
LA REGLA DE LA SUPLETORIEDAD EN RELACIÓN CON LA ATRIBUCIÓN DE COMPETENCIAS NORMATIVAS A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS SOBRE LOS IMPUESTOS CEDIDOS (*)

Violeta Ruiz Almendral
Área de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Carlos III de Madrid

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. 2. LA REGLA DE SUPLETORIEDAD. SIGNIFICADO Y FUNCIÓN EN UN ESTADO PLURILEGISLATIVO. 3. LA ARTICULACIÓN DE LA CESIÓN DE COMPETENCIAS NORMATIVAS A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS Y LA POSIBILIDAD DE APLICACIÓN DE LA DOCTRINA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL (SSTC 118/1996 Y 61/1997) A LA SUPLETORIEDAD DE LAS NORMAS ESTATALES QUE REGULAN LOS IMPUESTOS CEDIDOS. BIBLIOGRAFÍA.

1. INTRODUCCIÓN

En la STC 118/1996, de 27 de junio, el Tribunal Constitucional llevó a cabo un giro radical de su doctrina sobre la cláusula de la supletoriedad regulada en el artículo 149.3 de la Constitución. Esta nueva interpretación ha reducido notablemente la operatividad de esta cláusula pues a partir de entonces el Estado no puede ya aprobar normativa con la sola finalidad de que sea de aplicación supletoria. De hacerlo así, dicha normativa será nula. Por otro lado, las normas que pusieron en marcha la atribución de competencias

normativas a las Comunidades Autónomas sobre impuestos cedidos, que constituye el elemento central del modelo de financiación autonómica aprobado para el quinquenio 1997/2001, han previsto una serie de disposiciones normativas que serán de aplicación supletoria, hasta tanto las Comunidades Autónomas no estrenen sus nuevas facultades normativas. Algunos autores han considerado que dichas disposiciones normativas, en la medida en que nacen con vocación de ser aplicadas de forma supletoria, deben reputarse nulas por aplicación directa de la doctrina del máximo intérprete de la Constitución (1).

(*) El presente trabajo se enmarca en el proyecto de investigación titulado «El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas, con especial referencia a la Comunidad de Madrid», financiado por la Consejería de Educación de la Comunidad Autónoma de Madrid (número de referencia 01084), que tiene como investigador principal al Prof. Dr. D. JUAN J. ZORNOZA PÉREZ, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Carlos III de Madrid.

(1) CUBERO TRUYÓ, A. M.: «La inconstitucionalidad de las disposiciones estatales supletorias en relación con los impuestos cedidos a las Comunidades Autónomas», en *JT* III/1997. También J. RAMA-

El análisis de este problema constituye una buena razón para, en primer lugar, acercarnos al problema de la supletoriedad desde la perspectiva de la distribución de competencias entre Estado y Comunidades Autónomas en materia tributaria, y en segundo lugar, para plantear de nuevo la cuestión de qué cauce jurídico ha sido empleado para la cesión de competencias normativas a las Comunidades Autónomas. Problema que, en mi opinión, está aún por resolver. Como vamos a ver, el problema de la aplicabilidad de la doctrina del Tribunal Constitucional sobre la cláusula de supletoriedad a este supuesto está relacionado, entre otros factores que veremos, con cuál haya sido o deba ser la vía empleada para esta ampliación de las facultades autonómicas sobre los impuestos cedidos. Por ello, el presente análisis sirve también para poner de manifiesto, la importancia de clarificar la vía empleada para operar la redistribución competencial.

El presente trabajo está dividido en dos partes. En la primera se analizará, muy brevemente, el significado y la operatividad que, de acuerdo con la jurisprudencia constitucional, debe darse a la citada cláusula, así como los efectos que dicha doctrina tiene sobre la distribución de competencias entre Estado y Comunidades Autónomas. En la segunda, se examinará el problema de las disposiciones supletorias dictadas por el Estado en materia de impuestos cedidos. Para ello, se estudiarán tanto las distintas opciones posibles en cuanto al cauce jurídicamente empleado

para la citada atribución competencial a las Comunidades Autónomas, como la naturaleza y la función que cumplen las citadas disposiciones supletorias en materia de impuestos cedidos, con objeto de dilucidar si es posible reconducirlas a la supletoriedad general prevista en la Constitución.

2. LA REGLA DE SUPLETORIEDAD. SIGNIFICADO Y FUNCIÓN EN UN ESTADO PLURILEGISLATIVO

La regla de la supletoriedad del Derecho estatal sobre el autonómico está contenida en el artículo 149.3 de la Constitución, donde se establece que «*El derecho estatal será, en todo caso, supletorio del derecho de las Comunidades Autónomas*». Sabido es que su interpretación, ya previamente al cambio de criterio del Tribunal Constitucional, no ha estado exenta de controversia en la doctrina. Una primera corriente de opinión, encabezada por I. DE OTTO Y PARDO, venía entendiendo tradicionalmente que la supletoriedad serviría en parte para completar los Ordenamientos autonómicos en aquellos casos en que, por virtud del principio dispositivo, las Comunidades Autónomas no hubieran asumido o, habiéndolas asumido, no hubieran ejercido determinadas competencias (2). Para estos autores la existencia de este precepto constitucional obedece además a que el Derecho autonómico constituye un derecho especial, y por lo tanto «fragmentario» e «incompleto» (3), de forma que resulta precisa la existencia de

LLO MASSANET, en: «Elementos jurídicos de la financiación autonómica» en: AA.VV. (Ed.: GONZALEZ PARAMO, J. M.): *Bases para un sistema estable de financiación autonómica*. Madrid: Fundación BBVA, 2001, págs. 441 a 443, afirmando que «...las Comunidades Autónomas que asumieron el modelo de financiación de la corresponsabilidad fiscal efectiva...tendrán que depender de sus propias decisiones legislativas en la materia, encontrándose el Estado a partir de este momento ayuno de título competencial para hacerlo en este concreto ámbito...de todo lo cual se deriva la consecuencia de que, por contrarias al artículo 149.3 CE, habrá que considerarlas ...nulas».

(2) Construcción doctrinal que inicia el autor en: «La prevalencia del derecho estatal sobre el derecho regional», en REDC, núm. 2/1982, págs. 57 y siguientes; luego reimpresso en: *Estudios sobre Derecho estatal y autonómico*. Madrid: Civitas, 1986, obra por la que aquí se cita. Véase también: DE OTTO Y PARDO, I.: *Derecho Constitucional. Sistema de fuentes*. Barcelona: Ariel, 1995, pág. 282.

(3) De ordenamientos «particulares», frente al «general» que sería el del Estado, los califica I. DE OTTO Y PARDO, en: *Estudios sobre Derecho...Op. Cit.* Pág. 66.

un derecho común supletorio con objeto de que el propio Derecho autonómico pueda desenvolverse de manera sistemática (4). De ahí que se entienda que la supletoriedad, además de cumplir su papel de técnica integradora de lagunas, constituye un auténtico principio constitucional (5) que estaría relacionado con el principio de unidad establecido en el artículo 2 de la Constitución. Se parte pues de la base de que estamos en realidad ante un único Ordenamiento (6) y, dentro de éste, se acude a una fuente de otro sector del Ordenamiento, para ser aplicada al supuesto de hecho, ante la ausencia de norma jurídica directamente aplicable dentro del sector del Ordenamiento –subordenamiento autonómico– que corresponda. Según esta corriente doctrinal, de la Constitución se desprendería que el Estado ostenta la competencia para regular cualquier materia, en virtud de la soberanía de las Cortes Generales que deriva del artículo 66 de la Norma fundamental. Por lo tanto, sea cual sea el alcance de las competencias asumidas por las Comunidades Autónomas a través de sus Estatutos de Autono-

mía, el Estado siempre podrá legislar en cualquier materia, si bien, dependiendo del ejercicio de competencias autonómicas, dicha legislación estatal será de aplicación directa o supletoria. Consecuencia de esta tesis es que el derecho estatal será siempre *válido*, pero no siempre estará *vigente* en el territorio de una Comunidad Autónoma. Ésta constituiría una diferencia fundamental frente a las reglas del juego en un Estado federal, donde el ámbito competencial de la Federación se encuentra circunscrito a determinadas materias, por lo que toda normativa dictada fuera de las mismas es nula (7). Para otra corriente doctrinal, en la que destaca S. MUÑOZ MACHADO, la doctrina citada es inaceptable ya que convierte a la supletoriedad en una cláusula universal de atribución de competencias al Estado. No obstante, dichos autores suelen reconocer la necesidad de esta regla hasta tanto el sistema autonómico de distribución competencial alcance una mayor homogeneidad (8), lo que implica, claro está, otorgar a la citada regla un carácter meramente transitorio (9).

