

## La necesaria reformulación de las competencias normativas en el marco de la cesión de tributos (1)

*The necessary reformulation of regulatory powers in the framework of taxes transfer*

Juan José Nieto Montero

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Santiago de Compostela

### ÍNDICE

[La necesaria reformulación de las competencias normativas en el marco de la cesión de tributos](#)

[1. Introducción](#)

[2. Aspectos conflictivos de la cesión de tributos](#)

[2.1. La cesión de competencias normativas como generadora de desigualdades](#)

[2.2. El ejercicio de las competencias normativas como instrumento de competencia fiscal](#)

[2.3. El diverso alcance de las competencias normativas cedidas: la inadaptación del tributo a las categorías civiles](#)

[3. Alternativas de regulación](#)

[4. Propuesta conclusiva](#)

[5. Bibliografía](#)

Normativa comentada

*Constitución Española de 1978*

TÍTULO VIII. De la organización territorial del Estado

CAPÍTULO PRIMERO. PRINCIPIOS GENERALES

Artículo 138

*LO 8/1980 de 22 Sep. (financiación de las Comunidades Autónomas)*

Comentarios

#### Resumen

Este trabajo pretende reflexionar sobre los inconvenientes que supone el ejercicio inadecuado de las competencias normativas en materia de tributos cedidos (especialmente el impuesto sobre el patrimonio y el impuesto sobre sucesiones y donaciones) por parte de las comunidades autónomas y realizar propuestas de mejora. En ese sentido, se analizan las principales cuestiones conflictivas, como puede ser la colisión entre el principio de autonomía y la garantía de igualdad de los ciudadanos en el cumplimiento del deber constitucional de contribuir, la existencia de una clara competencia fiscal entre las comunidades autónomas que ha generado incluso la práctica desaparición de algunos tributos y también la inadecuación de las competencias cedidas para hacer frente a la necesaria adaptación de las normas tributarias a las civiles propias de cada comunidad y que regulan las instituciones sobre las que recaen los tributos. A la vista de ese análisis se realizan propuestas concretas de solución, especialmente incidiendo en la vía de la armonización y la necesidad de un gravamen mínimo común en todo el territorio.

#### Palabras clave

Impuestos cedidos, competencias normativas, armonización, autonomía, igualdad.

#### Abstract

This paper aims to reflect on the drawbacks of the inadequate exercise of regulatory powers over transferred taxes (especially wealth tax and inheritance and gift tax) by the autonomous communities and to propose improvements. In this sense, the main

contentious issues are analysed, such as the conflict between the principle of autonomy and the guarantee of equality of citizens in fulfilling the constitutional duty to contribute, the existence of clear tax competition between the autonomous communities, which has even led to the virtual disappearance of some taxes, and also the poor adaptation of the transferred powers to address the necessary alignment of tax regulations with the civil ones of each community, which regulate the institutions over these taxes fall. Considering this analysis, specific solutions are proposed, with a particular emphasis on harmonization and the need for a common minimum tax throughout the territory.

Keywords

Transferred taxes, regulatory powers, harmonization, autonomy, equality.

## 1. Introducción

En las próximas páginas pretendemos aportar nuestra visión de una cuestión siempre recurrente en la doctrina: la búsqueda de una solución a la actual situación de los tributos cedidos, especialmente los de tipo patrimonial, en la medida en que se han convertido en un elemento de constante tensión y distorsión del sistema de financiación autonómica, lo que ha venido generando multitud de posiciones con relación a su pervivencia y regulación.

Evidentemente, no estamos ante un problema nuevo, en la medida en que trae causa de la atribución de competencias normativas a las Comunidades Autónomas en el ámbito de los tributos cedidos y del uso o abuso que se ha ido constatando con el transcurrir de los años. Resulta de todo punto necesario adoptar algún tipo de solución más o menos estable en la materia que garantice el juego de los diversos principios y disposiciones constitucionales en presencia, a pesar de las dificultades reales que existen en la actualidad para desarrollar iniciativas ponderadas y consensuadas.

Consideramos que la oportuna reflexión sobre estas cuestiones debe atender a diversos aspectos que se desarrollarán en las páginas siguientes: por una parte, la permanente tensión entre los principios garantizadores de la autonomía frente y las exigencias del principio de igualdad; por otra, la evidente competencia entre las Comunidades Autónomas tendente a la reducción del gravamen y que reproduce en el ámbito interno los problemas que la competencia fiscal ha generado en el marco internacional; y, finalmente, cabe referirse a la diferente intensidad de la cesión de competencias en la regulación de los diversos elementos tributarios, lo que puede implicar una cierta inadaptación a la realidad de los diferentes territorios.

En este contexto realizaremos una exposición centrada en estos aspectos discutibles de la actual regulación de los tributos cedidos, con la finalidad de detectar posibles distorsiones y plantear soluciones alternativas.

## 2. Aspectos conflictivos de la cesión de tributos

Con carácter previo al estudio de los temas indicados, debemos reseñar que la cuestión presenta aristas muy diferentes en los diversos impuestos, y así, a efectos de centrar el enfoque, consideramos procedente partir de la existencia de tres escenarios en el marco de los tributos cedidos, como ha señalado Rozas Valdés (2) , en cuya opinión existen algunos tributos en los que la cesión se limita al producto de la recaudación, al carecer de competencias normativas los entes autonómicos (fundamentalmente el IVA y los impuestos especiales); un segundo escenario en el que se podría hablar de tributos compartidos, en los que la cesión de competencias normativas no ha generado una separación del modelo general estatal (IRPF e ITPAJD); y, finalmente, un tercer grupo de tributos (IP e ISD, sobre todo) en los que la cesión de competencias normativas ha derivado en una proliferación de normas y en una competencia fiscal a la baja entre los diversos entes territoriales que los aproximan más al ámbito de la tributación propia.

