

# LOS IMPUESTOS CEDIDOS A LAS CC.AA.: CUESTIONES RELEVANTES DEL ALCANCE DE LA CESIÓN Y DEL EJERCICIO DE SUS COMPETENCIAS

Marta Villarín Lagos  
Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Valladolid

## SUMARIO

---

- I. INTRODUCCIÓN.
- II. LA CESIÓN DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO.
  - 1. Punto de conexión y términos de la cesión en la Ley 21/2001.
  - 2. El ejercicio efectivo de competencias normativas por las CC.AA.
- III. LA CESIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.
  - 1. Punto de conexión y términos de la cesión en la Ley 21/2001.
  - 2. El ejercicio efectivo de competencias normativas por las CC.AA.
- IV. LA CESIÓN DEL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS.
  - 1. Punto de conexión y términos de la cesión en la Ley 21/2001.
  - 2. El ejercicio efectivo de competencias normativas por las CC.AA.
- V. CONCLUSIONES.

## I. INTRODUCCIÓN

Una vez más la financiación de las Comunidades Autónomas se ha convertido en un tema estrella entre los estudiosos del Derecho Financiero. En esta ocasión el interés se ha despertado fundamentalmente, de una parte, por el claro fracaso del sistema de financiación de la sanidad, competencia material transferida a las Comunidades Autónomas, diseñado para su aplicación a partir del 2002; y de otra, por las crecientes reivindicaciones de un cambio en el sistema de financiación autonómica capitaneadas sobre todo, como casi siempre, por Cataluña, en esta ocasión a propósito de la aprobación de un nuevo Estatuto de Autonomía.

Al margen de estos factores no jurídicos apuntados, el tiempo transcurrido desde la entrada en vigor de la Ley 21/2001, en la que se regula el sistema de financiación autonómica vigente, aconseja también realizar en este momento un balance del funcionamiento de dicho sistema, poniendo de manifiesto los problemas detectados, con el objeto de proponer para ellos posibles soluciones. Esta es la intención que me mueve a escribir los párrafos que siguen; contribuir modestamente a las reflexiones que deben preceder a cualquier intento de mejorar la financiación autonómica y, en definitiva, de perfeccionar el funcionamiento del Estado autonómico, en términos estrictamente jurídicos.

Obviamente, analizar el funcionamiento efectivo del sistema de financiación autonómica fijado en la Ley 21/2001 con un mínimo de rigor es una tarea que sobrepasaría, en mucho, las páginas disponibles en la publicación a la que va dirigido este trabajo. Esta razón, entre otras, ha hecho que, desde un primer momento, se haya decidido acotar más el objeto del trabajo y ocuparse solamente de la cesión de los impuestos estatales. Se ha elegido como objeto de estudio inicialmente la cesión de los impuestos estatales a las CC.AA. porque éste ha sido el recurso financiero sobre el que ha pivotado fundamentalmente el sistema de financiación de las CC.AA., de forma particular la financiación de carácter tributario.

La tarea a realizar seguiría resultando excesivamente amplia y compleja, por lo que se ha considerado conveniente optar por centrar la atención exclusivamente en tres

de los impuestos estatales cedidos a las CC.AA.: el Impuesto sobre el Patrimonio, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Se ha considerado oportuno centrar la atención en la cesión, precisamente, de los Impuestos sobre el Patrimonio, Sucesiones y Donaciones y Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por dos razones fundamentalmente. La primera de ellas es que se trata de tres impuestos cuya cesión a las CC.AA. se puede considerar ya clásica, puesto que estos tres impuestos estatales fueron cedidos desde el principio, desde la entrada en vigor de la primera ley general de cesión de impuestos estatales a las CC.AA. de 1983. El alcance de los términos de la cesión de estos tres Impuestos, como en general de todos los cedidos, ha seguido también un curso más o menos paralelo: primero cesión de la recaudación y tareas de gestión, aunque no en el IP inicialmente por su conexión con el IRPF que entonces no se había cedido; y después, a partir de 1997, de competencias normativas, agotando prácticamente siempre la cesión efectiva las posibilidades que en cada momento ha brindado la LOFCA en sus sucesivas redacciones. La ya larga tradición de cesión de estos tres impuestos estatales a las CC.AA. puede hacer pensar, en principio, que los términos en los que se efectúa no plantean problemas, pues durante todo este tiempo ha habido la oportunidad de corregirlos y perfeccionarlos a través de las sucesivas modificaciones que ha experimentado. Sin embargo, no ha sido así. El alcance y las condiciones en con las que se encuentran cedidos estos tres impuestos sigue planteando algunos problemas, incluso dudas de constitucionalidad, como se expondrá seguidamente.

La segunda razón que ha llevado a elegir a los Impuestos sobre el Patrimonio, Sucesiones y Donaciones y Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados para analizar los problemas que plantea la cesión de impuestos estatales a las CC.AA. ha sido que, en todos ellos, al menos algunas CC.AA. han hecho uso efectivo del ejercicio de las competencias normativas cedido. Esta circunstancia permite, además de valorar las normas autonómicas dictadas en sí mismas, contrastarlas con los términos en los que se efectúa la cesión de cada uno de los tres impuestos en la Ley 21/2001.

Una vez explicadas las razones que han llevado a optar por centrar el estudio en la cesión de los Impuestos sobre el Patrimonio, Sucesiones y Donaciones y Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, corresponde proceder a él, no sin antes advertir que el análisis de la cesión de cada uno de estos tres impuestos, que se expondrá separadamente por razón de la diferente naturaleza de cada uno de ellos, constará de dos partes. En la primera se indicarán los problemas teóricos que plantean los términos de la cesión y los puntos de conexión elegidos. En la segunda se abordará, de forma crítica, el uso efectivo de las competencias normativas cedidas que han hecho las CC.AA.

## II. LA CESIÓN DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

### 1. PUNTO DE CONEXIÓN Y TÉRMINOS DE LA CESIÓN EN LA LEY 21/2001

El punto de conexión para la cesión del Impuesto sobre el Patrimonio, en adelante IP, es la residencia habitual del sujeto pasivo por obligación personal de contribuir, lo que determina que no está cedido a las CC.AA. el IP correspondiente a los sujetos pasivos por obligación real de contribuir.

La residencia habitual del sujeto pasivo es el punto de conexión para la cesión más adecuado al carácter de impuesto personal y sintético y a la función que, desde siempre, se atribuyó al Impuesto sobre el Patrimonio de servir como instrumento de control del correcto cumplimiento de las obligaciones derivadas de la aplicación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas fundamentalmente.

El carácter personal del IP deriva del hecho de que su objeto material es el patrimonio neto de una persona física, considerado como una magnitud independiente y distinta de la suma de sus componentes. Es decir, el IP es un impuesto de carácter sintético en consonancia con la función de control para la que fue creado. El patrimonio neto de una persona puede tener un contenido muy heterogéneo, hasta el punto de poder estar compuesto exclusivamente por bienes o derechos inmateriales de difícil o imposible ubicación. Por ello la residencia del titular de ese patrimonio neto es el punto de referencia espacial para la aplicación del tributo —y también para su cesión— idóneo, por ser el más cierto y, sobre todo, por ser el único con el que todos y cada uno de los componentes del patrimonio neto, sea cual sea su naturaleza y ubicación, mantienen una conexión. Se insiste en estas características generales del IP porque, como luego se indicará, resultan fundamentales para resolver algunos de los problemas que puede plantear su cesión a las CC.AA.

Respecto al alcance o los términos de la cesión, se cede el 100% de la recaudación en los casos de obligación personal de contribuir. Se ceden competencias de gestión, liquidación, inspección y recaudación, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión. No obstante, por la función de control sobre el IRPF que cumple el IP, las declaraciones deben presentarse conjuntamente con las del IRPF, y, además, los Servicios de Inspección de Tributos del Estado podrán incoar actas de investigación y comprobación con ocasión de las actuaciones que realicen sobre el IRPF, de las cuales se dará traslado a la respectiva Comunidad Autónoma.

Se ceden competencias normativas para regular el mínimo exento, la tarifa, y deducciones y bonificaciones de la cuota. Esto es, las CC.AA. podrán adoptar medidas tributarias que inciden respectivamente en la base imponible (mínimo exento), en la base liquidable (tarifa) y en la cuota (deducciones y bonificaciones). Una de las consecuencias que pueden derivar, ciertamente, del ejercicio de estas competencias normativas

por parte de una Comunidad Autónoma es que, cuando los bienes integrantes del patrimonio neto sujeto al IP no estén situados en el territorio de la Comunidad Autónoma en la que el sujeto pasivo tenga fijada su residencia —de una manera especialmente perceptible los bienes inmuebles—, dicha Comunidad Autónoma estará adoptando medidas tributarias que podrán afectar a bienes situados fuera de su territorio. Este efecto difícilmente será evitable, sean cuales fueran las cautelas que se pudieran adoptar, sin alterar la naturaleza del Impuesto sobre el Patrimonio.

Los términos en que se ha cedido el IP (punto de conexión y competencias normativas) hace preguntarse si la influencia que una medida fiscal adoptada por una determinada Comunidad Autónoma sobre un bien situado en el territorio de otra, como consecuencia del ejercicio de las competencias normativas cedidas, puede considerarse una vulneración de la prohibición establecida en el artículo 157.2 de la Constitución española, que dispone: «*Las Comunidades Autónomas no podrán en ningún caso adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios*».

Buena parte de la doctrina<sup>(1)</sup> considera que con el ejercicio de las competencias normativas cedidas por la Comunidad Autónoma cesionaria en función del lugar de residencia habitual del sujeto pasivo se infringe lo dispuesto en el artículo 157.2 de la Constitución. Sin embargo, parece que la respuesta debe ser otra partiendo de una triple consideración:

- 1.º Del significado de la prohibición contenida en el artículo 157.2 de la Constitución;
- 2.º De la naturaleza y características del IP; y
- 3.º De la naturaleza de las competencias normativas cedidas a las Comunidades Autónomas en materia de IP.