(4) GARCÍA DE ENTERRÍA, E.; FERNÁNDEZ, T. R. *Curso de Derecho Administrativo I*. Madrid: Cívitas, 1999, pág. 345. Para estos autores, la cláusula de suplencia cumple, junto con la de prevalencia, «una función de integración final del sistema, tras la estructura básica de la separación, la cooperación y la interferencia que presiden las relaciones entre los dos ordenamientos [estatal y autonómico]», (pág. 336). Se situaría también en esta línea, R. GÓMEZ FERRER: «La cláusula de supletoriedad...*Op. Cit.* Págs. 599 y siguientes.

(5) GARCÍA DE ENTERRÍA, E.; FERNÁNDEZ, T. R. *Curso...Op. Cit.* Pág. 346.

(6) Tomando como base la ya tradicional tesis de H. KELSEN, para quien estamos ante un mismo Ordenamiento jurídico cuando todas las normas que la integran pueden referir su validez a la misma y única norma; H. KELSEN: *Teoría general del Derecho y del Estado*. Universidad Nacional Autónoma de México. México: 1983, págs. 130 y siguientes. En el caso del Estado autonómico, esa norma es la Constitución.

(7) Véase DE OTTO Y PARDO, I.: *Estudios sobre Derecho estatal...Op. Cit.* Págs. 66 y siguientes; afirma el autor, que «la regla de la supletoriedad significa...que cuando el Derecho del Estado se ocupe de materias de la competencia de la Comunidad Autónoma no por ello será nulo -como ocurriría en un Derecho federal- sino que será de aplicación supletoria, esto es, válido, pero de vigencia disminuida allí donde exista un derecho válido de las Comunidades Autónomas» (pág. 68). En sentido similar se manifestaría el *Informe de la Comisión de Expertos sobre Autonomías*. Colección Informe, núm. 32/1981, pág. 50.

(8) MUÑOZ MACHADO, S.: *Derecho Público de las Comunidades Autónomas, I*. Madrid: Cívitas, 1982, págs. 409 y siguientes. El mismo autor ofrece una visión bastante más crítica sobre el empleo de la supletoriedad por el Estado en: «Las deformaciones del ordenamiento jurídico y la aplicación de las leyes en el nuevo sistema constitucional», en *D.A.*, núm. 200/1984, págs. 43 y siguientes; En sentido similar: BALZA AGUILERA, J.; DE PABLO CONTRERAS, P.: «El derecho estatal como supletorio del Derecho propio de las Comunidades Autónomas», en *REDA*, núm. 55/1987, págs. 414 y siguientes. LASAGABASTER HERRARTE, I.: *Los principios de supletoriedad y prevalencia del derecho estatal respecto al derecho autonómico*. Madrid: Cívitas-Instituto Vasco de Administración Pública, 1991, págs. 77 y siguientes.

(9) Las distintas posturas en relación con la supletoriedad pueden verse también en: GÓMEZ-FERRER MORANT, R.: «La cláusula de supletoriedad», en AA.VV.: *Informe Comunidades Autónomas*.

La primera corriente doctrinal se asentaba firmemente en la jurisprudencia del máximo intérprete de la Constitución. En una de sus primeras Sentencias, la número 5/1981, de 13 de febrero, se parte claramente de la premisa de la omnipotencia legislativa del Estado. Desde esta Sentencia (FJ. 23º), el Tribunal mantuvo una interpretación de la cláusula de supletoriedad orientada a potenciarla para que pudiese cumplir su fin, consistente en «evitar vacíos en el sistema normativo de nuestro Estado autonómico» (STC 62/1990, FJ 10.a.5) (10). Esta interpretación inicial se justifica por la situación embrionaria del Estado de las autonomías (11). La incertidumbre acerca de qué competencias serían asumidas y ejercidas por los nuevos Entes territoriales hacía precisa una interpretación extensiva de dicha cláusula debido a la necesidad de garantizar la plenitud del Ordenamiento. Incluso, una vez que el Estado autonómico había comenzado a cobrar una cierta forma y se habían operado ya importantes distribuciones competenciales, el Tribunal siguió manteniendo esta doctrina basándose en la heterogeneidad, potencial o no, de niveles competenciales entre Comunidades Autónomas (12). De esta manera, se admitía la exis-

tencia de normativa estatal con exclusivo valor supletorio, «siempre que la materia en litigio no hubiera sido competencialmente asumida por todas las Comunidades Autónomas en términos de identidad u homogeneidad» (13). Por lo tanto, dos circunstancias; la situación embrionaria del Estado de las Autonomías y la heterogeneidad en la asunción de determinadas materias competenciales justificaban, a juicio del Tribunal, que la supletoriedad fuera empleada como un auténtico título competencial en manos del Estado.

Esta interpretación jurisprudencial comienza a modificarse en la STC 147/1991, para sufrir un giro radical a partir de la citada 118/1996, cuya doctrina se vería poco después confirmada en la 61/1997, de 20 de marzo (14). El Tribunal justifica el cambio de doctrina en que ya no sería válida la premisa que sustentaba la anterior; a saber: la existencia de muchas Comunidades Autónomas que carecen de competencias sobre determinadas materias por no haberlas asumido o ejercido, con la consiguiente heterogeneidad del mapa de distribución de competencias (FJ 6º). En efecto, para el Tribunal, la asunción de competencias por las Comunidades Autónomas

1997. Barcelona: IDP, 1998, págs. 601 y siguientes; GARCÍA FERNÁNDEZ, J.: «Relaciones entre el Ordenamiento estatal y los ordenamientos autonómicos: los principios de prevalencia y supletoriedad», en: AA.VV.: *El funcionamiento del Estado autonómico*. Madrid: MAP, 1999, págs. 748 a 751.

(10) Una evolución detallada y comentada de la doctrina del Tribunal puede verse en: BALZA AGUILERA, J.; DE PABLO CONTRERAS, P.: «El derecho estatal como supletorio...*Op. Cit.* Págs. 396 a 403; LASAGABASTER HERRARTE, I.: *Los principios de supletoriedad...Op. Cit.* Págs. 62 a 77; MATEU, M.: «La regla de la supletoriedad en la relación del Ordenamiento estatal y autonómico (Comentario a las Sentencias del Tribunal Constitucional 118/1996 y 61/1997)», en *RCDP, Autonomías*, núm. 23/1998, págs. 306 a 311; ENDEMAÑO ARÓSTEGUI, J. M.: «La cláusula de supletoriedad del derecho estatal (artículo 149.3 de la Constitución)», en *REDA*, núm. 106/2000, págs. 214 y siguientes; BORRAJO INIESTA, I.: «La supletoriedad del Derecho estatal», en: AA.VV.: *Actas de las IV Jornadas de la Asociación de Letrados del Tribunal Constitucional: La supletoriedad del Derecho estatal*. Madrid: Tribunal Constitucional-Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 1999, págs. 24 a 34.

(11) Es lo que J. BALZA AGUILERA y P. DE PABLO CONTRERAS denominan «supletoriedad inicial», que sería la función que cumple el Ordenamiento estatal en el *interin* que transcurre entre la asunción estatutaria de la competencia y la adopción de normativa por las Comunidades Autónomas en ejercicio de la competencia. A esta función se estarían refiriendo las Disposiciones transitorias de algunos Estatutos de Autonomía dictadas al respecto; en: «El derecho estatal como supletorio...*Op. Cit.* Pág. 385.

(12) Justificaciones éstas que se exponen en la propia STC 118/1996, de 27 de junio.

(13) FJ. 5º de la STC 118/1996.

(14) Donde se resuelven los recursos de inconstitucionalidad acumulados contra la Ley 8/1990, de 25 de julio, sobre Reforma del Régimen Urbanístico y Valoraciones del Suelo, y contra el Texto Refundido de la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana (R. D. Leg. 1/1992, de 26 de junio).

mas a través de los Estatutos de Autonomía tiene como consecuencia que las Comunidades no sólo pueden oponerse a que la normativa estatal incida en ellas, sino que tiene también una vertiente negativa, y es que las Comunidades Autónomas tienen derecho a decidir «*si tales materias deben ser sometidas, por su parte, a reglamentación específica y en qué momento debe hacerse*» (FJ 6°). Se distingue así nítidamente entre la asunción de la competencia y su ejercicio. Si antes ambos supuestos podían dar lugar al dictado de normativa supletoria por el Estado, ahora sólo la falta de asunción competencial lo justifica. De esta manera la situación de *anomia* deja de ser presupuesto para la aplicación de la supletoriedad, pues las Comunidades Autónomas ostentan el derecho a que la materia sobre la que asumieron competencias no sea objeto de regulación. Ahora bien, el Tribunal no limita esta doctrina -y éste ha sido con diferencia uno de los aspectos más criticados de esta nueva interpretación de la regla de supletoriedad- a las competencias autonómicas *exclusivas*, sino que la extiende a las materias *compartidas*, cuando el Estado exceda el tenor de los títulos que se las atribuyan, «*penetrando en el ámbito reservado por la Constitución y los Estatutos a las Comunidades Autónomas*». En relación con esta clase de competencias, afirma el Tribunal que «*Si para dictar cualesquiera normas precisa el Estado de un título competencial específico que las justifique, y la supletoriedad no lo es, esa conclusión ha de mantenerse en todo caso. Por lo tanto, tampoco en las materias en las que el Estado ostenta competencias compartidas puede, excediendo el tenor de los títulos que se las atribuyen y penetrando en el ámbito reservado por la Constitución y los Estatutos a las Comunidades Autónomas, producir normas jurídicas meramente supletorias, pues tales normas, al invocar el amparo de una cláusula como la de supletoriedad que, por no ser título competencial, no puede dársele,*

constituyen una vulneración del orden constitucional de competencias.» (FJ 6°).