Nuestras reflexiones no incluirán los tributos del primer grupo, los que podríamos llamar en puridad «cedidos», ya que al no existir competencias normativas no generan situaciones especialmente complejas. Ciento es que en el estado actual del sistema español de financiación autonómica resultaría difícil concebir un modelo de tributos

cedidos en los que todos siguiesen este patrón, por cuanto supondría una importante reducción de la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas. Sin embargo, los tributos «compartidos» y aquellos que se convierten en «cuasi-proprios» por la importante incidencia de las competencias normativas (piénsese que muchos territorios han llegado a la práctica supresión de algunos tributos por esta vía), las cuestiones conflictivas se multiplican, especialmente en este último escenario. Al respecto, debemos tener presente que la cesión de tributos se configura constitucionalmente como una delegación por parte del Estado realizada al amparo del art. 150 CE (LA LEY 2500/1978) (entre otras, así lo recuerda la STC 65/2020, de 18 de junio (LA LEY 55213/2020), en su FJ 5.º), por lo que cabe plantearse si el alcance de la delegación puede llegar a la práctica supresión del tributo cedido, lo que nos parece cuando menos dudoso.

Como hemos indicado, son tres las principales cuestiones que se deben atender a la hora de someter a revisión el régimen de los tributos cedidos, si bien alguna de ellas ya ha sido resuelta tanto desde el punto de vista doctrinal como jurisprudencial. Así, en primer término nos referiremos a la generación de desigualdades entre los contribuyentes por el propio ejercicio de las competencias normativas; en segundo término, muy conectado con el anterior, a la utilización de estas competencias como instrumentos al servicio de la competencia fiscal entre territorios; y, por último, a la inadaptación de los tributos cedidos a las instituciones propias de los derechos civiles autonómicos, allí donde existen, lo que introduce también disfunciones en su regulación y aplicación.

## 2.1. La cesión de competencias normativas como generadora de desigualdades

La primera consecuencia de la cesión de competencias normativas en el ámbito de los tributos cedidos es, lógicamente, la posibilidad de que las normas adoptadas en los distintos territorios originen diferentes niveles de tributación. Esta decisión en la configuración del sistema de financiación autonómico supuso redirigirlo a un modelo más próximo al federalismo fiscal asimétrico que a cualquier otro sistema de financiación de entes subcentrales, suponiendo, en opinión de algunos autores, una cierta «desnaturalización» de la propia noción de tributos cedidos (3) .

En todo caso, el hecho de que la normativa sobre los tributos cedidos pudiese dar lugar a diferencias generó que algunos sectores se posicionasen de modo contrario a la opción elegida por el legislador, en la medida en que se entendía que podríamos estar ante una circunstancia que introduce diferencias entre los ciudadanos en el cumplimiento del deber constitucional de contribuir, cuyas condiciones básicas de igualdad corresponde garantizar al legislador estatal en virtud de la regla de atribución de competencias establecida en el art. 149.1.1.º CE. (LA LEY 2500/1978)

Sin embargo, tal posicionamiento debe matizarse, por cuanto —como ha recordado el TC en diversas ocasiones— la disparidad normativa es una consecuencia lógica de la autonomía y obliga a la búsqueda de un equilibrio adecuado entre la unidad de España y la autonomía de las nacionalidades y regiones (STC 125/2021, de 3 de junio (LA LEY 62779/2021), FJ 5.º). En este sentido, pretender la uniformidad de regulaciones supone tanto como negar dicha autonomía constitucionalmente garantizada (recuérdese que la STC 14/1998, de 22 de enero (LA LEY 1770/1998), en su FJ 11.º estableció que «la igualdad de derechos y obligaciones en su aspecto interterritorial no puede ser entendida [...] en términos tales que resulte incompatible con el principio de descentralización política del Estado (art. 2 C.E. (LA LEY 2500/1978)), pues ello impediría el ejercicio por las CCA.A. de las competencias que tienen atribuidas»). No obstante, esta conclusión la exigencia de que la diferenciación existente deba basarse en una justificación razonable y resulte proporcionada (STC 60/2015, de 18 de marzo (LA LEY 21135/2015), FJ 4.º), ya que la propia cesión de tributos no genera por sí misma discriminaciones inadmisibles, al tener una clara justificación en la propia configuración del sistema de cesión.

Esto no impide que pueda considerarse que ha de existir algún límite en el ejercicio de la autonomía, ya que si bien ésta excluye por sí misma la uniformidad entre las normas de los distintos entes territoriales, si llevamos la posible divergencia al extremo llegaríamos a una suerte de soberanía tributaria de las distintas comunidades que casaría mal con el diseño territorial elegido por la Constitución. Sin embargo, cabe afirmar que este es el camino en el que nos movemos, pudiendo sostenerse ya en la actualidad la existencia de veinte regímenes diferentes en algunos de estos tributos (en concreto, en el ISD) y que en opinión de algunos autores ha implicado una afectación al deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y a la igualdad tributaria, así como probablemente al principio de neutralidad impositiva (4) .

Las diversas situaciones problemáticas a las que nos referimos van incrementándose progresivamente según la agrupación de tributos que hemos asumido, siendo lógicamente el correspondiente a los que hemos denominado como «cuasi-proprios» en el que se manifiestan con mayor crudeza las posibles disfunciones del sistema, hasta el punto de que en ellos las divergencias se han tornado difícilmente conciliables con la propia idea de un sistema tributario justo y coherente, mientras que en los que hemos denominado «compartidos» (y señaladamente en el ITPAJD) no se han producido efectos de tan gran distorsión.

En resumen, no debe ponerse el acento en la posible diferencia normativa, sino más bien en una cuestión del modo en que se ejercen las competencias y de los límites que las comunidades deben respetar en este punto.

Cuestión totalmente distinta es que el ejercicio de las competencias normativas, al generar *per se* las diferencias de regímenes a los que nos hemos referido, pueda suscitar otros efectos no deseables o incluso contrarios a los principios jurídicos que deben regir la financiación territorial u otros igualmente trascendentes.