En cuanto al significado del artículo 157.2 de la Constitución, se ha dicho que viene a sentar el que se podría denominar «principio de territorialidad» de la potestad tributaria de las CC.AA.<sup>(2)</sup>, que es una especificación, en último término, del principio de igualdad entre todos los españoles, y que trata de evitar, en definitiva, la explotación a través de la vía fiscal de unas Comunidades Autónomas por otras, busca la «ausencia de carga fiscal extrajurisdiccional». Pues bien, cuando en el ejercicio de las competencias normativas cedidas una Comunidad Autónoma adopta una medida tributaria que afecta a un bien situado fuera de su territorio que forma parte del patrimonio neto de un residente en dicha Comunidad Autónoma, la carga fiscal que el IP

---

1. Así lo han entendido, entre otros, J. GARCÍA MORILLO, P. PÉREZ TREMPs y J. J. ZORNOZA PÉREZ, *Constitución y financiación autonómica*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1998, p. 156.

2. En este sentido, J. M. TEJERIZO LÓPEZ, «Estado actual de la financiación autonómica», *Información Fiscal*, núm. 21, mayo-junio de 1997, p. 34.

implica no se traslada a una Comunidad Autónoma distinta de la que ha adoptado la medida, pues la soporta un residente en dicha Comunidad Autónoma.

Aún más, para interpretar adecuadamente lo establecido en el artículo 157.2 CE no cabe fragmentar su contenido. Hay que partir de la literalidad del mismo en toda su extensión. El artículo 157.2 de la Constitución no sólo prohíbe a las CC.AA. adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio, también prohíbe aquellas medidas que supongan obstáculo a la libre circulación de mercancías, y servicios. La interpretación conjunta de todo el artículo 157.2 de la Constitución permite entender que lo dispuesto en él es, en realidad, una proyección en el ámbito financiero del principio general establecido en los artículos 138.2 y 139.2 de la Constitución, según el cual ninguna autoridad podrá adoptar medidas que directa o indirectamente obstaculicen la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes en todo el territorio nacional. Lo que se pretende con el artículo 157.2 de la Constitución, en definitiva, es evitar que el ejercicio de competencias tributarias por parte de las Comunidades Autónomas ponga en peligro o fragmente la unidad de mercado y acabe con la unidad económica que se tutela en diversos preceptos constitucionales.

Esta interpretación es también la que subyace en la STC 150/1990, de 4 de octubre, relativa al recargo sobre la cuota líquida del IRPF que pretendió establecer en su día la Comunidad Autónoma de Madrid. El Tribunal Constitucional interpretó que la prohibición constitucional suponía un veto a la adopción por las Comunidades Autónomas de medidas fiscales sobre bienes situados fuera de su territorio, pero no sobre la renta de las personas con domicilio fiscal en su territorio, aunque esa renta proviniera de bienes situados fuera de su territorio<sup>(3)</sup>. Esta argumentación del Tribunal Constitucional permite entender, en definitiva, que el precepto constitucional contenido en el artículo 157.2 está pensado para los impuestos de carácter real; y el IP no tiene esa característica, como antes se ha argumentado.

La naturaleza y características del IP llevan también a la misma conclusión. En efecto, la caracterización del IP como impuesto personal y sintético y el hecho de que tácitamente se haya excluido la cesión del IP a las CC.AA. respecto a la obligación real de contribuir, pues no se ha previsto ningún punto de conexión para tal hipotética cesión, hace que, por sí solas, atendiendo a la interpretación que el Tribunal Constitucional (TC) ha hecho del artículo 157.2 de la Constitución en la STC 150/1990 citada, no se considere que el eventual ejercicio por parte de las Comunidades Autónomas de las competencias normativas cedidas pueda vulnerar la prohibición establecida en

---

3. Criticaron el concepto restringido de la expresión «bienes», entre otros, J. J. FERREIRO LAPATZA, «Régimen jurídico de la financiación autonómica: La corresponsabilidad fiscal y la Sentencia del Tribunal Constitucional 150/1990, de 4 de octubre de 1990», en *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, núm. 61, enero-abril, 1991, pp. 80 y 81, y L. M. ALONSO GONZÁLEZ, *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales y Marcial Pons, Madrid, 1993, p. 174.

el citado precepto constitucional, aunque sí pueda alcanzar mediata o indirectamente a bienes situados fuera de su territorio, algo que, por otra parte, ha sido admitido por el Tribunal Constitucional también en la STC 37/1981, de 16 de noviembre, en cuyo FJ 1.º el Tribunal Constitucional interpretó que «...*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*».

Por otra parte, en tercer lugar, parece que el contenido concreto de las competencias normativas cedidas a las CC.AA. relativas al IP no tiene la entidad suficiente como para poder considerarse «medida fiscal» en el sentido al que se refiere el artículo 157.2 CE. Para argumentar la anterior afirmación es preciso partir, de nuevo, de la interpretación que el Tribunal Constitucional ha hecho del referido precepto constitucional. El Tribunal Constitucional, en las ya citadas sentencias 37/1981 y 150/1990, interpretó el artículo 157.2 CE en un sentido bastante restringido, identificando implícitamente las medidas fiscales prohibidas por el precepto constitucional con medidas normativas que afecten a la identidad del tributo. Es decir, parece que el precepto constitucional sólo puede referirse a aquellas medidas normativas que sirvan para identificar un tributo, esto es, a medidas normativas que incidan en la definición del presupuesto de hecho en la doble perspectiva objetiva y subjetiva. Confirma esta interpretación el hecho de que la limitación contenida en el artículo 157.2 CE haya sido reiterada en el artículo 6 de la LOFCA sólo respecto a los impuestos propios de las CC.AA., a aquellos tributos creados «ex novo» y totalmente regulados por las CC.AA., a aquellos tributos cuyos elementos de identidad son establecidos por las CC.AA.

Pues bien, si se atiende a las competencias normativas concretas en materia de IP que se han cedido a las CC.AA. se advierte inmediatamente que el ejercicio de cualquiera de ellas no permite alterar la configuración del IP; no permite alterar la definición del presupuesto de hecho del IP ni en la vertiente en la objetiva ni en la subjetiva, es decir, no se puede modificar ni el hecho imponible ni los sujetos obligados definidos por el Estado titular del IP. Mediante el ejercicio de las competencias normativas cedidas, las CC.AA. sólo pueden fijar la cuantía del tributo previamente establecido por el Estado. Todo esto significa que el tipo de competencias normativas cedidas a las CC.AA. respecto al IP, en la medida en que no afectan a los elementos configuradores de la identidad del tributo, no son medidas fiscales a las que se refiere el artículo 157.2 CE y, por tanto, no pueden violar los límites establecidos en dicho precepto.

Nótese, además, que no se ha cedido la competencia para regular la base imponible. No se ha cedido, en mi opinión, porque pese a tratarse técnicamente de un elemento de cuantificación del IP, la base imponible en este Impuesto juega un papel que sirve para identificar el patrimonio neto que se somete a gravamen; para identificar, por tanto, una parte esencial del elemento objetivo identificador del tributo. No se han cedido competencias normativas para regular la base imponible porque, de regular la Comu-

nidad Autónoma cesionaria en función del punto de conexión una magnitud para medir un determinado tipo de elemento patrimonial, sí estaría afectando a la identificación del tributo y, además, muy probablemente estaría incidiendo directamente en un bien no situado en su territorio, aumentando así las posibilidades de vulneración de lo dispuesto en el art. 157.2 CE.

También para evitar que las CC.AA. puedan alterar las características identificativas del IP, el párrafo 2.º del art. 39 de la Ley 21/2001 exige que las deducciones y bonificaciones que las CC.AA. cesionarias puedan aprobar sean compatibles con las estatales, y prohíbe que modifiquen a las estatales. Las deducciones y bonificaciones sobre la cuota estatales, salvo las previstas para Ceuta y Melilla, son de carácter técnico.

A la vista de cuanto antecede, la primera conclusión que se puede extraer respecto a la cesión del IP a las CC.AA. es que los términos en que se efectúa dicha cesión parecen correctos y conformes con los condicionantes que derivan fundamentalmente de la LOFCA, entendida como principal instrumento al servicio de uno de los principios básicos de la financiación autonómica, del principio de coordinación con la Hacienda estatal.

## 2. EL EJERCICIO EFECTIVO DE COMPETENCIAS NORMATIVAS POR LAS CC.AA.

Pocas han sido las CC.AA. que, hasta el momento, han ejercitado competencias normativas cedidas en materia de IP. Lo han hecho las CC.AA. de Cataluña, Galicia, Madrid y Valencia<sup>(4)</sup>. Todas estas CC.AA. han regulado el mínimo exento elevando en general su cuantía para los patrimonios de los sujetos pasivos con un grado de discapacidad igual o superior al 65%. La Comunidad Autónoma de Cataluña ha establecido también una bonificación del 99% para la parte de cuota que proporcionalmente corresponda a los bienes o derechos de contenido económico que integren el patrimonio sujeto al impuesto y que formen parte del patrimonio especialmente protegido de la persona contribuyente constituido al amparo de la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de Protección Patrimonial de las Personas con Discapacidad y de Modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la Normativa Tributaria con esa Finalidad.

Pues bien, considerando adecuadas desde el punto de vista de justicia material las medidas adoptadas por las citadas CC.AA. en el ejercicio de las competencias normativas cedidas, cabe preguntarse si la mejora del trato fiscal para los discapacitados

---

4. La Comunidad Autónoma de Valencia ha establecido, además, una bonificación del 99,99% de la cuota correspondiente a miembros de entidades relacionadas con la Copa América que no fueran residentes en España antes del 1 de enero de 2004. Esta bonificación no será aplicable a la parte de cuota que corresponda a bienes y derechos que estén situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español y que pertenecieran al sujeto pasivo antes del 31 de diciembre de 2003.

que estas medidas implica no supone una alteración de las características identificativas del IP difícilmente aceptable por sobrepasar el alcance de la cesión. En concreto, es dudoso que la referida medida adoptada por algunas CC.AA. no suponga una vulneración de la limitación establecida en el párrafo 2.º del art. 39 de la Ley 21/2001, que dispone: «*Las deducciones y bonificaciones aprobadas por las Comunidades Autónomas resultarán, en todo caso, compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal reguladora del impuesto y no podrán suponer una modificación de las mismas. Estas deducciones y bonificaciones autonómicas se aplicarán con posterioridad a las reguladas por la normativa estatal*».