La consecuencia de esta interpretación es que la finalidad de la regla de supletoriedad queda circunscrita a colmar lagunas normativas, esto es, aquellos silencios no queridos por el legislador (autonómico) (15). De lo que se deduce, según el Tribunal, que dicho valor supletorio del Derecho estatal «*debe obtenerse por el aplicador del Derecho a través de las reglas de interpretación pertinentes, incluida la vía analógica, y no ser impuesta directamente por el legislador desde normas especialmente aprobadas con tal exclusivo propósito, para incidir en la reglamentación jurídica de sectores materiales en los que el Estado carece de título competencial específico que justifique dicha reglamentación*». En consecuencia, a tenor de la regla de supletoriedad, «*una vez que el aplicador del Derecho, utilizando los medios usuales de interpretación, haya identificado una laguna en el ordenamiento autonómico, deberá colmarla acudiendo a las normas pertinentes, dictadas por el Estado en el ejercicio de las competencias que la Constitución le atribuye: En eso consiste*» -concluye el Tribunal- *la supletoriedad del Derecho estatal que, por su misma naturaleza, no comporta atribución competencial alguna*» (FJ 6°). El Estado no podrá, en ningún caso, dictar normas con eficacia meramente supletoria, en aquellas materias sobre las cuales carece de todo título competencial. En realidad, esta doctrina toma como base la jurisprudencia ya vertida en la STC 147/1991, donde el Tribunal ya afirmaba que sería ilegítima «*la ordenación estatal de materias que hayan sido deferidas por los Estatutos de Autonomía a la competencia exclusiva de todas y cada una de las respectivas Comunidades Autónomas y en relación con las cuales el Estado no invoque algún título propio que le permita dictar normas generales sobre dichas materias*». Sin embargo, la conse-

(15) De manera que, como afirmara K. LARENZ, «sólo se puede hablar de «lagunas» de una ley cuando ésta aspira a una regulación completa, en cierta medida, para un determinado sector» dicha regulación no se produce, en: *Metodología de la Ciencia del Derecho*. Barcelona: Ariel, 1994, pág. 364.

cuencia jurídica de aquella doctrina no era la nulidad de esa normativa estatal -como en las STCC 118/1996 y 61/1997-, sino el reconocimiento, a las Comunidades Autónomas, del derecho a negar a esa normativa el carácter de supletoria, ya que «*negarles dicha legitimación es tanto como imponerles, en contra de su voluntad, unas normas estatales en materias sobre las cuales el Estado no invoca título competencial distinto a la regla de la supletoriedad*» (FJ 7º). A partir de la STC 118/1996, la consecuencia jurídica de que el Estado dicte normas con vocación de ser aplicadas supletoriamente será la nulidad -por incompetencia- de dichas normas.

Las críticas a la interpretación del Alto Tribunal han sido numerosas (16), habiendo dado lugar a un auténtico debate doctrinal sobre la función de la cláusula de la supletoriedad (17) en el modelo de organización a que responde el Estado autonómico que, según sostiene una parte de la doctrina, se diferencia sustancialmente del federal. Con especial dureza se han pronunciado E. GARCÍA DE ENTERRÍA y T. R. FERNÁNDEZ, que no han dudado en calificarla de «gravemente errónea» ya que estaría desconociendo que aprobar de-

recho supletorio es una función que corresponde al Estado, *ex* artículo 149.3 de la Constitución, constituyendo así un «título constitucional inequívoco» para este último (18). Las críticas favorables han sido realmente minoritarias (19).

Sin que proceda ahora entrar a profundizar en este debate, son de destacar los votos particulares formulados a estas dos Sentencias por el único magistrado disidente, M. JIMÉNEZ DE PARGA Y CABRERA que rechaza la opinión mayoritaria del Tribunal de excluir la supletoriedad en los supuestos de anomia normativa ya que, en los casos de materias compartidas, la consecuencia inmediata es que se le estaría reconociendo a las Comunidades Autónomas «*un poder para neutralizar la competencia estatal a través del inejercicio de la competencia para el desarrollo y ejecución de la ordenación básica establecida por el Estado*», lo cual impide que el Ordenamiento estatal cumpla la función que le atribuye el artículo 149.3 y que constituya una exigencia fundamental -como por otro lado había señalado el Tribunal Constitucional en Sentencia 214/1989, de 21 de diciembre, FJ 30º- cual es la de prevenir la simple inactividad normativa que pueda

(16) Buena parte de estas críticas se centran en la situación en que queda la materia urbanística tras la STC 61/1997; véase por todos: FERNÁNDEZ, T. R.: «El desconcertante presente y el imprevisible y preocupante futuro del Derecho urbanístico español», *REDA*, núm. 94/1997.

(17) Véase al respecto: GÓMEZ-FERRER MORANT, R., En: «La cláusula...*Op. Cit.* Pág. 608. PARDO ÁLVAREZ, M.: «Reflexiones críticas en torno a la STC 61/1997, de 20 de marzo, sobre la Ley del Suelo de 1992 (cuestiones pendientes de resolución y problemas derivados de la interpretación del T.C. sobre la cláusula de supletoriedad del Derecho estatal)», en *REALA*, núms. 274/175, 1997, págs. 624 y siguientes; RODRÍGUEZ GARCÍA, C. J.: «La supletoriedad, persistente interrogante legislativo», en *RFDUC*, núm. 22/1998, págs. 145 y siguientes; Un sucinto resumen de los distintos argumentos esgrimidos en contra de esta nueva jurisprudencia puede verse en: GARCÍA FERNÁNDEZ, J.: «Relaciones entre el Ordenamiento estatal...*Op. Cit.* Págs. 759 y 760.

(18) GARCÍA DE ENTERRÍA, E.; FERNÁNDEZ, T. R. *Curso...Op. Cit.* Págs. 348 y 349. Véase igualmente la crítica que a las dos sentencias realiza E. GARCÍA DE ENTERRÍA, en: «Una reflexión sobre la supletoriedad del derecho del Estado respecto del de las Comunidades Autónomas», en *REDA*, núm. 95/1997, págs. 411 y siguientes; así como la crítica a la situación creada por la segunda de las Sentencias -la número 61/1997- en materia de urbanismo, que efectúa FERNÁNDEZ, T. R., en: «El desconcertante presente y el imprevisible y preocupante futuro del Derecho urbanístico español», en *REDA*, núm. 94/1997, págs. 189 y siguientes.

(19) LEGUINA VILLA, J.: «El principio de competencia y la supletoriedad del Derecho estatal», en *Cuadernos de Derecho Público*, núm. 2/1997, págs 10 y siguientes; se adhiere a su tesis: PÉREZ TREMPES, P.: «Notas sobre el principio de supletoriedad del derecho estatal respecto del derecho de las Comunidades Autónomas», en: AA.VV.: *Actas...Op. Cit.* Págs. 87 y siguientes. También a favor: MA-TEU, M.: «La regla de la supletoriedad...*Op. Cit.* Págs. 311 y siguientes.

tener lugar en aquellas Comunidades Autónomas con competencias para desarrollar bases estatales. El argumento viene a ser que, si bien es cierto que la cláusula de supletoriedad no puede ser, por sí sola, un título competencial que legitime la actividad legislativa del Estado en cualquier materia, sin embargo, en aquellos supuestos en que la anomia autonómica implique la inefectividad de la normativa adoptada por el Estado en la parte que le corresponde, éste podrá dictar aquella normativa que sea el complemento indispensable para el desarrollo de esas bases. En definitiva, se trataría de evitar que las Comunidades Autónomas llevaran a cabo una injerencia, por omisión, en las competencias estatales (20). En realidad, y aunque estos autores no lo dicen expresamente, el principio que justifica la mencionada normación sería el de la buena fe aplicado al ámbito del Derecho público, o principio de *lealtad constitucional* que obliga a cada parte a tener en cuenta el interés de las demás en el ejercicio de sus competencias (*Bundestreue*) (21).