Así, podríamos encontrarnos ante situaciones que supongan extralimitación en el principio de territorialidad, en tanto los tributos pueden recaer sobre bienes situados fuera del propio territorio autonómico (art. 157.2 CE (LA LEY 2500/1978)). Esta circunstancia se manifiesta de modo evidente en el IP y tal vez en el ISD. Al respecto, sin embargo, cabe traer a colación la doctrina del TC, conforme a la que los principios de territorialidad y unidad de mercado «no pueden ser interpretados en unos términos que impidan a las instancias autonómicas, en el ejercicio de sus propias competencias, adoptar decisiones cuyas consecuencias puedan proyectarse sobre otros lugares del territorio nacional» (STC 168/2004, de 6 de octubre (LA LEY 2286/2004), FJ 5.º, y STC 28/2019, de 28 de febrero (LA LEY 16322/2019), FJ 6.º).

Entendemos que la ampliación de esta prohibición constitucional realizada por el art. 9 LOFCA (LA LEY 1790/1980), que incluye en la prohibición de extraterritorialidad tanto los rendimientos como los gastos y los negocios, hechos y actos celebrados fuera del ámbito territorial (evidente en el caso del ejercicio de competencias normativas en el IRPF), no es aplicable en este punto, puesto que la norma se refiere de modo exclusivo a los tributos propios, aunque resulta indiscutible que el incremento de las potestades normativas ha aproximado un tanto a ambas categorías (tributos propios y cedidos) y los efectos indeseados vetados a los tributos propios se producen sin ningún tipo de cortapisa en el ámbito de los cedidos.

Por otra parte, también conviene tener presente la otra limitación prevista en el art. 157.2 CE (LA LEY 2500/1978), en el sentido de prohibición de medidas «que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios», esto es, la creación de lo que podrían denominarse como «fronteras interiores». En nuestra opinión, resulta difícil que con la configuración actual de los tributos cedidos pueda darse una colisión con la libre circulación de mercancías o servicios, aunque es cierto que el gravamen en el IRPF de los rendimientos de las actividades económicas puede suponer incentivos o desincentivos en este sentido, a pesar del cuidado que el art. 46 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre (LA LEY 22770/2009), puso en la limitación de las posibles deducciones en cuota vinculadas al ejercicio de actividades empresariales.

Estas exigencias derivan, como ha recordado claramente el TC, del principio de unidad de mercado establecido en el art. 139 CE (LA LEY 2500/1978), por lo que, como señala la STC 125/2021, de 3 de junio (LA LEY 62779/2021), en su FJ 5.º, «producirán un obstáculo a la libre circulación de personas y bienes contrario a los arts. 157.2 CE (LA LEY 2500/1978) y 9 c) LOFCA (LA LEY 1790/1980) aquellas diferencias tributarias de trato, de hecho o de derecho, que establezcan las comunidades autónomas entre residentes y no residentes sin justificación suficiente [...] y sean desproporcionadas respecto del fin constitucionalmente lícito que persiguen».

Sin embargo, sí tienen trascendencia evidente las medidas adoptadas en los tributos cedidos en lo relativo a la libre circulación de capitales y a la libertad de establecimiento, como por otra parte ha dejado claro el TJUE en muy diversos pronunciamientos, especialmente en lo relativo a la imposición sucesoria. Jurisprudencia que, por otra parte, debe ser tomada como criterio interpretativo en el ámbito interno, como claramente ha señalado nuestro TC en la Sentencia 210/2012, de 14 de noviembre (LA LEY 175643/2012) (FJ 9.º). Este punto puede resultar especialmente complejo por cuanto el deslinde entre aquellas medidas que supongan un mínimo elemento de distorsión desde la perspectiva de la diferencia de residencia que supongan o no restricciones a la libre circulación de capitales habrá de ser valorado casuísticamente. Lo que es de todo punto claro es que el sistema de cesión de competencias en el ámbito de los tributos cedidos es susceptible de generar tales situaciones.

De hecho, han sido varios los supuestos en los que las comunidades han establecido beneficios fiscales limitados a sus residentes y que han sido considerados contrarios al texto constitucional por utilizar al territorio como único elemento diferenciador entre situaciones perfectamente idénticas (STC 60/2015, de 18 de marzo (LA LEY 21135/2015) —FJ 5.º—; STC 52/2018, de 10 de mayo (LA LEY 59043/2018) —FJ 4.º— o STC 20/2022, de 9 de febrero (LA LEY 18514/2022) —FJ 4.º—).

De igual modo pueden producirse situaciones en las que las competencias ejercidas por las comunidades autónomas impliquen, por la vía de los beneficios fiscales, pérdida de neutralidad impositiva desde la perspectiva de la empresa (situación que se puede suscitar de modo especial cuando los beneficios fiscales en los distintos tributos tengan por destinatarios a quienes realicen actividades económicas o inversiones empresariales). En esta medida tales normas podrían colisionar tanto con el derecho europeo de la competencia (manifestándose como auténticas ayudas de Estado conforme a la normativa de los Tratados y a los criterios jurisprudenciales establecidos por el TJUE) como con la propia normativa interna, puesto que el art. 2 de la LOFCA (LA LEY 1790/1980) dispone que la regulación adoptada no podrá «implicar, en ningún caso, privilegios económicos o sociales ni suponer la existencia de barreras fiscales en el territorio español».

## 2.2. El ejercicio de las competencias normativas como instrumento de competencia fiscal

A pesar de que las diferencias de tributación son, desde una perspectiva teórica, perfectamente asumibles, las Comunidades Autónomas han ido un poco más allá. A nadie escapa que las competencias normativas han sido usadas con relativa frecuencia para reducir e incluso suprimir el gravamen de los contribuyentes por algunos de estos impuestos (especialmente IP e ISD), generando de este modo una suerte de competencia fiscal entre los distintos territorios. Esta forma de ejercicio de las competencias normativas puede estar orientada además, en muchas ocasiones, a la captación de residentes, lo que por otra parte permite que la reducción de recaudación por tales tributos se compense con la elevación de la procedente del tramo cedido del IRPF, al incrementar la Comunidad su población y además hacerlo con contribuyentes de capacidades económicas más elevadas.