La adecuación de las medidas adoptadas por las referidas CC.AA., tendentes a aliviar la carga fiscal que el IP comporta para un grupo de sujetos pasivos —los que estén afectados por un grado de discapacidad igual o superior al 65%—, es dudosa porque supone alterar una de las características identificativas del IP regulado por el Estado<sup>(5)</sup>. En efecto, es cierto que la ley estatal reguladora del IP en ningún momento indica expresamente que se trate de un impuesto objetivo, pero parece incuestionable que el IP tiene esa característica. Esto es, se trata de un tributo en el que no se tienen en cuenta circunstancias personales o familiares del sujeto pasivo para modular la cuota tributaria. Esta característica del IP se desprende del conjunto de normas estatales que lo regulan, en particular de las referidas a exenciones y bonificaciones, pues todas ellas responden a circunstancias objetivas, no subjetivas.

Pues bien, partiendo de la caracterización del IP como impuesto objetivo, tampoco resulta aventurado considerar que, cuando el mencionado párrafo 2.º del art. 39 de la Ley 21/2001 exige que las medidas normativas que puedan aprobar las Comunidades Autónomas resulten compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal reguladora del impuesto y no las modifiquen, en el fondo está prohibiendo que alteren las características del IP en atención a la finalidad y función que este impuesto cumple en el conjunto del sistema tributario. Esto es justamente lo que acontece cuando una Comunidad Autónoma establece un mínimo exento de cuantía superior a la general aplicable sólo a un grupo reducido de sujetos pasivos atendiendo a circunstancias personales de los estos<sup>(6)</sup>.

---

5. Así lo considera también, entre otros, V. RUIZ ALMENDRAL, *Impuestos cedidos y corresponsabilidad fiscal*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2004, p. 412.

6. M. NÚÑEZ GRAÑÓN ya planteó hace tiempo, bajo la vigencia de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias, un problema similar. En su opinión, que se comparte, las CCAA no podrían establecer el importe del mínimo exento en función de la situación familiar del sujeto pasivo porque la finalidad de la cesión, que es aumentar o disminuir la cuantía de la cuota, no lo permite; porque afectaría al carácter objetivo que tiene el IP regulado por el Estado. La autora citada consideraba, además, que el establecimiento del mínimo exento en función de la situación familiar del sujeto pasivo dudosamente sería respetuoso con el principio de igualdad, en la medida en que la situación familiar fuera atendida por unas CCAA pero no por otras. Véase en *Las desigualdades tributarias por razones familiares y de residencia*, Instituto de Estudios Fiscales y Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 1998, pp. 262-263.

Ciertamente la vulneración de los límites de la cesión del IP que estas concretas medidas autonómicas implican puede no considerarse excesivamente grave, pero sí es preocupante. Es preocupante porque supone adentrarse en una senda que lleva a la desnaturalización de la cesión de impuestos estatales a las CC.AA. como instrumento de financiación autonómica especialmente idóneo para cumplir las exigencias del principio de coordinación con la Hacienda estatal en el ámbito tributario.

### III. LA CESIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

#### 1. PUNTO DE CONEXIÓN Y TÉRMINOS DE LA CESIÓN EN LA LEY 21/2001

Los puntos de conexión establecidos en la Ley 21/2001 para la cesión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en adelante ISD, pueden resumirse del siguiente modo:

- En el caso de adquisiciones «mortis causa» y percepciones de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de bienes y derechos que integren la porción hereditaria del beneficiario, el lugar de residencia habitual del causante.
- En las donaciones de inmuebles, el lugar donde radiquen dichos bienes.
- En el resto de donaciones la cesión se produce atendiendo al lugar de residencia habitual del donatario.

Una primera conclusión que debe extraerse de los referidos puntos de conexión es que no está cedido a las CC.AA. el ISD por adquisiciones «mortis causa» en dos casos. El primero de ellos es cuando el sujeto pasivo lo sea por obligación real de contribuir; y el segundo cuando, afectando a un sujeto pasivo por obligación personal de contribuir, el causante tuviese su residencia habitual fuera del territorio español en el momento del fallecimiento. En este segundo supuesto habría que atender previamente a lo dispuesto en el convenio para evitar la doble imposición eventualmente suscrito entre España y el país de residencia del causante para averiguar si realmente la adquisición «mortis causa» por un residente en España está sujeta al ISD español.

Respecto a los supuestos referidos a las percepciones de pólizas de seguros, la Ley 21/2001 resolvió o aclaró parcial y aparentemente la ausencia de un punto de conexión específico que se advertía en las anteriores leyes de cesión, al indicar que en las «...adquisiciones de cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario, el punto de conexión será el lugar de residencia del causante a la fecha de devengo». La aclaración es parcial porque sigue planteándose la duda de

cuál es el punto de conexión para la cesión de dos supuestos también referidos a percepciones de seguros sobre la vida: Uno de ellos es cuando se producen adquisiciones de cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida, pero como único bien adquirido por razón de la muerte de una persona; y el otro es cuando se producen adquisiciones de cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros de vida cuya contingencia no implique la muerte del asegurado —seguros de supervivencia, por ejemplo—.

Desde luego, parece que el punto de conexión para la cesión más adecuado, según la naturaleza del ISD, es, en ambos casos, el lugar de residencia habitual del beneficiario, previsto en el art. 24.2.c) de la Ley 21/2001 para las donaciones de bienes muebles y derechos, porque en definitiva, desde una perspectiva económica, tales seguros suponen la realización por el asegurado de la donación de un derecho en favor del beneficiario del seguro condicionada a la verificación futura de determinados acontecimientos —como pueden ser su propia muerte o el cumplir determinados años—. Parece que ésta ha sido la intención del legislador, el cual ha querido que, sólo cuando la percepción de cantidades de seguros de vida sujeta al ISD vaya acompañada de otros bienes y derechos a título de sucesión «mortis causa», el punto de conexión para la cesión sea, excepcionalmente, el lugar de residencia del causante para no romper la unidad del gravamen. En todo caso, para solventar definitivamente las dudas suscitadas no estaría de más que en el futuro se aclarara este extremo, es decir, se aclarara que el lugar de residencia habitual del beneficiario es el punto de conexión para la cesión del ISD referido a percepciones de cantidades de seguros de vida sujeta al ISD que no encajen en el supuesto al que se refiere el art. 24.2.a) de la Ley 21/2001.

Se debe advertir, no obstante, que la opción podría haber sido otra. En efecto, para los seguros de vida cuya contingencia sea la muerte de una persona, el punto de conexión aplicable bien podría ser el lugar de residencia del causante en cualquier caso porque, aunque no se transmite nada que existiera previamente en el patrimonio del asegurado, no existe ningún impedimento para calificarlas como adquisiciones «mortis causa» —que es lo que en definitiva se somete a gravamen— dado que es precisamente la muerte de una persona la causa que provoca el nacimiento del derecho a percibir esas cantidades. No obstante, parece más adecuado que el punto de conexión para la cesión de estos supuestos de percepción de cantidades derivadas de seguros de vida sujetos al ISD sea, en general, el lugar de residencia habitual del beneficiario, porque es en ese territorio donde se manifiesta la capacidad económica gravada.

Conectado con lo anterior, el punto de conexión para la cesión de las adquisiciones «mortis causa» plantea otro dilema: Cabe preguntarse si la acumulación de todo el caudal hereditario en una sola Comunidad Autónoma —la de residencia del causante—, aun cuando esté compuesto por bienes y derechos ubicados en el territorio de distintas CC.AA., no supone una vulneración a lo dispuesto en el artículo 157.2 de la

CE. En efecto, a veces se considera al ISD como un impuesto que grava el patrimonio de las personas físicas desde un punto de vista dinámico, a diferencia de lo que ocurre con el IP que lo grava desde un punto de vista estático, porque el impuesto se devenga precisamente cuando ese patrimonio se incorpora a la titularidad de una persona. Desde esta perspectiva, las medidas normativas que una Comunidad Autónoma cesionaria (la de residencia del causante) adopte pueden incidir sobre bienes situados fuera de su territorio, lo cual plantea las mismas dudas de constitucionalidad que el IP, dado que el ISD es también un impuesto personal. Con relación al ISD no valen las mismas consideraciones hechas respecto al IP para salvar la constitucionalidad, porque en este caso sí se puede producir un traslado de la carga tributaria de la Comunidad Autónoma que ha adoptado medidas normativas sobre el ISD a otra Comunidad. Se puede producir ese traslado de carga tributaria porque el sujeto pasivo es el adquirente, y éste puede ser residente en una CA distinta de la que haya adoptado las medidas.

El problema señalado ha sido uno de los principales argumentos para defender un cambio en el punto de conexión para la cesión del ISD derivado de las adquisiciones «mortis causa». En efecto, la caracterización del ISD como un impuesto personal y sobre la renta, cada vez más marcada, ha hecho que se haya planteado la conveniencia de establecer como punto de conexión para la cesión del impuesto con relación a las adquisiciones «mortis causa» la residencia habitual del sujeto pasivo o causahabiente, en lugar de la residencia habitual del causante<sup>(7)</sup>. Ciertamente este otro punto de conexión parece más acorde con la verdadera naturaleza del ISD, puesto que supone establecer un vínculo de conexión personal con la persona que manifiesta la capacidad económica sometida a este gravamen. Además, evitaría ciertos problemas de gestión que se plantean en los supuestos en que no coinciden la residencia del causante con la del causahabiente<sup>(8)</sup>. Sin embargo, existen otras razones que aconsejan mantener el punto de conexión previsto en la Ley 21/2001.