En opinión del magistrado disidente, esta jurisprudencia se apoya en un entendimiento de la aplicabilidad del principio de competencia ajeno al modo de funcionar de nuestro Estado autonómico, ya que en éste, a diferencia del federal, donde el ordenamiento como todo completo sería el resultado de la conjunción de distintos sistemas normativos incompletos, se parte de la existencia de un

sistema general, un Ordenamiento, y varios particulares, o varios sub-ordenamientos. En consecuencia, según JIMÉNEZ DE PARGA, «Si en el modelo federal la conjunción entre los distintos sistemas se verifica a partir del criterio de la validez (la norma de un sistema es válida en la medida en que se ciña al ámbito de competencias atribuido al sistema del que forma parte), en el modelo autonómico la conjunción se lleva a cabo con arreglo a dos criterios: a) La validez (con normas autonómicas constreñidas a un ámbito competencial limitado), y, b) La aplicación (con normas estatales aplicables como subsidiarias allí donde la competencia normativa corresponda a una Comunidad Autónoma)» (22). Sigue aquí el magistrado la doctrina anterior del Tribunal, claramente expresada en la STC 64/1989, de 6 de abril (FJ 4º), donde señala que en aquellos casos en que se discuta la supletoriedad, el fallo no podría en ningún caso declarar la nulidad de la ley estatal sino que tendrá que decidir acerca de la procedencia de su aplicación supletoria al caso concreto.

Estoy de acuerdo en que la jurisprudencia del Tribunal Constitucional es, no sólo errónea, sino potencialmente muy dañina. En especial, entre otras, por las siguientes razones, algunas de ellas ya sostenidas por parte de la doctrina:

En primer lugar, estoy de acuerdo con el magistrado disidente en que, para aquellos supuestos de materias compartidas que,

(20) En este sentido, véase: BARNES, J.: «Una reflexión sobre la cláusula de supletoriedad del artículo 149.3 de la Constitución a propósito de la STC 118/1996. ¿Disposición transitoria o posible instrumento de equilibrio? Normas supletorias como complemento indispensable de las bases, una hipótesis de máxima efectividad de las competencias estatales y autonómicas», en *REDA*, núm. 93/1997, págs. 86 y siguientes; GÓMEZ PUENTE, M.: «Supletoriedad del Derecho estatal e inactividad del legislador autonómico», en *REDA*, núm. 98/1998, págs. 212 y siguientes, y 223 y siguientes. En contra: I. LASAGABASTER HERRARTE, en: «La interpretación del principio de supletoriedad y su adecuación a los principios constitucionales rectores del Estado de las Autonomías», *REDC*, núm. 55/1999, págs. 60 y siguientes.

(21) Véase al respecto: ALBERTI ROVIRA, E.: *Federalismo y cooperación en la República Federal alemana*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1986, págs. 246 y siguientes.

(22) Tesis que había sido mantenida por I. DE OTTO Y PARDO, en: *Estudios sobre Derecho estatal... Op. Cit.* Págs. 66 y siguientes. En efecto, hay una relación muy precisa entre el papel que se otorgue al principio de competencia en relación con la organización territorial del Estado autonómico y el entendimiento de la regla de la supletoriedad; véase al respecto J. LEGUINA VILLA, «El principio de competencia... Op. Cit. Pág. 15.

conviene no olvidarlo, son la mayoría en nuestro modelo autonómico de distribución competencial (lo que en buena medida lo asemeja a un modelo de federalismo cooperativo) esta doctrina puede provocar que, en algunos casos, la propia efectividad de las políticas estatales quede en manos de las Comunidades Autónomas (23), lo que en realidad provoca una invasión competencial pero a la inversa; esto es, por omisión y por parte de la Comunidad Autónoma al Estado. En esos casos, parece indiscutible que la única manera de evitar esta situación es que el Estado dicte normativa supletoria, que estará vigente hasta tanto la Comunidad Autónoma norme al respecto (24). Este problema se dará en todos los supuestos de materias compartidas, pero muy especialmente en el caso de las leyes básicas, donde «se condiciona el desarrollo y la aplicabilidad de la ley estatal a la actividad ulterior de las Comunidades Autónomas» (25).

En segundo lugar, no parece tener mucho sentido que la única finalidad de la cláusula de supletoriedad contenida en el artículo 149.3 sea la de cubrir lagunas. Si la supletoriedad va a funcionar como una técnica de integración, ¿es realmente preci-

sa una norma de rango constitucional que así lo establezca?. La respuesta parece ser claramente negativa. En realidad, es posible que la doctrina del Tribunal en buena medida confunda los supuestos de anomia con los de lagunas. En el supuesto de auténticas lagunas, el Ordenamiento, que es único y unitario (26), tiene mecanismos para cubrir sus propias lagunas. Por lo tanto, creo que el artículo 149.3 de la Constitución está realmente pensado, no sólo para las lagunas auténticas, sino para aquellos supuestos de anomias; esto es, de falta de asunción, o falta de ejercicio de una competencia autonómica. Cumple así una importante función de norma de cierre del sistema que parece olvidar la nueva línea jurisprudencial del Tribunal Constitucional.

En tercer lugar si, como establece la Sentencia, el Estado no puede dictar normas basándose exclusivamente en la función supletoria que el artículo 149.3 otorga a su Derecho, resulta, *a contrario*, que sólo cuando aquél disponga de algún otro título competencial podrá dictar dicha normativa. Pues bien, en mi opinión este aserto carece de lógica puesto que las normas que dicte el Estado amparadas en algún título

(23) GARCÍA DE ENTERRÍA, E.; FERNÁNDEZ, T. R. *Curso... Op. Cit.* Págs. 348 y siguientes; BETANCOR RODRÍGUEZ, A.: «La cláusula constitucional de supletoriedad: creación y aplicación del Derecho estatal supletorio en defecto del Derecho autonómico. Una propuesta reinterpretable de la cláusula constitucional alejada de la servidumbre decimonónica de nuestro Código civil y de la consideración como cláusula atributiva de competencias a favor del Estado», en: PAREJO ALFONSO, L. (coord.): *El urbanismo, hoy. Reflexiones a propósito de la STC 61/1997*. Madrid: Instituto Pascual Madoz-Universidad Carlos III, 1997, págs. 202 y siguientes. J. LEGUINA VILLA se ha mostrado a favor de la última interpretación del Tribunal Constitucional. Este autor, sin negar la existencia de un peligro de neutralización de la competencia estatal por la inactividad de las Comunidades Autónomas, opina no obstante que la interpretación del Tribunal es la única coherente con su interpretación de la regla de la supletoriedad, en: «El principio de competencia... *Op. Cit.* Pág. 22.

(24) Algo parecido ocurre en el Derecho comunitario, como ha puesto de relieve BARNES, J.: «Una reflexión sobre la cláusula de supletoriedad... *Op. Cit.* Pág. 94. En efecto, la no transposición por parte del Estado miembro de la normativa comunitaria puede suponer el bloqueo o la anulación de la competencia comunitaria, de ahí que la Jurisprudencia del TJCE haya permitido la invocación directa por los ciudadanos de dicha normativa (Directivas), en determinados supuestos. Porque, en estos casos, como señala el autor, «el no cumplimiento de las propias competencias nacionales... supone una suerte de «extralimitación» competencial por omisión en la medida en que repercute sobre la competencia comunitaria al dejar sin efectividad los objetivos marcados por la Directiva».

(25) TORNOS MAS, J.: «La delimitación constitucional de las competencias. Legislación básica, bases, legislación de desarrollo y ejecución», en: AA.VV.: *El funcionamiento del Estado autonómico*. Madrid: MAP, 1999, pág. 161.

(26) SANTI ROMANO: *El Ordenamiento jurídico*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963, págs. 96 y siguientes.

competencial serán de aplicación *directa*, no *supletoria*. El único derecho estatal que nace con la única vocación de ser aplicado supletoriamente es, por lo tanto, el derecho dictado en materia para la que el Estado *no es ya competente*. Por ello, el problema no es si la supletoriedad es o no un título atributivo de competencias, porque es evidente que no lo es (27). Se ha producido así, una confusión entre competencia y supletoriedad (28). Mucho más correcto es, a mi entender, la interpretación anterior del Tribunal Constitucional, que establecía que el reconocimiento de la competencia de una Comunidad Autónoma no obligaba a declarar la nulidad de los preceptos que la desconocen, «*sino sólo a su no aplicación directa en el territorio de la Comunidad Autónoma que ha planteado el conflicto. La cláusula de supletoriedad del derecho estatal, recogida en el artículo 149.3 de la Constitución, permite sostener la validez de aquéllos, si bien su aplicación o eficacia será supletorio o de segundo grado dentro del territorio de dicha Comunidad Autónoma*» (STC de 10 de julio de 1986).

Pero es que además, en cuarto lugar, si resulta que el Estado ya no puede dictar normativa con vocación de ser aplicada supletoriamente, llegará un momento en que la cláusula del 149.3 será del todo inoperante. En efecto, la interpretación del Tribunal Constitucional convierte, en la práctica, la cláusula del artículo 149.3 en una norma de derecho transitorio, pues la petrificación del Ordenamiento jurídico estatal,

en la medida en que el Estado ya no puede volver a legislar sobre las materias que constituyen derecho supletorio, lo convertirá en virtualmente inaplicable (29). Esto parece además contradictorio con la propia opinión del Tribunal, que sigue manteniendo que la supletoriedad constituye una función del Derecho estatal. Pues bien, el Derecho estatal petrificado no puede cumplir dicha función; si así lo hiciera, la cláusula de supletoriedad sería una norma de «desintegración» más que de integración, pues los resultados no podrían ser más desastrosos. Además, parece ciertamente contradictorio pretender que sólo el aplicador del Derecho puede emplear y aplicar esta regla, de manera que el legislador no puede declararla *ab initio*, ya que es evidente que, sin norma válida, el aplicador mal puede emplear la regla de supletoriedad. En consecuencia, creo que la interpretación del Tribunal, al convertir el artículo 149.3 en una norma transitoria, podría haber operado una auténtica *mutación constitucional* por vía interpretativa (30).

