si las exigencias del interés general requiriesen una regulación pormenorizada, el pormenor sería también propio del Estado»⁵¹.

En fin, lo que interesa dejar claro es qué puede hacer el legislador estatal y qué le está negado. No tiene derecho a imponer la normativa aplicable en la eventualidad de una laguna autonómica, pero tiene el derecho y la obligación de dirigir el uso ordenado de las competencias cedidas. Ya ha advertido BARNES que la jurisprudencia del Tribunal Constitucional podía tener para la legislación futura un efecto de compensación («donde una puerta se cierra, otra se abre») en el sentido

⁴⁸ BARNES, Javier: *Op. cit.*, pág. 96. A la vez, le preocupan las consecuencias que traería «permitirle al Estado establecer *aditivos* -también con carácter básico- para garantizar el núcleo de la básico», pensando que es una técnica menos respetuosa con la competencia autonómica que las disposiciones supletorias, por cuanto en éstas hay «el explícito reconocimiento o confesión de que el Estado carece de la competencia [...] y, en consecuencia, la norma supletoria es perfectamente desplazable por la Comunidad Autónoma». También la normativa referencial resulta desplazable (orientan o encauzan pero no impiden la decisión autonómica), no produciéndose desde el punto de vista material un ensanchamiento del Derecho estatal en detrimento del autonómico.

⁴⁹ Ciertamente es que la LOFCA desea garantizar una presión fiscal efectiva global equivalente para todo el territorio nacional, y ahí pudiera tratar de escudarse la presencia en bloque del Derecho que sirva de comparación, ...pero ello supondría, sin duda, un exceso de referencia.

⁵⁰ La hubo al principio, pero decayó. Si «de la jurisprudencia constitucional de los primeros momentos se deducían determinadas características de las bases de una materia: la norma básica debía revestir ciertas notas de abstracción y generalidad, no podía descender a la regulación de detalle», fue «rectificada en parte esta línea jurisprudencial posteriormente». TRUJILLO RINCÓN, María Antonia: *La potestad legislativa de las Comunidades Autónomas. Referencias a la Comunidad Autónoma de Extremadura*. Asamblea de Extremadura. Mérida, 1996, pág. 88.

⁵¹ TRUJILLO RINCÓN, María Antonia: *Op. cit.*, págs. 296 y 298.

de intercambiar las normas supletorias por contenidos adicionales básicos. «La solución podría ser tentadora para el legislador estatal: como la mera invocación de supletoriedad arrastra consigo la declaración de inconstitucionalidad de todas las normas así clasificadas, puede intentarse introducir las como bases, aunque inicialmente deseara calificarlas de complementarias. No es posible ignorar que, caso de ser impugnadas, el juicio negativo de inconstitucionalidad para declarar viciada de incompetencia una norma básica resulta más difícil y laborioso»⁵². Está claro que ninguna norma puede arrogarse la garantía de su constitucionalidad⁵³; pero, al menos, cabría esperar un mayor esmero del Parlamento rehusando las experiencias flagrantemente dudosas. Muy distinta es la impresión que causa nuestro poder legislativo, que parece actuar confiado en que la tardanza de las resoluciones del Tribunal Constitucional mitigará los efectos del nada descartable rechazo. Como denuncia GARCÍA AÑOVEROS, «no es tan raro oír propuestas, que, a simple vista, tienen contenidos con tacha o sospecha de inconstitucionalidad. Y a veces llegan a ser leyes»⁵⁴.

⁵² BARNES, Javier: *Op. cit.*, págs. 95 y 96.

⁵³ Ni siquiera la Ley 44/1978, reguladora del IRPF, redactada a la vez que la Constitución por el mismo legislador constituyente.

⁵⁴ GARCÍA AÑOVEROS, Jaime: *Los tributos en España. Manual del sistema tributario español*. Civitas. Madrid (1997), pág. 49.