Los dos puntos de conexión para cesión del impuesto con relación a las adquisiciones «mortis causa» alternativos pueden plantear problemas de gestión, pero mantener como punto de conexión el lugar de residencia habitual del causante parece más adecuado por varias razones, principalmente porque evita la ruptura del gravamen, la dispersión normativa y la disparidad de tratamiento fiscal, difícilmente aceptable, que se produciría en los supuestos, nada infrecuentes, en que los causahabientes fueran varios y residieran en distintas CC.AA. Es decir, en este caso resulta más adecuado, por más proporcionado al fin que se persigue, evitar una vulneración del principio de

---

7. En este sentido M. RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN y E. ZABÍA DE LA MATA, «Los puntos de conexión en el nuevo modelo de financiación autonómica», *Crónica Tributaria*, núms. 82-83, 1997, pp. 252 y 253.

8. Los problemas que se plantearían, debido a que en la Ley reguladora del Impuesto de Sucesiones y Donaciones el punto de conexión es la residencia del causahabiente, han sido señalados por S. BOKOBO MOICHE, *Los puntos de conexión en los tributos autonómicos*, Lex Nova, Valladolid, 1998, p. 121.

igualdad tributaria con relación a varios adquirentes de una misma sucesión «mortis causa» aun a costa de una eventual y dudosa<sup>(9)</sup> infracción, en todo caso leve, de la prohibición establecida en el art. 157.2 de la Constitución.

Con relación al alcance de la cesión, se cede el 100% de la recaudación. Se ceden todas las competencias de aplicación del tributo, esto es, la gestión, liquidación, inspección y recaudación, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión. Los términos de la cesión del ISD indican, por último, que las CC.AA. pueden ejercer competencias normativas para regular, además de algunos aspectos de la gestión y liquidación, los siguientes extremos:

- a) Reducciones de la base imponible en el caso de las adquisiciones «mortis causa» e «inter vivos» que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la CA, y las reducciones de la base imponible establecidas por el Estado manteniéndolas en condiciones análogas o mejorándolas.
- b) Determinación de la tarifa.
- c) Determinación de la cuantía y coeficientes del patrimonio preexistente
- d) Establecimiento de deducciones y bonificaciones en la cuota.

La Ley 21/2001 no contiene las limitaciones que anteriormente, en la Ley de Cesión de 1996, condicionaban el ejercicio de las competencias normativas referidas a las reducciones de la base imponible y a la tarifa. En la citada ley de 1996 se establecía que la regulación por parte de las CC.AA. de reducciones en la base liquidable, en el caso de las adquisiciones «mortis causa», sólo se podía efectuar manteniendo las del Estado en condiciones análogas y pudiendo crear nuevas que respondieran a circunstancias de carácter económico o social propias de la Comunidad Autónoma y que no supusieran reducción de la carga tributaria global del impuesto. En cuanto a la posibilidad de regular la tarifa, se exigía que ésta se determinara con una progresividad similar a la del Estado, y que fuera idéntica a la tarifa estatal en el primer tramo de la base liquidable y en el tipo marginal. Posiblemente, la desaparición de estas limitaciones o condiciones al ejercicio de competencias normativas por parte de las CC.AA. en relación con las reducciones de la base imponible y con la tarifa obedece a su inoperatividad y, en el fondo, a la tendencia a la supresión efectiva del ISD.

Esta reflexión conduce a otra, y es si la función redistributiva y social, que siempre se le ha reconocido al ISD, constituye un factor que desaconsejaría su cesión a las CC.AA. o, al menos, la cesión de competencias normativas sobre él mismo en los términos en que se hace. Si la opción política es, como parece, eliminar el tributo —y

---

9. Conviene recordar que la interpretación que el Tribunal Constitucional ha hecho del precepto y la reiteración de su contenido hecha en el artículo 9 de la LOFCA con relación exclusivamente a los impuestos autonómicos propios permiten dudar de su aplicación en el ámbito de los impuestos estatales cedidos.

hay autores que desde hace muchos años defienden su desaparición— debería ser el Estado, como titular del ISD, quien lo hiciera. Facultar a las CC.AA. para hacer desaparecer prácticamente el tributo a través del ejercicio de las competencias normativas que se les han cedido, mientras otras pueden seguir la política contraria elevando su carga fiscal, podría llegar a incidir en el derecho a la herencia (artículo 33.1 CE) de tal modo que supusiera una vulneración de la igualdad básica de derechos y obligaciones en todo el territorio español (artículo 139 CE) inaceptable. Deberían establecerse límites al ejercicio de las competencias normativas cedidas que impidan provocar la desaparición virtual de la carga fiscal que el ISD comporta.

En sentido contrario, resulta criticable la limitación del artículo 24.5 de la Ley 21/200. Este precepto condiciona la aplicación de la normativa autonómica de la CA cesionaria en las adquisiciones «mortis causa» y en las donaciones que no afecten a inmuebles a que la residencia habitual del causante o del donatario, según el caso, se haya mantenido durante los cinco años anteriores a la fecha de devengo del impuesto contados de fecha a fecha. Claramente se trata de una cautela para desincentivar las deslocalizaciones del gravamen motivadas por la búsqueda de un mayor ahorro fiscal, pero hay que considerar que la cautela es excesiva. Resulta excesiva porque es una medida que puede menoscabar el derecho constitucional a elegir libremente la residencia (artículo 19.1 CE) de forma desproporcionada.

Es cierto que el Estado, como titular del ISD, es el ente público jurídicamente competente para decidir en qué términos se efectúa la cesión del impuesto a las CC.AA. y para establecer las limitaciones al ejercicio de las competencias tributarias cedidas que estime más adecuadas, pero, una vez decidida la cesión de determinada competencia normativa, las limitaciones que imponga a su ejercicio deben estar justificadas y han de ser proporcionadas al fin que las justifica. Partiendo de esta idea general es preciso valorar la proporcionalidad de la limitación teniendo en cuenta las consecuencias que de ella derivan. Pues bien, de la cautela o limitación establecida en el artículo 24.5 de la Ley 21/200 derivan consecuencias que afectan al principio de igualdad tributaria y al derecho fundamental de los ciudadanos de elegir libremente su lugar de residencia. Afecta al principio de igualdad tributaria porque su aplicación implica un tratamiento fiscal distinto a los adquirentes «mortis causa» en función de que el causante fuera residente en Comunidad Autónoma cesionaria del ISD durante más de cinco años antes del fallecimiento o menos de cinco años. Afecta al derecho fundamental de los ciudadanos de elegir libremente su lugar de residencia porque, siendo legítimo elegir el lugar de residencia por razones de estricto ahorro fiscal, la aplicación de la cautela eliminaría los efectos buscados por el ciudadano. Aún más, teniendo en cuenta que para la mayor parte de los ciudadanos no resulta fácil cambiar de residencia habitual, y menos sólo por razones de ahorro fiscal, el amplio plazo señalado —más de cinco años— muy probablemente llevará a que la norma afecte mayoritariamente a supuestos en los que el cambio de residencia del causante haya obedecido a otras causas distintas de la búsqueda de un mejor tratamiento fiscal en las que, muy probablemente, ni siquiera haya intervenido la voluntad del causante. Por estas

razones, parece que el plazo señalado es excesivo y desproporcionado, por lo que debería eliminarse la norma o, en todo caso, reducir notablemente el plazo.

## 2. EL EJERCICIO EFECTIVO DE COMPETENCIAS NORMATIVAS POR LAS CC.AA.

Prácticamente todas las CC.AA. han ejercitado las competencias normativas cedidas aumentando las reducciones de la base en las adquisiciones «mortis causa» por razón de parentesco, tendiendo fundamentalmente a eliminar o aligerar la carga tributaria de los descendientes directos menores de edad y por circunstancias personales de discapacidad.

En el ejercicio de las competencias normativas cedidas en materia de reducciones de la base imponible en las transmisiones «mortis causa» e «inter vivos» muchas CC.AA. han establecido, para las transmisiones de empresas familiares efectuadas en sus respectivos territorios, nuevos beneficios fiscales, que se aplican después de los estatales, o han mejorado los regulados en la normativa estatal en el triple sentido indicado en el párrafo tercero del artículo 40.1.a) de la Ley 21/2001:

- Aumentando el importe o porcentaje de la reducción: Castilla y León (99%), Asturias (99%), Canarias (99%), Cantabria (98%), Galicia (99%), La Rioja (99%) y Murcia (99%).
- Ampliando el círculo de beneficiarios. La ampliación del círculo de beneficiarios de esta reducción en la base imponible se ha efectuado a través de tres mecanismos: bien mediante la equiparación de ciertas relaciones personales a las relaciones de parentesco establecidas en la norma estatal (Cataluña, Andalucía, Asturias, y Madrid); bien ampliando el grado de parentesco (Aragón y La Rioja); o bien eliminando la condición establecida en la norma estatal de que no existan parientes de grado más próximo para que puedan aplicar el beneficio fiscal parientes más lejanos (Castilla y León, Asturias, Galicia, La Rioja y Valencia).
- Disminuyendo el plazo de diez años permanencia de lo adquirido en el patrimonio del adquirente exigido en la normativa estatal para aplicar la reducción (Cataluña, cinco años; Cantabria, tres años; Galicia, cinco años; La Rioja, cinco años; Valencia, cinco años; Castilla y León, cinco años).

Otras diferencias del tratamiento de la transmisión de empresa o negocio familiar con la normativa estatal reseñables son las siguientes:

Valencia establece una reducción del 90% para la adquisición «inter vivos» cuando el donante tenga entre sesenta y sesenta y cuatro años, exigiendo que lo adquirido permanezca en su patrimonio durante cinco años.

Galicia exige para aplicar la reducción que las participaciones en empresas familiares adquiridas sean en empresas de reducida dimensión y que el adquirente mantenga la exención de las participaciones en el IP durante cinco años.

Cantabria eleva el porcentaje de la reducción al 98% para las adquisiciones «inter vivos».

Asturias y Murcia exigen para aplicar la reducción que el valor de la empresa o negocio no exceda tres millones euros.

Aragón exige para aplicar la reducción que haya habido exención efectiva previa en el IP dos años antes de producirse la adquisición y que se mantenga la afectación de lo adquirido.