En este punto podrían traerse a colación muchas de las reflexiones que se han generado en el ámbito internacional con relación a la competencia fiscal, y que han puesto de relieve situaciones poco deseables, comenzando por la propia erosión de bases imponibles y un cierto resentimiento de la justicia del sistema tributario. En efecto, la tendencia a la reducción del gravamen en el IP y en el ISD llevó a su práctica desaparición en varias comunidades, que en un uso cuando menos extraño de las competencias normativas decidieron ejercer su corresponsabilidad fiscal reduciendo la tributación. Por supuesto, no es este el momento de volver a reiterar los diversos argumentos que se han utilizado para avalar la pretendida supresión de ambos tributos, especialmente del ISD, pero en todo caso conviene no olvidar la existencia de capacidad económica gravable en ambos tributos, que justifica plenamente su subsistencia.

En nuestra opinión, este tipo de competencia fiscal ha generado situaciones poco deseables y que encuentran difícil acomodo en los principios que deben presidir la financiación autonómica conforme al art. 2 de la LOFCA (LA LEY 1790/1980). Así, creemos, se ha puesto en entredicho «la garantía del equilibrio económico» (art. 2.1.b) LOFCA (LA LEY 1790/1980)), vinculada a la idea de desarrollo armónico entre las diversas partes del territorio; y con ello puede haber peligrado la garantía de un nivel base equivalente de financiación de los servicios públicos fundamentales, independientemente de la Comunidad Autónoma de residencia (art. 2.1.c) LOFCA (LA LEY 1790/1980)). Pero esta carrera hacia el fondo en el ámbito de la tributación cedida y sus efectos han supuesto sobre todo claros ataques a otros dos principios esenciales: el de solidaridad entre las diversas nacionalidades y regiones (art. 2.1.e) LOFCA (LA LEY 1790/1980)) y la lealtad institucional (art. 2.1.f) LOFCA (LA LEY 1790/1980)).

Así, este tipo de situaciones ha generado efectos indeseados, como un cierto efecto llamada sobre los grandes patrimonios hacia las comunidades con menor gravamen, que probablemente puedan permitirse compensar por vía del IRPF la pérdida de recaudación derivada de la disminución de tipos. Pero no menos cierto es que en otras comunidades, con más dificultades para la captación de recursos, se ha producido el efecto contrario, lo que ha menguado sus posibilidades recaudatorias. Desde nuestro punto de vista esta consecuencia afecta de modo frontal al principio de solidaridad entre las distintas nacionalidades o regiones establecido en la propia constitución en su art. 2 (LA LEY 2500/1978), ya que las medidas que adoptan las comunidades con mayor potencial recaudatorio implican una reducción de dicha potencialidad en las restantes, incrementando a su vez la brecha entre ellas.

Por otra parte, al centrarse las medidas en que se ha producido de forma más evidente la competencia fiscal en el IP y en el ISD se ataca frontalmente a otro principio esencial, el de distribución de la riqueza establecido en el art. 131 CE (LA LEY 2500/1978), ya que se trata precisamente de dos de los tributos con mayor influencia en tal redistribución.

En consecuencia, sin prejuzgar el carácter lesivo o beneficioso de la competencia fiscal en general, parece evidente que en el marco que nos atañe ha manifestado la primera de las características citadas, ya que del ejercicio de las competencias normativas en tributos cedidos se ha derivado una menor recaudación allí donde podía ser más necesaria, rompiendo la idea de solidaridad y de hacer que la riqueza esté al servicio del interés general a través de su más justa distribución.

No queremos decir con esto que algunas comunidades se hayan convertido en una suerte de «paraísos fiscales» en el marco de los tributos cedidos. Dicha afirmación probablemente sería exagerada, pero lo que sí es claro es que un cierto nivel de *dumping* se ha generado.

Y es en este punto donde el otro principio que mencionábamos, el de lealtad institucional, ha sido claramente puesto en entredicho. Este principio se presenta en la LOFCA (LA LEY 1790/1980) como aquel que «determinará el impacto, positivo o negativo, que puedan suponer las actuaciones legislativas del Estado y de las Comunidades Autónomas en materia tributaria». Con relación a su contenido, el TC, por lo que en este punto nos interesa, estableció claramente que este principio «está vigente y ha de ser atendido entre los poderes de las diversas Comunidades Autónomas, a las que, en efecto, el principio de solidaridad, que en el art. 2 de la Constitución (LA LEY 2500/1978) encuentra general formulación y en el art. 138 (LA LEY 2500/1978) de la misma se refleja como "equilibrio económico, adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español" y prohibición entre éstas de "privilegios económicos o sociales", requiere que, en el ejercicio de sus competencias, se abstengan de adoptar decisiones o realizar actos que perjudiquen o perturben el interés general y tengan, por el contrario, en cuenta la comunidad de intereses que las vincula entre sí, que no puede resultar disgregada o menoscabada a consecuencia de una gestión insolidaria de los propios intereses» (STC 61/1990 (LA LEY 1474-TC/1990), de 5 de abril, FJ 7.º).

Pero más allá de la propia responsabilidad de los entes autonómicos, está claro que llegar a un punto en el que los desequilibrios y desigualdades son tan evidentes es al menos en una parte por una cierta inactividad estatal al respecto, ya que las competencias estatales contempladas en el art. 149.1.1.º (LA LEY 2500/1978) y 14.º CE (esto es, la garantía de las condiciones básicas de igualdad en el cumplimiento del deber de contribuir y la hacienda general) permiten, en nuestra opinión, la adopción de medidas concretas orientadas a revertir la situación. Piénsese, además, que si estamos ante normativa autonómica que pone en jaque las disposiciones de la LOFCA (LA LEY 1790/1980), y dado su papel como elemento del bloque de constitucionalidad (STC 94/2017, de 6 de julio (LA LEY 96024/2017), FJ 2.º y STC 65/2020, de 18 de junio (LA LEY 55213/2020), FJ 4.º), existen instrumentos más que suficientes para poder revertir algunas de tales medidas.