En quinto lugar, parece difícil entender que el mero dictado de normativa supletoria suponga una invasión en el ámbito competencial autonómico tal que produzca una lesión a su autonomía política. Precisamente porque se trata de Derecho de aplicación *supletoria*, y no *directa*, la supuesta injerencia competencial es fácilmente evitable por las Comunidades afectadas. Además, como afirman E. GARCÍA DE ENTERRÍA y T. R. FERNÁNDEZ, de negarse la

(27) Y esto es algo que ha sido siempre aceptado por doctrina y jurisprudencia. En la STC 103/1989, de 8 de junio, se ve con relativa claridad esta tesis. El Tribunal Constitucional vuelve a afirmar que la norma del artículo 149.3 no atribuye competencias sino que su finalidad es la ordenación de la preferencia en la aplicación de las normas. De esta manera, una norma estatal dictada en materia de competencia autonómica sólo podría ser nula, por vicio de incompetencia, si tuviera vocación de ser aplicada directamente en el territorio autonómico.

(28) Como ha señalado SÁNCHEZ BARRILAO, J. F.: «La regla de supletoriedad a propósito de la Sentencia del Tribunal Constitucional 61/1997, de 20 de marzo: continuidad y renovación del derecho estatal», en *REP*, núm. 99/1998, pág. 291.

(29) Como han señalado, entre otros: R. GÓMEZ-FERRER MORANT, en: «La cláusula...*Op. Cit.* Págs. 614 y 615; BARNES, J.: «Una reflexión sobre la cláusula de supletoriedad...*Op. Cit.* Págs. 91 y siguientes. PARDO ÁLVAREZ, M.: «Reflexiones críticas...*Op. Cit.* Pág. 624. SÁNCHEZ BARRILAO, J. F.: «La regla de supletoriedad...*Op. Cit.* Pág. 290 y siguientes.

(30) Una mutación interpretativa, véase al respecto: JELLINEK, G.: *Reforma y mutación de la Constitución*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1999, págs. 7 y sigs. y HSÜ DAU-LIN: *Mutación de la Constitución*. Oñati: Instituto Vasco de Administración Pública, 1998, págs. 31 y siguientes.

aprobación de normativa supletoria por el Estado, es posible que éste tuviera que recurrir a técnicas que mermarían, en mucha mayor medida, la autonomía política de las Comunidades Autónomas, como por ejemplo la ley de armonización prevista en el artículo 150.3 de la Constitución (31).

Por último, la nueva doctrina del Tribunal posiblemente impida además que la supletoriedad pueda tener una función de garantía del cumplimiento del Derecho comunitario del que, como sabemos, *ex* artículos 169 y 170 del Tratado CEE, es último responsable el Estado (32). Dicha función había sido admitida por el propio Tribunal Constitucional, en la Sentencia 79/1992, de 28 de mayo y es de especial importancia en aquellos supuestos en que el incumplimiento del Derecho comunitario derive de la falta de normación por parte de las Comunidades Autónomas.

Por estas razones, creemos que era más correcta y más coherente con la Constitución, la doctrina sentada en la STC 147/1991, según la cual la normativa estatal promulgada con la única función de ser de aplicación supletoria no será nula, pero podrá ser en todo caso desplazada por la normativa autonómica. En ese caso, las Comunidades Autónomas están obligadas a ejercer sus potestades normativas si quieren salvaguardar el ámbito de autonomía política que se corresponde con las competencias asumidas -o transferidas-. Ahora, las Comunidades Autónomas están también obligadas a normar pero en mayor número de supuestos, pues la normativa supletoria del Estado se ha convertido en una especie en vías de extinción. La situación creada por la nueva jurisprudencia ha dado lugar a alguna que otra cláusula curiosa en normativa autonómica, como es el caso de la Disposición adicional primera de la Ley 8/1999, de 26

de mayo, de Ordenación del Turismo (Castilla-La Mancha) que establece que «*de conformidad con lo establecido en el artículo 149.3 de la Constitución y siempre que no se opongan a lo establecido en la presente Ley, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del Estado sobre la materia objeto de esta Ley en tanto no sean objeto de regulación por la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha*». Aquí la Comunidad Autónoma parece estar incorporando el citado precepto constitucional por remisión. Sobran comentarios.

Una vez visto someramente el significado de la regla de supletoriedad y los problemas que su interpretación por el Tribunal Constitucional plantea, podemos concluir que dicha doctrina es incoherente con la función de norma de cierre del sistema de distribución competencial que cumple el artículo 149.3 de la Constitución. Procede ahora entrar en la segunda parte de este análisis para estudiar las consecuencias jurídicas que de esta doctrina pudieran derivarse para la normativa supletoria en materia de cesión de impuestos.

3. LA ARTICULACIÓN DE LA CESIÓN DE COMPETENCIAS NORMATIVAS A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS Y LA POSIBILIDAD DE APLICACIÓN DE LA DOCTRINA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL (SSTC 118/1996 Y 61/1997) A LA SUPLETORIEDAD DE LAS NORMAS ESTATALES QUE REGULAN LOS IMPUESTOS CEDIDOS

A raíz del modelo de financiación autonómica que surge de los Acuerdos adopta-

(31) En *Curso de Derecho... Op. Cit.* Pág. 350.

(32) En este sentido se había manifestado ya LLORENTE HURTADO, en: «Incidencia del ingreso de España en las Comunidades Europeas en las competencias de las Comunidades Autónomas», en: AA.VV.: *Organización territorial del Estado (Comunidades Autónomas)*, vol. 2. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1984, págs. 1715 y siguientes. En contra: I. LASAGABASTER HERRARTE, en: «La interpretación del principio de supletoriedad... Op. Cit. Págs. 63 y 64.

dos en el Consejo de Política Fiscal y Financiera el 23 de septiembre de 1996 se ha pretendido articular un modelo de corresponsabilidad fiscal para las Comunidades Autónomas, entendiendo como tal aquél en el que, entre sus ingresos, tienen un mayor peso relativo las fuentes de financiación propias, esto es; aquellas fuentes respecto de las que éstas hayan ejercido su capacidad normativa (33). Con este objetivo, se reforma la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA (34)) y se aprueba una nueva ley de cesión de tributos (LCTMFC (35)) introduciéndose una modificación esencial en el que desde siempre ha constituido uno de los recursos centrales en los sucesivos modelos de financiación autonómica: el impuesto cedido. Así, además de incluir el IRPF como uno de los impuestos susceptibles de cesión, se articula la posibilidad de que las Comunidades Autónomas ejerzan determinadas potestades normativas sobre este tipo de impuestos. Para ello, las leyes de cada tributo, que fueron objeto de reforma por la LCTMFC, siguen conteniendo la regulación completa de los mismos, si bien se prevé que una parte de esta normativa sea de aplicación supletoria en las Comunidades Autónomas que no establezcan regulación alguna en estas materias. Para las Comunidades Autónomas cuyas Comisiones mixtas no aceptaron el modelo de financiación autonómica en 1997 (Andalucía, Extremadura y Castilla-La Mancha) esta normativa será, claro está, de aplicación directa.

Con la reforma llevada a cabo mediante la Ley Orgánica 7/2001, de modificación

de la LOFCA, y la Ley 21/2001, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante, LSF), ambas de 27 de diciembre, se mantiene el mismo esquema de aplicación supletoria de la normativa estatal.

Pues bien, según acabamos de ver, el Estado ya no puede en ningún caso dictar normativa con la única finalidad de que sea aplicable supletoriamente. Y no puede hacerlo, (y hasta tanto no se produzca una modificación en la doctrina del Tribunal Constitucional), ni siquiera en aquellos casos en que la materia sea compartida entre éste y las Comunidades Autónomas, ni aún cuando la falta de normación por estas últimas provoque o pueda provocar la inefectividad de la normativa estatal. Pues bien, si resulta que a raíz de la ampliación del concepto de impuestos cedidos éstos se han transformado en una materia compartida entre el Estado y las Comunidades Autónomas, parece posible concluir que las citadas disposiciones supletorias son inconstitucionales, en la medida en que se estaría regulando una materia que ha pasado a ser de competencia autonómica. Así lo han entendido entre nosotros A. CUBERO TRUYO y J. RAMALLO MASSANET, para quienes son inconstitucionales las cláusulas que establecen la aplicación supletoria de la normativa estatal sobre los impuestos cedidos a aquellas Comunidades Autónomas que no hubieran aprobado normativa al efecto (36). Ambas tesis son coherentes con su manera de entender la atribución

(33) Hay acuerdo doctrinal en entender que para un correcto entendimiento de la corresponsabilidad fiscal es preciso el ejercicio, por las Comunidades Autónomas, de sus potestades normativas en materia tributaria; véase al respecto: RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: «Una reflexión sobre el sistema general de la financiación autonómica de las Comunidades Autónomas», en *REDC*, núm. 15/1985, pág. 65; RAMALLO MASSANET, J.: «Contenido, instrumentos y límites de la corresponsabilidad fiscal», en *RCDP, Autonomías*, núm. 20/1995, pág. 20; SÁNCHEZ SÁNCHEZ, A.: *La corresponsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas*. Pamplona: Aranzadi, 1997, pág. 505.