Cataluña determina que, si causante no es empresario, sólo puede beneficiarse de la reducción el cónyuge empresario; y exige mantener la misma actividad y la afectación de los mismos bienes o de los subrogados.

Con respecto a la reducción en la base aplicable a los supuestos de transmisión de empresa familiar, algunas CC.AA. condicionan su aplicación a que la empresa se sitúe y se mantenga en el territorio de la Comunidad Autónoma. Esta condición podría entenderse como una consecuencia del ámbito de su competencia territorial, pero, teniendo en cuenta que el ISD es un impuesto personal y no real, esa condición puede interpretarse como una infracción a lo dispuesto en el artículo 19.2 LOFCA, que impide, en el marco de los tributos cedidos, adoptar medidas que discriminen por razón del lugar de ubicación de los bienes.

Varias CC.AA. han modificado también la reducción estatal por adquisición de la vivienda habitual del causante. Así ha sucedido en Asturias, Canarias, Cantabria, Cataluña, Extremadura, Madrid y La Rioja. Lo llamativo en estos supuestos es que, en algunos casos, la reducción autonómica es más restringida que la estatal. Así acontece en Asturias, donde se exige para aplicar la reducción que se trate de la vivienda habitual del adquirente; en Canarias, donde la reducción sólo se aplica cuando el adquirente sea menor de edad; y en Extremadura, donde la reducción sólo se aplica cuando se trate de una vivienda protegida. Estas modificaciones introducidas por determinadas CC.AA. infringen las condiciones de la cesión de competencias normativas en el ISD establecidas en el artículo 40 de la Ley 21/2001, que sólo permite mejorar las reducciones en la base establecidas por la normativa estatal.

Algunas CC.AA. también han creado nuevas reducciones de la base imponible de las adquisiciones gratuitas «mortis causa» y/o «inter vivos» relacionadas con la vivienda habitual del adquirente, especialmente cuando éste pertenece a determinados colectivos como son los jóvenes (Baleares, Canarias, Castilla y León, Madrid, La Rioja) o los discapacitados (Asturias, Valencia).

También algunas CC.AA. han establecido reducciones de la base imponible de las adquisiciones gratuitas «mortis causa» y/o «inter vivos» relacionadas con la adquisición de bienes del Patrimonio Histórico o Cultural (Cantabria, Castilla y León, Cataluña, Madrid, Valencia). En algunas CC.AA. esta reducción persigue fines distintos que la esta-

tal, que es incentivar la permanencia de lo adquirido en el patrimonio del adquirente, pues se condiciona la aplicación de la reducción a la realización de actuaciones por parte del adquirente, como son la exposición al público de los bienes o la realización de obras de conservación, que van más allá de lo pretendido por la reducción estatal.

En general, pocas CC.AA. han adoptado medidas normativas que encuentren su principal fundamento en características específicas y exclusivas de la CA. Pueden considerarse de este grupo las adoptadas por Aragón respecto a la fiducia sucesoria, por ser ésta una institución propia del Derecho aragonés. Algunas CC.AA. sí han establecido beneficios fiscales que responden a circunstancias, si no exclusivas, sí características de esa Comunidad Autónoma. Así sucede, por ejemplo, con el beneficio fiscal que la Comunidad Autónoma de Castilla y León establece respecto a la donación de vivienda habitual a jóvenes en núcleos rurales, pues de todos es sabido que se trata de una Comunidad Autónoma caracterizada, entre otras cosas, por la fuerte despoblación que padece, especialmente en las zonas rurales, y por el envejecimiento de su población.

Respecto al concreto ejercicio de las competencias normativas cedidas en materia de ISD por parte de las CC.AA. conviene destacar, por último, el efectuado por Cantabria con relación a los coeficientes en función del patrimonio preexistente del adquirente aplicables sobre la cuota íntegra para obtener la cuota tributaria. Pues bien, Cantabria ha hecho uso de esta competencia normativa convirtiendo los coeficientes en divisores en lugar de en multiplicadores. Ciertamente, si se atiende a lo dispuesto en el artículo 40.1.c) de la Ley 21/2001 se observa que se cede el ejercicio de la competencia para regular las cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente sin ningún límite o condición, luego no prohíbe expresamente alterar la función que este elemento cuantitativo desempeña en la determinación de la cuota tributaria. Sin embargo, esta medida normativa adoptada por la Comunidad Autónoma de Cantabria no puede considerarse conforme a los términos de la cesión porque desnaturaliza el Impuesto sobre Sucesiones modificando una de sus características esenciales<sup>(10)</sup>, dado que el artículo 22.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, claramente establece que estos coeficientes son multiplicadores de la cuota íntegra resultante de aplicar la tarifa a la base liquidable.

#### IV. LA CESIÓN DEL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

Inicialmente la cesión del ITPAJD sólo afectó a los hechos imponibles integrantes de las modalidades «transmisiones patrimoniales onerosas» (ITP) y «operaciones societarias» (IOS), pero no a los hechos imponibles de la modalidad «actos jurídicos do-

---

10. De la misma opinión V. RUIZ ALMENDRAL, *Impuestos cedidos y corresponsabilidad fiscal*, ob. cit., pp. 468 a 470.

cumentados» (IAJD). Posteriormente, mediante la Ley 32/1987, de 22 de diciembre, el alcance de la cesión fue extendido a la mayor parte de los hechos imponible sujetos al IAJD. Desde entonces no se ha modificado la cesión de hechos imponible de este conglomerado de tributos, de distinta naturaleza, que es el ITPAJD.

## 1. PUNTO DE CONEXIÓN Y TÉRMINOS DE LA CESIÓN EN LA LEY 21/2001

El artículo 25.2.c) de la Ley 21/2001 establece diversos puntos de conexión para la cesión del ITP en función de la naturaleza del acto o contrato sujeto al impuesto y de los bienes a que se refiera. Así, cuando el acto o contrato sujeto al tributo se refiera a un bien inmueble, el punto de conexión para la cesión del tributo correspondiente a una determinada Comunidad Autónoma es el lugar donde están ubicados los bienes a los que afecta la realización del hecho imponible. En los demás supuestos, el criterio de la territorialidad empleado como punto de conexión para la cesión se articula atendiendo al lugar de residencia habitual o domicilio fiscal del sujeto pasivo con tres excepciones. La primera excepción afecta a la transmisión de valores, en cuyo caso el punto de conexión para la cesión se fija en el lugar donde se formalice el acto, excepto cuando se trate de la transmisión de valores de las entidades a las que se refiere el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, que tiene el mismo punto de conexión que los actos o contratos que se refieran a bienes inmuebles. La segunda excepción afecta a las concesiones administrativas de bienes, ejecuciones de obras o explotaciones de servicios y actos o negocios asimilados a las concesiones administrativas a efectos tributarios, siendo el punto de conexión para la cesión en estos supuestos el lugar donde radiquen, se presten o ejecuten respectivamente<sup>(11)</sup>. Y, por último, para los supuestos de constitución de hipoteca mobiliaria y prenda sin desplazamiento y para los actos sujetos al ITP que se refieran a buques o aeronaves, el punto de conexión para la cesión lo determina el lugar donde radique el Registro en el que deban ser inscritos. Todos los puntos de conexión elegidos para la cesión de ITP a las CC.AA., no obstante, responden o son manifestaciones del criterio básico de la territorialidad, el cual es un criterio perfectamente congruente con el carácter de impuesto real que tiene el ITP. Hay que señalar, por lo tanto, que los puntos de conexión para la cesión del ITP no plantean ningún problema destacable.

---

11. En realidad es el único supuesto, dentro del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, en el que se ha variado el punto de conexión para la cesión, respecto al que se fijaba en la Ley de Cesión de 1983, ya que en el artículo 6 de ésta se fijaba como punto de conexión para las concesiones administrativas de servicios la residencia habitual o domicilio fiscal del concesionario, según se tratara de persona física o jurídica. El cambio de punto de conexión se ha efectuado en el sentido apuntado en su día como más adecuado por F. NÚÑEZ BOLUDA, «Problemas de los puntos de conexión en la Ley de Cesión de Tributos a las Comunidades Autónomas», en la obra colectiva *Financiación de las Autonomías e Infracciones Tributarias. XXXII Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, p. 258.

Tampoco se aprecian especiales problemas en torno a los términos en que se ha cedido a las CC.AA. el ejercicio de competencias normativas referidas al ITP. Concretamente se han cedido a las CC.AA. competencias normativas para regular el tipo de gravamen en las concesiones administrativas, en la transmisión de bienes muebles e inmuebles, en la constitución y transmisión de derechos reales que recaigan sobre bienes muebles e inmuebles, excluyendo los derechos reales de garantía, y en el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles. En este caso el legislador ha obrado con mucha prudencia para evitar posibles conflictos entre CC.AA. porque se observa que sólo se ceden competencias normativas relativas a los hechos impositivos respecto de los cuales existe una clara, estable y objetiva vinculación, que no puede ser alterada por la voluntad del sujeto pasivo, entre el bien o derecho sujeto a gravamen y el territorio de una Comunidad Autónoma concreta. La entidad de las competencias normativas cedidas en materia de ITP y, sobre todo, la adecuación de los puntos de conexión elegidos para su cesión al carácter real del impuesto hacen que no se aprecien riesgos de infracción de la prohibición establecida en el artículo 157.2 de la Constitución como consecuencia del ejercicio efectivo de tales competencias por parte de las CC.AA.