Aun así, al menos en dos ocasiones el poder central ha recurrido al establecimiento de tributos con finalidad armonizadora: por una parte, con relación al Impuesto sobre Depósitos en las Entidades de Crédito y, por otra, con el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas. Con relación al primero, el TC en su sentencia 26/2015, de 19 de febrero (LA LEY 6627/2015), sentó doctrina en el sentido de que «forma parte del ámbito competencial del Estado el establecimiento de un tributo cuya finalidad central es armonizar una determinada materia imponible, lo que encuentra amparo concreto en la previsión contenida en el art. 6.2 LOFCA (LA LEY 1790/1980)» (FJ 4.º). El segundo, mucho más recientemente, ha sido avalado por las sentencias del TC 149/2023, de 7 de noviembre (LA LEY 308262/2023); 170/2023 de 22 de noviembre (LA LEY 322756/2023); 171/2023, de 22 de noviembre (LA LEY 322757/2023); 189/2023, de 12 de diciembre (LA LEY 355714/2023); y 190/2023, de 12 de diciembre (LA LEY 355715/2023). En ellas se considera que el ejercicio de la competencia armonizadora por el Estado es aún más evidente en este segundo tributo, en la medida en que —a diferencia del anterior— no supone un desplazamiento de la competencia autonómica, al poder seguir legislando las comunidades sobre el IP de modo que, de producirse el vaciamiento de alguno de los tributos, será el estatal el que vea mermada su potencialidad recaudatoria.

En el punto que nos interesa ahora es este segundo supuesto el que realmente resulta trascendente, ya que en el primero la armonización inicial se dirigió a evitar que los entes territoriales estableciesen el tributo sobre depósitos. Sin embargo, en el caso del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas el objetivo era precisamente el contrario, garantizar la existencia del gravamen, y de hecho el efecto pretendido se consiguió, al menos

parcialmente, porque algunas comunidades reintrodujeron la tributación por el IP.

Sin embargo, este tipo de soluciones no son más que simples parches puestos por el legislador estatal, con mayor o menor éxito, en situaciones sangrantes, pero distan mucho de ser la alternativa idónea. Así, entendemos que la solución, al igual que en el ámbito europeo, debe venir de la mano de la labor armonizadora de modo claro y directo. Al respecto, la situación a la que se ha llegado debería haber generado, en nuestra opinión, la aplicación de la previsión del art. 150.3 CE (LA LEY 2500/1978), esto es, la aprobación de leyes armonizadoras de las disposiciones normativas de las comunidades autónomas en virtud de la exigencia del interés general, si bien es cierto que la necesidad de apreciación de la necesidad por mayoría absoluta de ambas cámaras nos presenta tal posibilidad como una quimera, al menos en el contexto actual.

En el marco de una disposición armonizadora como la que se sugiere, podría ser relativamente sencillo optar por garantizar un nivel mínimo (y tal vez uno máximo) de tributación por los diversos impuestos cedidos en los que se permite el ejercicio de competencias normativas (5) , recurriendo bien a la exigencia del cumplimiento de un requisito similar al establecido en el ámbito de la hacienda foral (respeto a un nivel de presión fiscal efectiva equivalente a la estatal) o bien, aún de modo más sencillo, incorporando un nivel de gravamen mínimo al estilo del que se introdujo en el marco del Impuesto sobre Sociedades.

### **2.3. El diverso alcance de las competencias normativas cedidas: la inadaptación del tributo a las categorías civiles**

El punto de partida de esta cuestión es la constatación de la existencia de un elemento que se ha destacado poco en el análisis de la cesión de competencias normativas en esta materia: el relativo a la escasa o nula posibilidad que tienen las Comunidades Autónomas de adaptar las previsiones de los impuestos cedidos a las especialidades del derecho civil propio de cada una de tales comunidades, cuando tengan atribuidas competencias también sobre dicho ámbito.

Es precisamente este aspecto el que nos suscita mayor interés, en la medida en que al configurarse la cesión de competencias exclusivamente sobre los elementos de cuantificación de los tributos, se han evidenciado las inadecuaciones de unos impuestos cuyos elementos definitorios son regulados por el legislador estatal y que, en consecuencia, no tienen en consideración la existencia de figuras o soluciones divergentes en los derechos civiles autonómicos. Ciento es que en este punto estamos una vez más ante las inevitables consecuencias de la autonomía y la consideración de las diversas soluciones como acordes con dicho principio constitucional, y la solución ha tenido que pasar, en ocasiones, por reformular las normas forzando la auténtica naturaleza jurídica de los negocios.

Así, cabe citar la realidad de los múltiples pactos o contratos sucesorios existentes en los distintos territorios, inicialmente ni siquiera previstos en la normativa del ISD, lo que generó diversos conflictos, especialmente en cuanto al devengo del impuesto, que se han ido resolviendo a lo largo del tiempo y que acabaron por plasmarse en el art. 24 LISD (LA LEY 2421/1987) como un supuesto específico de devengo, atendiendo a su condición de pactos con efectos de presente. Pero al tratarse de instituciones de naturaleza sucesoria, ha sido preciso tener presente esta condición a la hora de cuantificar el tributo, de modo que debe ser reinterpretada constantemente la normativa tributaria.

Además, este tipo de negocios han generado también problemas desde la perspectiva de las normas sobre acumulación contempladas en la LISD (LA LEY 2421/1987), pues técnicamente no se configuraban como donaciones acumulables, con lo que la *ratio* de la norma quedaba fácilmente vulnerada con el recurso a los pactos sucesorios y no fue hasta la reforma introducida por la Ley 11/2021, de 9 de julio (LA LEY 15852/2021) cuando se solucionó la circunstancia antedicha a través de la equiparación de nuevo, en este punto, entre transmisiones sucesorias *inter vivos* con efectos de presente y donaciones.

Algo similar puede ocurrir en el ámbito del ITPAJD, especialmente en lo relativo a las transmisiones patrimoniales onerosas, modalidad en la que encajarán más o menos con relativa facilidad algunos institutos propios de los derechos autonómicos, sin perjuicio de que en ocasiones las soluciones aplicables en cuanto al régimen tributario puedan exigir una cierta interpretación extensiva que en ocasiones podría rozar la prohibición del uso de la analogía contemplada en la LGT (LA LEY 1914/2003).