(34) Mediante Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre.

(35) Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias y LST.

(36) A juicio del primero, la nulidad no afecta a las normas que establecen la aplicación de la normativa estatal a las Comunidades Autónomas que no hubieran asumido competencias. En: CUBERO TRUYO, A. M.: «La inconstitucionalidad...*Op. Cit.* Pág. 30. RAMALLO MASSANET, J.: «Elementos jurídicos...*Op. Cit.* Págs. 441 a 443.

de competencias sobre impuestos cedidos: éstas habrían sido *cedidas* por el Estado, con la consiguiente pérdida para éste del título competencial sobre las mismas (37).

Por las razones que veremos, no podemos compartir esta tesis. Para rebatirla, es preciso determinar, en primer lugar, si efectivamente los impuestos cedidos se han convertido en una materia compartida, para lo cual es preciso analizar el cauce jurídico a través del cual se ha operado esta redistribución competencial. En segundo lugar, y directamente conectado con lo anterior, tendremos que determinar la función que cumplen las citadas disposiciones supletorias. Una vez analizadas ambas cuestiones estaremos en condiciones de determinar si la supletoriedad que se produce en la regulación de los impuestos cedidos es reconducible a la general regulada en el artículo 149.3 de la Constitución.

Procedamos ahora a analizar el primer problema: las consecuencias que la ampliación del concepto de impuesto cedido ha podido tener sobre el reparto de la titularidad de las competencias sobre este recurso entre Estado y Comunidades Autónomas. Puede parecer que el problema es sólo aparente, ya que el artículo 157.1.a) de la Constitución establece que los impuestos cedidos son «*cedidos...por el Estado*»; *ergo* de titularidad estatal. Además, el artículo 10.1 de la LOFCA, que no ha sido objeto de modificación, señala que «*Son tributos cedidos los establecidos y regulados por el Estado, cuyo producto corresponda a la Comunidad Autónoma*». Por si quedara alguna duda, el artículo 37.1 de la LSF establece, con claridad meridiana, que «*La titularidad de las competencias normativas...de*

los tributos cuyo rendimiento se cede a las Comunidades Autónomas...corresponde al Estado». Con base en estos preceptos, podría sostenerse que la competencia es claramente exclusiva del Estado, por lo que la doctrina del Tribunal Constitucional no es aquí aplicable. Sin embargo, creo que a pesar de la aparente claridad de estos artículos, cuál haya sido o deba haber sido el cauce jurídico para la *cesión* de competencias normativas a las Comunidades Autónomas es una cuestión que sigue siendo controvertida. Ello se debe a que el cauce de redistribución competencial ha adolecido de la conocida falta de transparencia que, en líneas generales, ha venido caracterizando los distintos modelos de financiación autonómica (38).

En efecto, en relación con dicho cauce procedimental, la LOFCA se limita a señalar, en su artículo 10.3, que «*la cesión podrá comprender competencias normativas, en los términos que determine la Ley de Cesión de tributos*», explicitando, en el 19.2, una serie de competencias normativas que cada Comunidad Autónoma «*podrá asumir*», sin que se establezca en la norma a través de qué mecanismo se lleva a cabo dicha asunción. Pues bien, si seguimos la terminología empleada por nuestra Constitución, parece que la norma típica a través de la que las Comunidades Autónomas *asumen* competencias es el Estatuto de Autonomía, lo que en principio parece contradictorio con el régimen jurídico de la cesión. Esta falta de claridad de la LOFCA contrasta con los preceptos que la propia norma dedica a las competencias de gestión de estos mismos impuestos, donde sí se aclara el cauce jurídico empleado; la

(37) Afirma CUBERO que «una vez consumada la cesión, se convierten [las competencias cedidas] en potestades normativas autonómicas dignas de merecer protección, con el mismo celo que en cualquier otro caso...Desde el momento en que hay una materia cuya normación, por cualquier concepto, compete a la Comunidad Autónoma, la interpretación del Tribunal Constitucional sobre la cláusula de supletoriedad es aplicable»; CUBERO TRUYO, A. M.: «La inconstitucionalidad...*Op. Cit.* Pág. 26, y nota a pie número 23. También RAMALLO MASSANET, J.: «Elementos jurídicos...*Op. Cit.* Pags. 441 a 443, da a entender que estas competencias han sido *atribuidas o transferidas* (terminos ambos empleados por el autor) a las Comunidades Autónomas, por la vía del artículo 150.1 de la Constitución.

(38) Véase al respecto: J. RAMALLO MASSANET; J. J. ZORNOZA PÉREZ: «Sistema y modelos de financiación autonómica», en *Perspectivas del sistema financiero*, núm. 51/1995, en especial, págs. 11 y siguientes.

delegación (artículo 19.2). Los Estatutos de Autonomía nada dicen en relación con la posibilidad de que las Comunidades Autónomas ostenten competencias normativas sobre los impuestos cedidos. La LSF, tras enunciar en su artículo 37.1 que la titularidad de las competencias normativas sobre los impuestos cedidos corresponde al Estado, reitera en el 38 y siguientes la oscura cláusula «*Las Comunidades Autónomas podrán asumir*», y establece un listado de competencias más explícito que el contenido en el 19.2 de la LOFCA. Este silencio (39) planteaba la duda de si estas competencias eran transferidas de forma irrevocable a las Comunidades Autónomas o si eran objeto de otra clase de redistribución competencial. La duda se solventa, al menos desde una perspectiva formal, con la entrada en vigor de las leyes específicas de cesión de tributos a las Comunidades Autónomas (40), cuyos artículos 2.2 miméticamente establecen que «*De acuerdo con el artículo 150.1 de la Constitución y conformes a lo previsto en el artículo 19.2 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas, se atribuye a la Comunidad Autónoma de ... la facultad de dictar para sí misma normas legislativas*. Esto es, se invoca expresamente la vía de la ley marco del artículo 150.1 de la Constitución como cauce jurídico para la redistribución competencial. Ahora bien, y con independen-

cia de que esta invocación probablemente obedezca, como se ha sugerido por algún sector doctrinal, a que algunos de los numerosos recursos de inconstitucionalidad interpuestos contra las leyes que ponían en marcha el modelo hacían mención a la aludida falta de transparencia en la mención del cauce procedimental (41), lo cierto es que la cuestión no puede considerarse totalmente zanjada, pues no basta la invocación del precepto constitucional para poder sostener que la atribución de competencias normativas se ha llevado a cabo a través de una ley marco. Dicha ley se inserta en realidad en un proceso más complejo. En efecto, para atribuir las citadas competencias normativas a las Comunidades Autónomas sobre los impuestos cedidos se ha seguido la estructura procedimental de la cesión de tributos *tradicionales* prevista en el artículo 10 de la LOFCA y en los Estatutos de Autonomía; a saber, acuerdo del alcance y condiciones de la cesión en una Comisión mixta Estado-Comunidad Autónoma y aprobación de leyes específicas de cesión para cada Comunidad Autónoma. Es en este último paso donde se introduce el elemento diferencial para incluirlas dentro de la categoría de las leyes marco del artículo 150.1. Es preciso por tanto determinar si el régimen jurídico de esta clase de norma encaja, y en su caso, bajo qué condiciones, con los esquemas que rigen la distribución competencial en materia financiera.

(39) Silencio que, con anterioridad a la publicación de las leyes específicas de cesión ya había sido denunciado por J. J. ZORNOZA PÉREZ ya que imposibilitaba conocer la vía a través de la cual se había operado esta redistribución competencial, afirmando que las normas que ponían en marcha el modelo «han optado por mantener un silencio que no se sabe si calificar de enigmático o prudente, pues únicamente aluden a la posibilidad de que las Comunidades Autónomas procedan a «asumir» competencias normativas o a «regular» ciertas materias, aunque no señalan en virtud de qué título», en: «Corresponsabilidad fiscal y financiación de las Comunidades Autónomas: el modelo para el quinquenio 1997-2001», en: *El Estado de las Autonomías* (codirigido por JIMÉNEZ-BLANCO y MARTÍNEZ SIMANCAS), T. IV, Madrid: CEURA, 1997, pág. 4032.

(40) Leyes 17 a 31/2002, todas de 1 de julio, de régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad de ... y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión.