Con relación al IOS, es posible aplicar tres criterios diferentes para determinar el punto de conexión para la cesión que operan alternativamente pero siguiendo un orden preferente. Estos tres criterios para determinar a qué Comunidad Autónoma le corresponde la cesión del tributo en cada caso son, según dispone el artículo 25.2.2.º B) de la Ley 21/2001, los siguientes:

1. En primer lugar, el IOS corresponderá a la Comunidad Autónoma donde radique el domicilio fiscal de la sociedad, entendiéndose por tal, según se desprende del artículo 21 de la Ley 21/2001, donde se sitúe su domicilio social siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios.
2. En segundo lugar, el IOS se atribuirá a la Comunidad Autónoma donde radique el domicilio social, siempre que la sede de la dirección efectiva no se encuentre situada en el ámbito territorial de otra Administración tributaria de un Estado miembro de la Unión Europea o, estándolo, dicho Estado no grave la operación societaria con un impuesto similar.
3. En tercer y último lugar, cuando no se den las circunstancias anteriores, esto es, cuando la sociedad no tenga ni el domicilio fiscal ni el domicilio social en una Comunidad Autónoma de régimen común, la Comunidad Autónoma cesionaria del IOS será aquella en la que la sociedad afectada realice operaciones de su tráfico, siempre que la sede de la dirección efectiva y su domicilio social no se encuentren situados en el ámbito territorial de otra Administración tributaria de un Estado miembro de la Unión Europea o, estándolo, dicho Estado no grave la operación societaria con un impuesto similar.

La complejidad en la determinación de los criterios para fijar el punto de conexión para la cesión del IOS es más aparente que real. En efecto, los criterios elegidos se co-

rresponden exactamente con los empleados en el artículo 6.1.B) del Texto Refundido del ITPAJD <sup>(12)</sup> para determinar el ámbito de aplicación espacial del IOS español. La única diferencia es que, mientras para determinar la sujeción de una operación societaria al IOS español basta con que concorra cualquiera de las situaciones mencionadas en el referido artículo 6.1.B), para determinar el punto de conexión para la cesión del impuesto a una Comunidad Autónoma es preciso establecer un orden de preferencia, dado que es posible que no coincidan en una misma Comunidad Autónoma, por ejemplo, el domicilio social y la sede de dirección efectiva de sus negocios. Lo que se ha hecho al respecto, acertadamente, es establecer diferentes criterios en orden preferente respondiendo la prioridad al criterio que represente una mayor vinculación material, no meramente formal, entre la sociedad afectada y una Comunidad Autónoma.

Los puntos de conexión para la cesión del IOS tienen la particularidad de que todos ellos atienden exclusivamente a la vinculación de la sociedad que participa en la realización de la operación societaria sujeta al IOS y una determinada Comunidad Autónoma. Sin embargo, las sociedades no ocupan siempre la posición deudora en el IOS. En los supuestos de disolución de sociedad y de reducción de capital son sujetos pasivos los socios, los cuales pueden no mantener ninguna vinculación con la Comunidad Autónoma que resulte cesionaria como consecuencia de la aplicación del punto de conexión establecido. En estos supuestos se puede producir el efecto de que la recaudación del impuesto se atribuya a una Comunidad Autónoma en la que no se ha soportado la carga tributaria. El punto de conexión elegido para la cesión del IOS no es, por tanto, adecuado para la cesión del impuesto que derive de la disolución de sociedad y de la reducción de capital. No empece la anterior afirmación el hecho de que en buena parte de los supuestos de disolución de sociedad y de reducción de capital no nacerá cuota tributaria alguna, porque el objeto del tributo es en estos casos, según se deduce del artículo 25 del Texto Refundido del ITPAJD <sup>(13)</sup>, el desplazamiento patrimonial de la sociedad a los socios, y éste no se produce siempre que se realiza un acto de disolución de sociedad o de reducción de capital.

Dos soluciones pueden plantearse para resolver el problema planteado con relación a la cesión del IOS derivado de los actos de disolución de sociedad y de reducción de

---

12. Dispone el citado precepto: «El impuesto se exigirá: Por las operaciones societarias realizadas por entidades en las que concorra cualquiera de las siguientes circunstancias: Que tengan en España la sede de la dirección efectiva, entendiéndose como tal el lugar donde esté centralizada de hecho la gestión administrativa y la dirección de los negocios. Que tengan en España su domicilio social, siempre que la sede de dirección efectiva no se encuentre situada en un Estado miembro de la Comunidad Económica Europea o, estándolo, dicho Estado no grave la operación societaria con un impuesto similar. Que realice en España operaciones de su tráfico, cuando su sede de dirección efectiva y su domicilio social no se encuentren situados en un Estado miembro de la Comunidad Económica Europea o, estándolo, dicho Estado no grave la operación societaria con un impuesto similar».

13. Así lo ha destacado, entre otros, C. de PABLO VARONA, en *Comentarios al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, obra colectiva realizada por el autor citado, J. L. MUÑOZ DEL CASTILLO y M. VILLARIN LAGOS, Thomson-Cívitas, Madrid, 2004, pp. 353 y 358.

capital. La primera de ellas consistiría en elegir para estos supuestos un punto de conexión distinto que representara una vinculación entre el sujeto pasivo —los socios— y una determinada Comunidad Autónoma, como podría ser el domicilio de los socios. Esta solución, sin embargo, complicaría de forma excesiva y desproporcionada la aplicación y gestión del tributo, toda vez que los sujetos pasivos del impuesto pueden ser varios y con domicilio cada uno de ellos en distintas CC.AA. y que el ejercicio de la mayor parte de las competencias de aplicación del IOS también está cedido a las CC.AA. La otra solución sería más radical y difícilmente realizable desde un punto de vista político, pues consistiría simplemente en reducir el alcance de la cesión del IOS circunscribiéndola a los supuestos en los que el sujeto pasivo sea la sociedad.

Pues bien, teniendo en cuenta las anteriores consideraciones parece que, desde una perspectiva práctica, la mejor opción es mantener las cosas como están y aplicar también en los supuestos de disolución de sociedad y de reducción de capital. En defensa de esta opción pueden esgrimirse, y con mayor intensidad dada la previsible menor recaudación, los mismos argumentos que han servido en líneas anteriores para defender que el criterio para determinar el punto de conexión para la cesión del ISD derivado de las adquisiciones «mortis causa» sea la residencia del causante en lugar de la residencia del adquirente sujeto pasivo del tributo.

El IOS es la única modalidad del ITPAJD respecto de la cual no se cede el ejercicio de ninguna competencia normativa sobre los elementos estructurales del tributo<sup>(14)</sup>. Esta falta de cesión de competencias normativas en el IOS se debe, sin duda, a que la mayor parte de sus hechos imposables suponen desde un punto de vista económico una concentración de capitales, les afecta por tanto la armonización de la imposición indirecta que grava la concentración de capitales llevada a cabo por la Directiva del Consejo 69/335/CEE, de 17 de julio, modificada por la Directiva del Consejo 85/303/CEE, de 10 de junio<sup>(15)</sup>. Esta ausencia de cesión de competencias normativas sobre elementos estructurales del tributo con relación al IOS forma parte del grupo de cautelas, de diversa índole, que el legislador estatal establece, tanto en la LOFCA como en la Ley 21/2001, para garantizar que el ejercicio de competencias sobre los impuestos estatales cedidos por parte de las CC.AA. sea compatible con el ordenamiento comunitario.

En cuanto al IAJD, en principio se ceden todos los hechos imposables, excepto los que afectan a grandezas y títulos nobiliarios, sin duda porque la competencia material pa-

---

14. El artículo 41 de la Ley 21/2001, tras indicar en su apartado 1 las competencias normativas cedidas en el ITP y en el IAJD, establece en su apartado 2 que «Las Comunidades Autónomas también podrán regular los aspectos de gestión y liquidación», de donde se deduce que sí se han cedido competencias normativas para regular dichos aspectos de gestión y liquidación con relación al IOS.

15. No tienen la consideración de concentración de capitales las operaciones de reducción de capital y de disolución de capital, no afectándoles, por tanto, las normas de armonización europeas. Así lo han señalado, entre otros, J. L. MUÑOZ DEL CASTILLO, en «La proyección de la Directiva 69/335/CEE en el Impuesto sobre Operaciones Societarias», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 231, abril de 2004, p. 37, y C. DE PABLO VARONA, en *Comentarios al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, ob. cit., p. 354.

ra autorizar la transmisión, la rehabilitación, el uso en suma, de dichos títulos, pertenece en exclusiva al Estado <sup>(16)</sup>.

Respecto a los hechos imponibles o las modalidades del IAJD sí cedidas es preciso indicar que, en principio, los puntos de conexión elegidos son coherentes con la naturaleza de cada modalidad cedida.

La Ley 21/2001 vino a resolver, parcialmente, el problema detectado en la Ley 14/1996, de Cesión de Tributos del Estado a las CC.AA., de ausencia de un punto de conexión adecuado para las modalidades del IAJD, documentos notariales, establecidas en los apartados 1 <sup>(17)</sup> y 3 <sup>(18)</sup> del artículo 31 del Texto Refundido del ITPAJD. En efecto, el único punto de conexión que preveía la Ley 14/1996 para la cesión a las CC.AA. del IAJD, documentos notariales, era el lugar donde radicase el Registro en el que debería procederse a la inscripción del acto sujeto al tributo. La elección de este criterio como único punto de conexión para la cesión del IAJD, documentos notariales, llevaba a concluir que sólo se cedía la modalidad del artículo 31.2 <sup>(19)</sup>, pues es la única modalidad susceptible de recaer sobre actos inscribibles en un Registro Público <sup>(20)</sup>.

El artículo 25.2 de la Ley 21/2001 establece dos criterios distintos como puntos de conexión para la cesión del IAJD, documentos notariales <sup>(21)</sup>. Así, en el subapartado 1.º de este artículo 25.2 se indica que *«En las escrituras, actas y testimonios gravados por la cuota fija de actos jurídicos documentados, documentos notariales, el rendimiento*

---

16. Con relación al objeto de esta modalidad tributaria ya he defendido en otro trabajo que lo verdaderamente sometido a gravamen es el beneficio que se obtiene por la autorización administrativa para transmitir, rehabilitar o usar un título nobiliario, lo que convierte al tributo en una tasa. Véase *Comentarios al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, ob. cit., p. 596.