Además, algunos de estos negocios que típicamente se prevén como formas de transmisiones patrimoniales al margen de cualquier fenómeno sucesorio pueden verse abocadas, en función de los plazos legales, a tributar como si tuviesen dicha naturaleza, a través de la aplicación de las normas de adición de bienes que permiten que se pueda

calificar como heredero o legatario al adquirente que no tengan dicha condición. Ciento es que esta conclusión no es en absoluto exclusiva de los negocios de Derecho civil propio de las Comunidades Autónomas, pero puede desvirtuar su utilización en ocasiones.

Tan evidente es la falta de conexión entre la normativa civil autonómica y la regulación de los tributos cedidos que en ocasiones las Comunidades Autónomas han configurado beneficios fiscales como estímulo al uso de dichas figuras (6) , lo que desde luego puede cumplir con su finalidad incentivadora, pero no hace más que evidenciar una deficiente regulación, ya que pretende compensar el gravamen —previsiblemente excesivo o no deseable— que se deriva de una legislación que no tiene en cuenta la diversidad de normativas civiles en presencia.

Tal vez estos problemas podrían solucionarse permitiendo que las Comunidades Autónomas que tengan competencia para el desarrollo de su Derecho Civil propio puedan asumir competencias también sobre los elementos definitorios del tributo para incluir regulaciones más ajustadas a dichas figuras. Además, esta idea podría conectarse con el planteamiento que se ha venido siguiendo para el control de la posible creación de tributos propios, que es la vinculación de estos con las competencias sustantivas a las que sirven, siguiendo la construcción que del principio de instrumentalidad fiscal ha realizado el TC en las sentencias 37/1987, de 26 de marzo (LA LEY 781-TC/1987) (FJ 13.º) y 98/2018, de 19 de septiembre (LA LEY 125941/2018) (FJ 4.º).

Sin embargo, una propuesta como la que se acaba de formular presenta a su vez ciertas complejidades. Por una parte, estaríamos ante una solución que incidiría en la asimetría del sistema, puesto que algunas comunidades tendrían un ámbito material de competencias normativas cedidas mayor que otras. Como ya hemos señalado, las asimetrías en sí mismas parecen asumibles y probablemente hasta deseables, pero en todo caso deberían pasar por un filtro que garantice una mínima equivalencia de gravámenes entre los territorios.

Incidiendo en esta línea, por otra parte, podríamos llegar a sostener que este tipo de impuestos podrían configurarse como una suerte de tributos propios *«sui generis»* en la medida en que las comunidades podrían regular prácticamente todo el régimen del impuesto, aunque entendemos que no podrían tomar decisiones sobre su existencia o no y que, además, como ya hemos indicado, debería existir una cierta labor armonizadora que garantizase el cumplimiento del deber de contribuir en unas condiciones mínimas de igualdad en todo el territorio español.

Somos conscientes de que una propuesta como la que acabamos de esbozar supone, en el mejor de los casos, una reforma relativamente importante del sistema actual de financiación autonómica, puesto que probablemente sería preciso modificar el juego de los arts. 9 (LA LEY 1790/1980) y 11 de la LOFCA (LA LEY 1790/1980) para dar entrada a esta suerte de categoría híbrida, especialmente además por la trascendencia que la regulación podría tener sobre la garantía prevista en el art. 157.2 CE. (LA LEY 2500/1978)

Por otra parte, esta conexión entre el Derecho Civil autonómico y los tributos ha sido esgrimida por algunos autores como argumento para la derogación (o al menos la reformulación) de uno de los impuestos cedidos, el ISD, al socaire de las previsiones en las normas de algunas comunidades de la limitación de la responsabilidad de los herederos a los bienes integrados en el caudal hereditario sin necesidad de recurrir a la aceptación a beneficio de inventario (responsabilidad *intra vires hereditatis*) (7) .

Con relación a este tema, sin embargo, entendemos que ajustarse al Derecho civil no puede llevar a negar la evidente capacidad económica que existe en la transmisión hereditaria, de modo que no se justificaría la supresión del gravamen en tales situaciones. Sin embargo, la posible conformación del gravamen como una especie de tributo propio, como acabamos de señalar, podría permitir que sus normas reguladoras adoptasen perspectivas diferentes que conciliasen la disposición jurídico-privada con la normativa tributaria. En este sentido, por ejemplo, configurar un impuesto que gravase la transmisión hereditaria y no la adquisición por los herederos de sus respectivas cuotas (una suerte de impuesto sobre la herencia) permitiría su liquidación con carácter previo a la adquisición, de modo que se garantizaría su pago con los bienes integrados en el patrimonio hereditario.

Una solución como esta, sin embargo, podría no ser deseable porque supondría dejar al margen de la cuantificación del tributo las circunstancias personales de los adquirentes, convirtiéndose en una suerte de impuesto objetivo, que en nuestra opinión casaría mal con las estructuras de un sistema tributario moderno, y también dejaría de ser un instrumento para la redistribución de la riqueza, papel que claramente corresponde al ISD en su configuración actual.

### 3. Alternativas de regulación

Una vez esbozados los diversos problemas que se han ido generando en el ejercicio de las competencias normativas sobre los tributos cedidos, parece procedente contemplar las distintas posibilidades que se podrían plantear para corregir los efectos no deseados de la regulación actual.

Ya hemos ido mencionando algunas alternativas de modo paralelo a la exposición de los aspectos negativos del sistema, pero procede realizar una exposición más sistematizada de las distintas opciones.

Como punto de partida hay que reseñar que el tema ha sido objeto de atención por parte de los diversos grupos de expertos que han sido encargados de realizar propuestas de mejora del sistema y, de modo más concreto, por dos de ellos: la comisión de expertos para la revisión del modelo de financiación autonómica (2017) y el Comité de personas expertas para elaborar el Libro Blanco sobre la reforma tributaria (2022).