(41) GARCÍA MORILLO, J., PÉREZ TREMP, P. y ZORNOZA PÉREZ, J.; sugieren que la proclamación de estas leyes como leyes marco se hizo como consecuencia de los recursos de inconstitucionalidad interpuestos contra el nuevo modelo de financiación autonómica, donde, entre otros argumentos, se había denunciado la falta de título válido para efectuar la redistribución competencial; «...La construcción no deja de ser ingeniosa, sobre todo observada desde la perspectiva de los recursos de inconstitucionalidad en su día interpuestos contra la L.O. 3/1996 y la LCTMFC...», en: *Constitución y financiación autonómica*. Valencia: Tirant lo blanch, 1998, págs. 79 y 80.

En los escasos trabajos que abordan directamente el problema de la articulación normativa de la cesión de competencias normativas sobre los impuestos cedidos, hay una notable diversidad de opiniones. A continuación, las examinaremos someramente, extrayendo las pertinentes consecuencias en lo que a la aplicabilidad de la doctrina del Tribunal Constitucional sobre la supletoriedad se refiere.

Una primera corriente doctrinal ha entendido que las competencias normativas sobre los impuestos cedidos son en realidad objeto de atribución estatutaria. Se parte para ello de que las competencias normativas sobre los impuestos cedidos estaban ya ínsitas en el artículo 157.1.a) de la Constitución y que por lo tanto se trataba de competencias propias y originarias de las Comunidades Autónomas. En consecuencia, la norma de atribución es el Estatuto de Autonomía (42). Si esto es así, resultará -obviando las consideraciones que esta tesis supone en relación con la posible inconstitucionalidad de las normas que implantan el modelo- que las competencias sobre estos impuestos estatales han pasado a ser competencias auto-

nómicas, por lo que éstos son auténticos impuestos *compartidos* (43) entre ambos ámbitos de Gobierno. Esto es, los impuestos cedidos habrían sido asumidos en los mismos términos que las competencias contenidas en los listados de los artículos 148 y 149 de la Constitución. En consecuencia, tendríamos que estar de acuerdo con los autores citados en que, por aplicación de la doctrina del Tribunal Constitucional en relación con la supletoriedad, tanto los preceptos que establecen la aplicación supletoria de estas normas -artículo 45 de la LSF y artículos correspondientes de las leyes reguladoras de los impuestos cedidos- como las propias normas que son de aplicación supletoria, están viciadas de inconstitucionalidad y son, por consiguiente, nulas. Ahora bien, es preciso tener en cuenta, por un lado, que, como hemos visto más arriba, lo que el Tribunal Constitucional impide es que el Estado dicte normas de aplicación supletoria cuyo único fundamento competencial sea precisamente la cláusula de supletoriedad. Esto significa que podrá dictar normas válidas cuando ello se fundamente en otros títulos competenciales, con independencia

(42) Opina así: AGULLÓ AGÜERO, A.: «La capacidad normativa de las Comunidades Autónomas: significado y repercusiones sobre el sistema tributario (la ampliación del concepto de impuesto cedido)», en: AA.VV.: *Seminario sobre una nueva etapa en la corresponsabilidad fiscal*. Barcelona: Institut d'Estudis Autònoms, 1999, pág. 31, donde afirma que «de igual forma que la titularidad del producto o rendimiento del tributo cedido es de la Comunidad Autónoma, y constituye un recurso propio de la misma y no un recurso transferido, la titularidad de las competencias cedidas es también una titularidad constitucional originaria, que procede del respectivo Estatuto de Autonomía, que es la norma de atribución de la misma, y no la Ley de Cesión, que sólo se limita, al amparo del artículo 157.3 de la Constitución, a articularla y hacerla efectiva»; no obstante, la misma autora no excluye la posibilidad de haber empleado la vía del artículo 150.2 de la Constitución, pero lo circunscribe a la cesión de competencias normativas en el IRPF que, por su papel central en el sistema, formaría parte del contenido de la competencia exclusiva del Estado sobre Hacienda general, en virtud del artículo 149.1.14ª, en pág. 29. Para J. PÉREZ ROYO, la atribución de competencias normativas a las Comunidades Autónomas sobre los impuestos cedidos no es posible sin llevar a cabo antes una reforma de los Estatutos de Autonomías, lo que implica, aunque el autor no lo diga expresamente, que la competencia sobre estos impuestos se transforma en compartida, en: *El nuevo modelo de financiación: análisis exclusivamente constitucional*. Madrid: McGrawHill, 1997, págs. 35 y siguientes. También se ha adherido a esta interpretación QUINTANA FERRER, E.: «Tributos cedidos y legislación autonómica», en *Revista de Estudios Financieros*, núm. 200/1999, págs. 132 y 133, donde afirma que «desde el momento que la cesión de competencias normativas a las Comunidades Autónomas sobre los tributos cedidos forma parte del contenido constitucional de la cesión de tributos, esos entes públicos gozan originariamente de la titularidad de dichas competencias. El mecanismo a través del cual opera la atribución de estas competencias a cada Comunidad Autónoma está constituido por el reconocimiento de las mismas en el respectivo Estatuto de Autonomía».

(43) En los términos expresados en: GRUPO DE ESTUDIO: *Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1995, págs. 117 y siguientes.

de que estas normas sean posteriormente de aplicación supletoria, función que, como sabemos, corresponderá deducir al aplicador del derecho. Por otro lado, es necesario examinar si las especialidades de la cesión de impuestos hacen que nos encontremos ante una supletoriedad distinta a la general prevista en el artículo 149.3 de la Constitución. Más adelante trataremos esta cuestión.

Una segunda corriente doctrinal entiende que las competencias sobre los impuestos cedidos han sido objeto de atribución extraestatutaria a las Comunidades Autónomas a través de la ley marco del artículo 150.1 de la Constitución, que es el mecanismo expresamente invocado en las leyes específicas de cesión de tributos (44). Si esto es así, entonces no se planteará ningún problema en relación con la aplicabilidad de la jurisprudencia constitucional, pues las disposiciones supletorias no lo serán en los mismos términos del artículo 149.3 de la Constitución, sino que formarán parte del propio ámbito de la delegación (45). Y ello por varios motivos:

En primer lugar, porque la materia objeto de delegación vía ley marco sigue siendo de titularidad estatal, lo que exige que el Estado retenga siempre poder normativo suficiente que le permita definir los principios normativos básicos de la materia en cuestión (46), de forma que,

aunque es generalmente admitido que la fórmula constitucional es lo bastante amplia como para que en ella quepan distintas formas de articularla (47), el Estado debe mantener poder de disposición suficiente sobre la materia (48). Pues bien, al dictar la normativa supletoria, se asegura que la decisión autonómica en cuanto al ejercicio de las facultades normativas no impedirá la efectividad de la normativa estatal. En efecto, como veremos, si no existiera esta normativa, la inactividad legislativa autonómica tendría como consecuencia que no pudieran ser liquidados la mayor parte de los impuestos cedidos por carecer de elementos de cuantificación esenciales.

En segundo lugar, porque en toda delegación puede el ente delegante, el Estado en este caso, prever cuáles hayan de ser los efectos de la falta de ejercicio de las facultades delegadas. En este caso, el efecto previsto para la inactividad autonómica es la aplicación supletoria de la normativa estatal (49).

La expuesta coincide básicamente con la tesis mantenida por A. GARCÍA MARTÍNEZ y es la opción que en mi opinión resulta más correcta (50). No obstante, y esto sería ya una tercera opción, hay varios factores que impiden que esta explicación haya sido aceptada pacíficamente en la doctrina. Se trata de los siguientes:

(44) GARCÍA MARTÍNEZ, A.: «La asunción autonómica de las competencias normativa y de gestión sobre los tributos cedidos», en *Crónica Tributaria*, núm. 103, 2002; GIMÉNEZ SÁNCHEZ, I.; GONZÁLEZ ALONSO, A.: «Articulación jurídica del método de financiación previsto para el quinquenio 1997-2001», en *Revista La Ley*, núm. 4979, 27 de enero de 2000, pág. 4.

(45) Como hemos señalado, no parece entenderlo así RAMALLO MASSANET, J.: «Elementos jurídicos...» *Op. Cit.* Págs. 441 a 443, para quien el empleo del artículo 150.1 daría lugar a una atribución o transferencia competencial, no a una delegación.

(46) MUÑOZ MACHADO, S.: *Derecho Público (I)... Op. Cit.* Pág. 462.

(47) GARCÍA DE ENTERRÍA, E.; FERNÁNDEZ, T. R.: *Curso... Op. Cit.* Pág. 330.

(48) Porque de otro modo, se produciría, en opinión de J. A. SANTAMARÍA PASTOR, una alteración en la distribución competencial que pergeña la Constitución; en: *Fundamentos de Derecho Administrativo I*. Madrid: Centro de Estudios Ramón Areces, 1988, pág. 601.

(49) Véase: COMISIÓN DE ESTUDIO. MINISTERIO DE HACIENDA: *Informe sobre la cesión... Op. Cit.* Pág. 72.