17. Dispone el citado artículo 31.1: *«Las matrices y copias de las escrituras y actas notariales, así como los testimonios, se extenderán, en todo caso, en papel timbrado de 0,30 euros por pliego o 0,15 euros por folio, a elección del fedatario. Las copias simples no estarán sujetas al impuesto».*

18. El referido artículo 31.3, redactado por la Ley 21/2001, establece: *«Por el mismo tipo a que se refiere el apartado anterior y mediante la utilización de efectos timbrados tributarán las copias de las actas de protesto».*

19. Por lo que ahora interesa, el apartado 2 del artículo 31 del Texto Refundido del ITPAJD dispone lo siguiente: *«Las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles no sujetos al Impuesto de Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 (ITP) y 2 (IOS) de esta Ley, tributarán, además, al tipo de gravamen..., en cuanto a tales actos y contratos»* (el subrayado es nuestro).

20. Un comentario más detallado sobre los problemas que se han planteado respecto a los criterios elegidos para determinar el punto de conexión para la cesión a las CC.AA. del IAJ puede verse en mi trabajo *La cesión de impuestos estatales a las Comunidades Autónomas*, Lex Nova, Valladolid, 2000, pp. 261 a 267.

21. El criterio para establecer el punto de conexión entre el IAJD, documentos administrativos, que afecta a las anotaciones preventivas y una determinada Comunidad Autónoma se fija en el artículo 25.2.C).7.º de la Ley 21/2001, siendo el lugar donde radique el órgano registral ante el que se produzca la anotación preventiva. En cuanto al punto de conexión para la cesión del IAJD, documentos mercantiles, se atenderá al lugar donde se libre o emita el documento o, si fue librado o emitido en el extranjero, al lugar donde tenga su residencia habitual o domicilio fiscal el primer tenedor en o titular en España, según dispone el artículo 25.2.C).8.º de la Ley 21/2001.

*de dicha cuota fija corresponderá a la Comunidad autónoma en la que se autoricen u otorguen*». Resulta evidente que este punto de conexión para la cesión afecta exclusivamente a la modalidad del tributo establecida en el artículo 31.1 del Texto Refundido del ITPAJD, porque es la única que suele considerarse de cuota fija <sup>(22)</sup> y, sobre todo, porque el lugar donde se autorice u otorgue el documento notarial como tal es un criterio para determinar el punto de conexión para la cesión sólo idóneo para esta modalidad, cuyo verdadero objeto de gravamen es la mera formalización notarial.

El artículo 25.2.2.º A) de la Ley 21/2001 determina el segundo criterio para fijar el punto de conexión para la cesión del IAJD, documentos notariales, al establecer: «*Siempre que el documento comprenda algún concepto sujeto a cuota gradual del gravamen de actos jurídicos documentados, documentos notariales, el rendimiento corresponderá a la Comunidad Autónoma en cuya circunscripción radique el Registro en el que debería procederse a la inscripción o anotación de los bienes o actos*». Este es un criterio para determinar el punto de conexión ciertamente idóneo para la modalidad de gravamen del artículo 31.2 del Texto Refundido del ITPAJD, pero no lo es para la referida a las actas de protesto del artículo 31.3, porque los actos que se documentan en estos casos no son inscribibles en ningún Registro. Se sigue echando en falta, por tanto, un punto de conexión adecuado para la modalidad del IAJD, documentos notariales, del artículo 31.3, pues ni su cuota es fija ni son actos inscribibles en un Registro.

En cuanto a la cesión de competencias normativas en el ámbito del IAJD, según dispone el artículo 41.1.a) de la Ley 21/2001, «*...las Comunidades Autónomas podrán regular el tipo de gravamen de los documentos notariales*». Aparentemente, por tanto, se cede el ejercicio de la competencia normativa al determinar el tipo de gravamen de las tres modalidades del IAJD, documentos notariales, que se desprende de lo dispuesto respectivamente en los apartados 1, 2 y 3 del artículo 31 del Texto Refundido del ITPAJD. Sin embargo, si se tiene en cuenta que los gravámenes establecidos en los apartados 1 (cuota fija) y 3 (actas de protesto) del citado artículo 31 se satisfacen mediante el empleo de efectos timbrados, y que no se delega a las CC.AA. ni la confección de efectos estancados [artículo 47.2.b) Ley 21/2001] ni la recaudación del ITPAJD cuando se recaude mediante efectos timbrados (artículo 48.2 Ley 21/2001), hay que entender que, en realidad, la cesión de la competencia normativa para regular el tipo de gravamen del IAJD, documentos notariales, sólo afecta a la modalidad del artículo 31.2 del Texto Refundido del ITPAJD <sup>(23)</sup>.

---

22. Aunque habitualmente se suele distinguir ente la modalidad tributaria del artículo 31.1 y la del artículo 31.2 del Texto Refundido del ITPAJD utilizando respectivamente las expresiones «modalidad de cuota fija» y «modalidad de cuota variable», considero que ambas son de cuota variable porque, respecto a la establecida en el artículo 31.1, también se puede apreciar una magnitud que opera como base imponible —la dimensión física del documento medida en pliegos o folios— y un tipo de gravamen de los llamados específicos, esto es, una suma de dinero que ha de pagarse por cada unidad de la magnitud en que venga expresada la base —0,30 euros por pliego o 0,15 euros por folio—.

23. Estos argumentos no sirven para concluir que la cesión de la competencia normativa para regular el tipo de gravamen del ITP no se extiende a los arrendamientos de bienes inmuebles, que también se satisfacen

El apartado b) del artículo 41.1 de la Ley 21/2001 contempla la cesión de competencias normativas en el ITPAJD para establecer deducciones y bonificaciones, compatibles con las estatales, que sólo afecten a los actos y documentos sobre los que las CC.AA. puede ejercer capacidad normativa en materia de tipos de gravamen. Pues bien, si conectamos lo dispuesto en este precepto con las consideraciones realizadas en el párrafo anterior, hay que concluir que con relación al IAJD, documentos notariales, solamente se cede a las CC.AA. el ejercicio de competencias normativas para establecer deducciones y bonificaciones que afecten a los actos y contratos sujetos a la modalidad de tributo establecida en el artículo 31.2 del Texto Refundido del ITPAJD.

Como reflexión general, en fin, respecto a los puntos de conexión y el alcance de la cesión del ITPAJD se puede afirmar que, de los tres impuestos analizados, es la que presenta mayores deficiencias, particularmente con relación al IAJD, documentos notariales, como se ha tratado de exponer anteriormente.

## 2. EL EJERCICIO EFECTIVO DE COMPETENCIAS NORMATIVAS POR LAS CC.AA.

El ITPAJD ha sido el único de los tres analizados en el que las CC.AA. se han atrevido a incrementar la presión fiscal elevando los tipos de gravamen generales. Muy probablemente esto se ha debido a que es un impuesto indirecto y, por tanto, menos perceptible por los ciudadanos, lo que revela el escaso interés que han mostrado las CC.AA. por aparecer ante sus ciudadanos como agentes perceptores de tributos.

Las CC.AA. no han utilizado, en general, correctamente las competencias normativas que se les han cedido desde el punto de vista técnico-jurídico. La anterior afirmación deriva de la comprobación de que, pese a la posibilidad de introducir reducciones y deducciones, las CC.AA. han seguido utilizando fundamentalmente el elemento tipo de gravamen para aliviar la carga fiscal en algunos supuestos, esto es, para introducir beneficios fiscales.

Por otra parte, también resultan criticables los criterios que se han seguido por las CC.AA. en algunas ocasiones para introducir beneficios fiscales, porque han supuesto una alteración de la naturaleza objetiva del ITPAJD. En efecto, algunas CC.AA. han introducido consideraciones personales para modular la carga tributaria. Así, algunas CC.AA. han establecido tipos más reducidos para la adquisición de vivienda habitual por el titular de una familia numerosa, por jóvenes, por la adquisición de viviendas en determinadas ubicaciones, etc... En definitiva, han mutado la naturaleza esencialmente obje-

---

mediante el empleo de efectos timbrados, porque el artículo 41.1.a) de la Ley 21/2001 expresamente indica que «Los modelos de contrato para el arrendamiento de inmuebles podrán ser elaborados por la propia Comunidad Autónoma».

tiva del ITPAJD atendiendo a circunstancias subjetivas. Es cierto que la Ley reguladora del ITPAJD no indica expresamente en ningún momento que se trate de un impuesto objetivo, pero tal característica se desprende sin duda de todo su articulado, especialmente de su artículo 45 donde se establecen las exenciones aplicables en las distintas modalidades del ITPAJD. Aún más, parece que las CC.AA. así lo han considerado, lo cual explicaría que hayan utilizado la competencia cedida para regular el tipo de gravamen, que no se condiciona, en lugar de la competencia normativa para establecer deducciones y bonificaciones en la cuota, porque la cesión a esta última se condiciona a que las deducciones y bonificaciones autonómicas sean compatibles con las deducciones y bonificaciones estatales y no supongan una modificación éstas mismas [artículo 41.1.b), párrafo final, de la Ley 21/2001]. En efecto, el empleo de los tipos de gravamen para establecer auténticos beneficios fiscales se explicaría por la intención de orillar o eludir la limitación que se impone para establecer tales beneficios mediante el instrumento técnicamente más idóneo, que son las deducciones y bonificaciones en la cuota.

En general se aprecia un ejercicio de las competencias normativas cedidas en materia de ITPAJD cuanto menos desleal por parte de algunas CC.AA. Se pueden exponer varios casos. Por ejemplo, la Comunidad Autónoma de Cataluña ha cambiado el carácter proporcional del tipo de gravamen estatal del IAJD, documentos notariales, del artículo 31.2 del Texto Refundido del IAJD, al regularlo estableciendo una tarifa progresiva. Este ejercicio de la competencia normativa cedida para regular el tipo de gravamen resulta criticable, pese a no estar expresamente vedado por la Ley 21/2001, porque supone alterar una característica esencial del IAJD cedido, congruente con su naturaleza indirecta, cuando, en mi opinión, solo el Estado podría modificarlas en su calidad de ente público titular del tributo.