Ambos grupos han puesto el acento, por lo que en este punto interesa, en la realización de propuestas de coordinación o armonización en los dos impuestos en los que el ejercicio de competencias normativas ha sido más intenso y generador de distorsiones, el ISD y el IP.

Así, la comisión de expertos para la revisión del modelo de financiación autonómica se inclinó, como opción prioritaria, por la armonización de bases imponibles y liquidables, reduciendo la capacidad normativa de las comunidades autónomas a las escalas o tipos de gravamen y, tal vez, a deducciones o bonificaciones en la cuota. Entiende la comisión que, de este modo, se mantiene el potencial recaudatorio y no se restringe la autonomía de ingreso. Adicionalmente, se suscita la posibilidad del establecimiento de un nivel mínimo de tributación, si bien con divergencias en ambos tributos, puesto que en el IP (al margen de las dudas sobre la procedencia del mantenimiento de la figura) no existe unanimidad sobre la conveniencia de ese nivel mínimo de tributación; mientras que en el ISD sí se propugnan con claridad esos niveles mínimos «que impidan que una posible espiral de competencia a la baja termine con la práctica desaparición del tributo», asumiendo el modelo propuesto por la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español de 2014 en el sentido de un mínimo exento único seguido de una tarifa lineal que se situase entre el 4-5% y el 10-11%, según los grados de parentesco.

Por su parte, el Libro Blanco de 2022 plantea con relación a la necesidad de coordinar o armonizar el ejercicio de las competencias normativas cuatro posibilidades, que serían: a) la posible existencia de un tributo autonómico con capacidad normativa plena coexistiendo con el tributo estatal, de cuya cuota sería deducible el autonómico (impuesto estatal como mínimo subsidiario), b) regulación por el Estado y las Comunidades Autónomas de modo independiente, a partir de una base imponible común, de los mínimos exentos, deducciones y bonificaciones aplicables en los tramos estatal y autonómico, correspondiendo la totalidad de la recaudación a la comunidad autónoma; c) regulación por el Estado de todos los elementos de los tributos hasta la base imponible común y fijar unos topes máximos para la elevación del mínimo exento o de las bonificaciones y deducciones o para la reducción de la tarifa; y d) establecer horquillas que operarían sobre el mínimo exento, la tarifa, las deducciones y las bonificaciones, de modo que las Comunidades Autónomas no podrían ni elevar ni reducir la tributación por encima o debajo de tales umbrales. Como puede apreciarse, todas las opciones estarían garantizando que no pueda suprimirse la imposición por la vía del ejercicio de las competencias normativas, pero tendrían cierto impacto (creciente en función de la enumeración) sobre la titularidad de dichas competencias y cierta dificultad práctica (en orden decreciente) para su implementación normativa.

Partiendo de la corrección técnica de todas las propuestas expuestas, consideramos que debemos ponerlas en conexión con los principales conflictos reseñados, ya que probablemente no todas las alternativas resolverían por igual las distintas situaciones.

Así, por una parte, parece claro que el principal problema que se ha tenido en cuenta es el relativo a la competencia fiscal a la baja. Al respecto, entendemos que cualquiera de las posibilidades que garantice un gravamen mínimo común podría resultar válida, pero no todas tienen las mismas implicaciones sobre la autonomía financiera. Desde nuestro punto de vista, cualquier solución que pase por reducir las competencias ya atribuidas a los entes territoriales chocará de frente con su oposición en el marco del Consejo de Política Fiscal y Financiera, pues percibirán, probablemente con razón, la solución como una restricción de su autonomía. De hecho, en esta situación estarían tres de las cuatro propuestas realizadas por el Libro Blanco, ya que supondrían la pérdida de la posibilidad de establecer reducciones en el ISD y limitarían las posibilidades de establecimiento de los restantes elementos de

cuantificación. En idéntica circunstancia nos encontraríamos de seguir las propuestas de la comisión de expertos para la revisión del modelo de financiación autonómica, ya que propugnaba la homogenización de las bases imponibles y liquidables antes del establecimiento del tipo mínimo, en su caso.

Así, pues, la opción que parece más adecuada para salvaguardar el nivel actual de autonomía financiera es la primera de las manifestadas por el Libro Blanco, es decir, la coexistencia del tributo estatal y el autonómico, siendo este segundo deducible del primero. El propio comité de personas expertas ha puesto de relieve que podría resultar especialmente complejo estructurar normativamente esta propuesta, porque exigiría modificar de forma importante el régimen de la financiación autonómica. Siendo ello cierto, no lo es menos que parece que es la línea en la que ha decidido actuar el legislador, puesto que —*mutatis mutandis*— es lo que ha sucedido con el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas con relación al IP.

Por otra parte, la otra gran cuestión suscitada, relativa a la necesaria adaptación de la normativa tributaria a las disposiciones de los derechos civiles propios de las Comunidades Autónomas, en nuestra opinión, no es fácil de resolver si no es ampliando al ámbito de los elementos definitorios del tributo la competencia autonómica. De todas las propuestas recogidas, sólo el primer escenario diseñado en el libro blanco abriría la puerta a la solución de esta problemática, ya que la coexistencia del tributo estatal y el autonómico, siendo el estatal la garantía del nivel mínimo de tributación, podría perfectamente facilitar la introducción de las normas necesarias para adaptar la regulación tributaria a la civil y al mismo tiempo garantizaría una cierta armonización del sistema.

Teniendo en cuenta que en el ámbito de los tributos cedidos en sentido estricto (sin competencias normativas) y aquellos otros que hemos denominado como «compartidos» (IRPF e ITPAJD, principalmente) no se han planteado con la misma crudeza las consecuencias del que claramente es un uso inadecuado de las competencias normativas cedidas, entendemos que podría ser una buena solución intentar esa coexistencia impositiva en los dos tributos más conflictivos, de modo que permitiesen testar este tipo de soluciones, más generosas con la autonomía financiera y al mismo tiempo respetuosas con los principios básicos que en la actualidad se ven vulnerados por los desarrollos normativos tan asimétricos.