En Baleares se establece un tipo de gravamen reducido del ITP para la adquisición de vivienda habitual de protección oficial que llena de perplejidad porque, teniendo en cuenta que la normativa estatal establece una exención total para las adquisiciones de viviendas de protección oficial, parece que la norma balear desactiva parcialmente el efecto buscado por la estatal, lo cual parece inadmisibles si se acepta que las exenciones forman parte del hecho imponible entendido como principal elemento identificador del tributo. Otras CC.AA. también establecen tipos reducidos para viviendas de protección oficial, pero condicionando su aplicación a que, por ejemplo, se trate de la vivienda habitual del adquirente (Canarias). También en este caso el beneficio fiscal autonómico aparentemente es menor del que resulta de la aplicación de la exención estatal establecida en el art. 45.I.B).12 TRITPAJD<sup>(24)</sup>. La única explicación es que estos tipos reducidos autonómicos sólo son aplicables cuando no quepa aplicar la exención estatal; por ejemplo, cuando se trate de segundas transmisiones.

---

24. La exención estatal no se limita a la VPO en sentido estricto, porque la Disposición Transitoria 12.<sup>a</sup> de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social extendió la exención a las viviendas con protección pública que dimanen de la legislación de las CCAA.

Con todo, la cuestión más problemática relacionada con el uso que se ha hecho de la capacidad normativa que ostentan las CC.AA. en el ITPAJD es el establecimiento de medidas que afectan a ciertas operaciones realizadas con inmuebles sujetas al IVA pero exentas, salvo renuncia del sujeto pasivo. En efecto, algunas CC.AA. han ejercido las competencias normativas cedidas en el ITPAJD en función de que el sujeto pasivo hubiera o no renunciado a la exención reconocida en el IVA para ciertas operaciones realizadas con inmuebles, «penalizando» la renuncia a la exención en el IVA con un incremento del tipo de gravamen aplicable en el IAJD, documentos notariales, o «premiando» la aplicación de la exención en el IVA con una rebaja del tipo de gravamen aplicable en el ITP. Este ejercicio de las competencias normativas cedidas busca una mayor recaudación dado que el tipo de gravamen general del ITP establecido por las CC.AA. es mucho más elevado (suele ser el 7%) que el del IAJD, documentos notariales (que suele ser el 1%). Con estas medidas tributarias se trata de incentivar la tributación de estas operaciones por el ITP o, lo que es lo mismo, de incentivar la aplicación de la exención en el IVA.

Algunas CC.AA. se limitan a establecer un tipo de gravamen incrementado en el IAJD, documentos notariales, aplicable cuando se ha renunciado a la exención en el IVA (Andalucía, Castilla y León, Cataluña, Galicia y Madrid), pero muchas otras «penalizan» la renuncia a la exención en el IVA y, simultáneamente, «premián» la aplicación de la exención estableciendo un tipo de gravamen reducido en el ITP (Aragón, Asturias, Baleares, Cantabria, Extremadura, La Rioja y Murcia).

La consecuencia de esta política legislativa es que una institución como la renuncia a una exención en el IVA, cuyo objetivo fundamental no es establecer un beneficio para el sujeto pasivo, sino garantizar la neutralidad del impuesto en las operaciones económicas, se distorsiona introduciendo elementos susceptibles de modificar la conducta de los sujetos pasivos con arreglo a criterios ajenos a la propia lógica del IVA. Esta finalidad pública de garantizar la neutralidad del IVA es de la mayor relevancia, y se pone de manifiesto en los estrictos requisitos exigidos para que proceda la renuncia a la exención.

En mi opinión, el establecimiento de este tipo de normas supone, desde luego, una interferencia en el correcto funcionamiento del IVA; podría producir una incompatibilidad con las normas de la Unión Europea y, seguramente, una infracción del principio de solidaridad, en lo que se refiere a la obligación de ejercer las propias competencias atendiendo a los intereses del Estado y del resto de CC.AA. Aún más, cabe plantear la hipótesis de que sea aplicable a estos supuestos de la doctrina del Tribunal Constitucional plasmada en la Sentencia 49/1995, de 16 de febrero, que declaró inconstitucional el Impuesto balear sobre las Loterías, por lo que estas normas autonómicas sobre el ITPAJD deberían declararse inconstitucionales. En efecto, en la citada sentencia se declaró inconstitucional el impuesto balear por invadir la competencia exclusiva del Estado en materia de Hacienda General, al hacer depender los ingresos de la Lotería Nacional, sobre la que el Estado tiene competencia exclusiva, de la po-

testad tributaria autonómica. Pues bien, esa misma doctrina se podría aplicar al caso aquí indicado, puesto que se hace depender los ingresos del IVA, sobre los que el Estado tiene en exclusiva las competencias normativas, de la potestad tributaria autonómica.

## V. CONCLUSIONES

La cesión de impuestos estatales a las CC.AA. es, teóricamente, el instrumento de financiación autonómica más adecuado para proporcionar a las CC.AA. autonomía y suficiencia respetando las exigencias del principio de coordinación con la Hacienda estatal y asegurando, así, una mínima igualdad y solidaridad entre todos los españoles. Estas características de la cesión de impuestos estatales a las CC.AA. hicieron que se eligiera precisamente esta figura como principal instrumento para alcanzar los objetivos perseguidos por el sistema de financiación autonómica regulado en la Ley 21/2001: corresponsabilización de las CC.AA. en la obtención de sus ingresos, aumento de su autonomía, incremento de la suficiencia y coordinación con la Hacienda estatal. Pues bien, a modo de conclusión, y a la vista de lo anteriormente expuesto, parece oportuno indicar si el ejercicio efectivo de competencias normativas cedidas en materia de IP, ISD e ITPAJD ha servido realmente para el logro de los objetivos señalados.

Desde luego no parece que el ejercicio efectivo de competencias normativas cedidas en materia de IP, ISD e ITPAJD haya servido realmente para incrementar la suficiencia financiera, porque la mayor parte de la normativa autonómica aprobada, exceptuando el caso del ITPAJD, ha estado dirigida a la disminución de la carga fiscal por estos impuestos. No se ha logrado, por tanto, corresponsabilizar a las CC.AA. en la financiación de sus propias competencias materiales ni aumentar la suficiencia financiera por causas que sólo a ellas les son imputables. Esta falta de corresponsabilización se advierte sobre todo en los impuestos directos (IP e ISD), por lo que las CC.AA. siguen apareciendo ante los ciudadanos como entes benefactores que prestan servicios sin exigir nada a cambio.

Esta falta de corresponsabilización en la financiación de sus propias competencias materiales ha hecho también que se haya resentido la solidaridad entre todos los españoles porque la corresponsabilización de las CC.AA. en la financiación de sus propias competencias es también una manera de hacer efectivas las exigencias derivadas del principio de solidaridad. La falta de corresponsabilización de las CC.AA. en su financiación refleja también, en definitiva, una preocupante ausencia de lealtad constitucional.

Tampoco parece que el ejercicio efectivo de competencias normativas cedidas en materia de IP, ISD e ITPAJD se haya realizado de forma coordinada. En primer lugar, des-

de un punto de vista formal, porque las técnicas legislativas empleadas han sido muy diversas, de modo que nos encontramos ante un verdadero caos cuando se pretende conocer las normas vigentes relacionadas con un determinado impuesto en cada una de las CC.AA. cesionarias que, por otra parte, en muchas ocasiones aparecen en leyes de presupuestos o de acompañamiento, lo que, como se sabe, plantea no pocos problemas de seguridad jurídica e incluso de constitucionalidad.

En segundo lugar, y más importante, el ejercicio efectivo de competencias normativas cedidas en materia de IP, ISD e ITPAJD no se ha realizado coordinadamente porque se ha observado que algunas medidas normativas adoptadas por las CC.AA. dudosamente respetan el marco jurídico de la cesión y, sobre todo, porque se aprecia una escasa preocupación de las CC.AA. por respetar la propia configuración y naturaleza de los impuestos cedidos y el papel que cumplen en el sistema tributario. Esta falta de respeto a las características del tributo cedido tiene, en mi opinión, mucha importancia porque supone un atentado contra la principal virtud de la cesión de impuestos estatales como fuente de financiación autonómica, que es la coordinación. En efecto, si alguna virtud tienen los impuestos estatales cedidos frente a otras posibles fuentes de financiación autonómica, como son los impuestos autonómicos propios, es que, permitiendo aumentar la autonomía y la suficiencia, pueden servir para asegurar que el conjunto de tributos constituye un auténtico sistema en el sentido de que unos complementan a otros, y esto se logra precisamente porque el Estado conserva su titularidad, lo que implica esencialmente que es el único ente público que puede determinar cuáles son las características identificativas de cada impuesto y la función que cumple en el sistema tributario. Esto se ha roto con el ejercicio efectivo de competencias tributarias por las CC.AA. Ahora bien, no sólo las CC.AA. son responsables de esta situación; también el Estado lo es en parte, porque no ha sabido establecer «a priori» límites que garantizaran un ejercicio coordinado de las competencias materiales cedidas y tampoco ha sabido crear mecanismos de control «a posteriori» que funcionen adecuadamente.

Sí puede afirmarse que, en general, casi todas las medidas normativas adoptadas por las CC.AA. siguen las mismas tendencias de fondo en cuanto al logro de objetivos de política social y económica. Esta observación pone de manifiesto que, en el ámbito que nos ocupa, no existen peculiaridades o diferencias que justifiquen que una misma manifestación de capacidad económica reciba un tratamiento tributario diverso según cual sea la CA cesionaria del tributo aplicable al caso. En todas las CC.AA. existe un principal interés en facilitar el acceso a la vivienda, en favorecer la continuidad de las empresas, en proteger a las familias numerosas, en proteger a los discapacitados, en proteger el patrimonio histórico y cultural, etc.

Todas estas observaciones hacen plantearse si ha valido la pena apostar por la cesión de los impuestos estatales como principal instrumento de financiación autonómica. La respuesta parece que es negativa. La figura de los impuestos cedidos no podrá cumplir las funciones que teóricamente se le han reconocido si las CC.AA. no se ven de al-

guna manera obligadas a ejercer las competencias cedidas incrementando la presión fiscal. El reto está, por tanto, en arbitrar alguna medida que, sin menoscabar la autonomía financiera de las CC.AA., condicione la obtención de ingresos subvencionados por el Estado al agotamiento de su capacidad de autofinanciación.