Por último, debemos señalar que la mayoría de las propuestas que se han realizado han considerado también como problemática la fijación de un mínimo impositivo, pues consideran que sería aplicable también a los territorios forales. En nuestra opinión, tal cuestión es discutible, puesto que el problema se circunscribe al sistema de las comunidades de régimen común y en el marco de los tributos cedidos y, por otra parte, porque los propios instrumentos del régimen de convenio y concierto prevén garantías de un nivel tributario global similar al del Estado, de modo que por la vía de esta cláusula probablemente se podría obviar la cuestión con referencia a los territorios titulares del poder financiero en dichos sistemas forales.

## 4. Propuesta conclusiva

Una vez expuestos los principales problemas que se generan en el ámbito de la imposición cedida y las alternativas existentes en su regulación, nos resta plantear simplemente una suerte de cierre en la que expongamos nuestra posición al respecto.

En este sentido, lo primero que debe destacarse es que la existencia de competencias normativas en los tributos cedidos se ha manifestado como un instrumento claramente potenciador de la autonomía política y financiera de las Comunidades Autónomas, pero que el uso indebido por parte de algunas de ellas, derivado de los efectos frontera con los ordenamientos forales y tal vez de una cierta convicción ideológica, así como de una visión cortoplacista desde la perspectiva de la corresponsabilidad fiscal, han generado problemas de competencia fiscal, con todo lo que ello supone de distorsión en el sistema.

Precisamente por esto, consideramos que no debe procederse sin más a una recentralización de las competencias normativas, como se ha propuesto en múltiples ocasiones, sino a una labor de coordinación y de armonización por parte del poder central, que es el único que puede realizarlo.

En esa línea, creemos que la solución pasa por la adopción de leyes armonizadoras, en la línea marcada por el art. 150 CE (LA LEY 2500/1978) y, en virtud de ellas, adoptar la solución que más se adapte a la realidad de cada tributo cedido. Así, en el momento presente consideramos que sólo sería necesario armonizar realmente el ISD, dado el efecto que en esa línea generó en el IP el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas.

Y en el ISD entendemos que la única forma de dar cabida tanto al respeto a la autonomía financiera como a los principios de solidaridad y suficiencia (en última instancia garantes del mantenimiento del Estado Social y Democrático de Derecho) y también a la adaptación de las normas tributarias a los derechos civiles autonómicos pasa por el escenario de la coexistencia de un tributo estatal y uno autonómico deducible en aquel, como hemos señalado.

## 5. Bibliografía

Calvo Vérgez, J. «La modificación de la competencia normativa de las CC.AA. sobre los impuestos cedidos. Tras el largo camino recorrido, ¿volvemos a la "casilla de salida"?», *Quincena Fiscal*, núm. 6/2021.

Cors, X. «Propuestas para evitar la externalidad impositiva y conseguir la armonización fiscal entre las CCAA», *Quincena Fiscal*, núm. 22/2021.

Rovira Ferrer, I. «Reformulando la intervención foral y autonómica en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Revista Vasca de Administración Pública*, núm. 110-I (2018). (DOI: <https://doi.org/10.47623/ivap-rvap.110.2018.1.12>).

Rozas Valdés, J. A. «Las potestades tributarias autonómicas: presente y futuro de su configuración y ejercicio». *Revista catalana de dret públic*, núm. 47 (2013). DOI: 10.2436/20.8030.01.14.

(1) Trabajo desarrollado en el marco del proyecto de investigación financiado por el Ministerio de Ciencia e Innovación/Agenzia Estatal de Investigación PID 2024-155898BNB-100: «La necesaria e inaplazable modernización del derecho sucesorio. El libre haber hereditario».

(2) Rozas Valdés, J. A. «Las potestades tributarias autonómicas: presente y futuro de su configuración y ejercicio». *Revista catalana de dret públic*, núm. 47 (2013), págs. 106-107. DOI: 10.2436/20.8030.01.14.

(3) Calvo Vérgez, J. «La modificación de la competencia normativa de las CC.AA. sobre los impuestos cedidos. Tras el largo camino recorrido, ¿volvemos a la "casilla de salida"?», *Quincena Fiscal*, núm. 6/2021.

(4) Rovira Ferrer, I. «Reformulando la intervención foral y autonómica en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Revista Vasca de Administración Pública*, núm. 110-I (2018), pág. 407-408. (DOI: <https://doi.org/10.47623/ivap-rvap.110.2018.1.12>).

(5) Ciento es, como recuerda Cors, que este tipo de medidas que inciden en la intensidad del gravamen no resuelven otros problemas, como los de extraterritorialidad del tributo, que exigirían revisar los puntos de conexión. Cors, X. «Propuestas para evitar la externalidad impositiva y conseguir la armonización fiscal entre las CCAA», *Quincena fiscal*, núm. 22/2021.

(6) Un buen ejemplo lo tenemos en el actualmente en trámite proyecto de ley de medidas fiscales y administrativas para 2026 presentado por la Xunta de Galicia y en el que se prevé un tratamiento fiscal favorable (y disperso) para el contrato de vitalicio, al que se le prevé la aplicación de un tipo reducido en ITPO, la exoneración del gravamen de las condiciones resolutorias que garanticen el cumplimiento del derecho del alimentista en IAJD y el tratamiento de los adquirentes ajenos al núcleo familiar como si fuesen parte integrante del mismo (tarifa y coeficiente multiplicador de grupos I y II) en el caso en que de dicho contrato y con arreglo a las normas del ITPAJD se deba gravar como donación parte del patrimonio transmitido.

(7) Este régimen es aplicable actualmente en Aragón, País Vasco y Navarra. Se intentó también una reforma de la normativa catalana en un sentido similar, aunque no alcanzaba de lleno a la limitación de la responsabilidad de los herederos, pero decayó con la última convocatoria electoral en aquella comunidad (Proyecto de ley de actualización, incorporación y modificación de determinados artículos del Código civil de Cataluña).