(50) Tampoco entiende aplicable dicha doctrina constitucional en relación con la supletoriedad VILLARÍN LAGOS, M.: *La cesión de impuestos estatales a las Comunidades Autónomas*. Valladolid: Lex Nova-Govern de les Illes Balears, 2000, págs. 183 y siguientes. GARCÍA MARTÍNEZ, A.: «La asunción autonómica de las competencias normativa y de gestión sobre los tributos cedidos». *Crónica Tributaria*, núm. 103/2002, págs. 44 y sigs.

En primer lugar, el empleo de una ley marco se ha considerado incompatible con la regulación de la financiación autonómica, debido al régimen jurídico de esta clase de normas (51). La ley marco, tipo inédito en nuestro Ordenamiento hasta la aprobación de las leyes de cesión de tributos, presenta unos perfiles que distan de estar del todo claros, debido probablemente a que, como se ha resaltado, constituye en realidad un mecanismo más propio de las relaciones entre Parlamento y Ejecutivo (52), que de las relaciones entre dos Entes con potestades legislativas (Parlamento estatal y autonómicos). De acuerdo con la doctrina mayoritaria, como toda delegación, la operada a través de ley marco surge de una decisión *unilateral* del ente delegante, y es

controlable y revocable por éste sin que para ello sea preciso alegar causa alguna, bastando por tanto razones de oportunidad (53). Teniendo en cuenta esto, algún autor ha denunciado su incompatibilidad con la cesión de impuestos donde, como es sabido, debe darse cabida a la participación de las Comunidades Autónomas a través de sus Comisiones mixtas (54). En efecto, como es sabido, todos los Estatutos de Autonomía establecen la necesidad de que el alcance y condiciones de la cesión de tributos se establezca mediante acuerdo entre el Gobierno y la Comunidad Autónoma. Y todos, excepto los Estatutos de Autonomía de Canarias, Baleares y Castilla-La Mancha (55), imponen que este acuerdo se lleve a cabo en el seno de una Comisión Mixta (56). Así

(51) PÉREZ ROYO, J.: *El nuevo modelo... Op. Cit.* Pág. 102.

(52) Extrañeza de este tipo de delegaciones a nuestro sistema de fuentes que entre nosotros han resaltado: ALONSO DE ANTONIO, J. A.: «Las leyes marco como fórmula constitucional de ampliación no estatutaria de las competencias de las Comunidades Autónomas. El artículo 150.1 de la Constitución», RFDUC, núm. 4/1981, pág. 125; SANTAMARÍA PASTOR, J. A.: *Fundamentos de Derecho... Op. Cit.* Pág. 600; AJA, E.: «La modificación extra-estatutaria de las competencias», en: AA.VV.: *El sistema jurídico de las Comunidades Autónomas*. Madrid: Tecnos, 1985, pág. 175.

(53) En este sentido véase: SANTAMARÍA PASTOR, J. A.: *Fundamentos de Derecho... Op. Cit.* Pág. 599; GARCÍA DE ENTERRÍA, E.; FERNÁNDEZ, T. R.: *Curso... Op. Cit.* Pág. 330; PÉREZ DE ARMÍNÁN, A.: «Algunas cuestiones sobre la naturaleza y contenido de las leyes previstas en los apartados 1 y 3 del artículo 150 de la Constitución y su relación con los Estatutos de Autonomía», en *Organización Territorial del Estado, (Comunidades Autónomas)*, Vol. IV, IEF, 1984, pág. 2630. PÉREZ ROYO, *El nuevo modelo... Op. Cit.* Pág. 95: las leyes del 150.1 son decisiones «unilateralmente dictadas por el Estado y revocables por él». MARTÍN MATEO, R. *Manual de Derecho Administrativo*, Ed. Trivium, 1996, pág. 292. También ha afirmado esta posibilidad de revocación: ALONSO DE ANTONIO, J. A.: «Las leyes marco... Op. Cit. Pág. 157; LINARES Y MARTÍN DE ROSALES, J., y RODRÍGUEZ CATIVIELA, E. J.: *El IVA y las Comunidades Autónomas*. Diputación General de Aragón, 1984, pág. 79.

(54) Así, J. PÉREZ ROYO, en: *El nuevo modelo de financiación autonómica: análisis exclusivamente constitucional*. Madrid: McGraw Hill, 1997, págs. 91 y siguientes. No obstante, para los autores del *Informe sobre la cesión parcial... Op. Cit.*, págs. 63 y sigs., dicho carácter unilateral no impedía su empleo en esta materia, a pesar de que expresamente reconocen que «El Estado, como delegante, no está obligado a llevar a efecto la transferencia o delegación, no reputándose necesario -pues no produciría ningún efecto jurídico- la iniciativa o intervención de las propias Comunidades autónomas», pág. 65.

(55) L.O. 2/1983, de 25 de febrero, de Estatuto de Autonomía para Baleares, D.A. 3ª.2; L.O. 10/1982 de 10 de agosto, de Estatuto de Autonomía de Canarias, D.A. 2ª. L.O. 9/1982, de 10 de agosto, de Estatuto de Autonomía de Castilla-La Mancha, D.A. 1ª. Tres.

(56) L.O. 6/1981, de 30 de diciembre, por la que se aprueba el Estatuto de Autonomía de Andalucía; artículo 57.3; L.O. 8/1982, de 10 de agosto, de Estatuto de Autonomía de Aragón, artículo 58, D.A. 2ª.3; L.O. 7/1981, de 30 de diciembre, de Estatuto de Autonomía para Asturias, D.A. (única) Tres; L.O. 8/1981, de Estatuto de Autonomía para Cantabria, D.A. (única) Tres.; L.O. 4/1983, de 25 de febrero, de Estatuto de Autonomía de Castilla-León, D.A. 1ª. Tres; L.O. 4/1979, de 18 de diciembre, de Estatuto de Autonomía de Cataluña; L.O. 1/1983, de Estatuto de Autonomía de Extremadura, D.A. 1ª. Tres; L.O. 1/1981, de 6 de abril, de Estatuto de Autonomía para Galicia, D.A. 1ª. Tres; L.O. 3/1982, de 9 de junio, de Estatuto de Autonomía de La Rioja, D.A. 1ª. Tres; L.O. 3/1983, de 25 de febrero, de Estatuto de Autonomía para Madrid, D.A. 1ª. Tres; L.O. 4/1982, de Estatuto de Autonomía para la Región de Murcia, D.A. 1ª. Dos; L.O. 5/1982, de 1 de julio, de Estatuto de Autonomía de la Comunidad Valenciana, artículo 52. Tres. En realidad, to

mismo, se ha afirmado que las singularidades de la materia financiera impiden el empleo de una ley marco, pues este mecanismo habría sido diseñado, exclusivamente, para que las Comunidades Autónomas pudieran ampliar sus competencias *materiales*, que serían las contenidas en las listas de los artículos 148 y 149 de la Constitución (57).

En cuanto al primer argumento, la necesidad de Comisión mixta, creemos que la exigencia de este trámite no es en principio incompatible con el empleo de una ley marco. De acuerdo con la STC 181/1988, de 13 de octubre (58), las leyes de cesión de tributos no son leyes paccionadas por lo que los Acuerdos de las Comisiones Mixtas no vinculan en modo alguno al legislador estatal. Este trámite previo es en todo caso de obligado cumplimiento, pues constituye una especialidad procedimental que afecta al trámite previo de la iniciativa legislativa, referida a un proyecto que se tramitará después en las Cortes como Ley ordinaria. No obstante, como también recalca el Tribunal, esta disposición no constituye un obstáculo «a la señalada po-

testad originaria del Estado para establecer tributos, con el consiguiente reflejo en la regulación de la cesión de los mismos a las Comunidades Autónomas, como demuestra el que la propia D.A. 6ª, en su apartado 1º, establezca que «la eventual supresión o modificación de algunos de estos impuestos (cedidos) implicará la extinción o modificación de la cesión»» (FJ 4º). No parece por tanto que la exigencia previa de las Comisiones mixtas deba constituir un impedimento al empleo de ley marco. Tampoco lo es el que del régimen jurídico de la ley marco se desprenda, como hemos visto, que las materias delegadas puedan ser objeto de revocación por parte del Estado de manera unilateral y atendiendo estrictamente a criterios de oportunidad. Ello es coherente con la titularidad estatal de los impuestos cedidos y con lo establecido en los propios Estatutos de Autonomía.

El segundo argumento -las especificidades de la materia tributaria que la situarían extramuros del régimen general de distribución de competencias establecido en la Constitución- debe también ser recha-

dos los Estatutos siguen miméticamente la fórmula establecida en el Catalán, cuya Disposición adicional 6ª.3 dice: «El alcance y condiciones de la cesión se establecerán por la Comisión Mixta, (encargada de adoptar un método encaminado a fijar el porcentaje de participación en ingresos del Estado -D.T. 3ª-), que en todo caso los referirá a rendimientos en Cataluña. El Gobierno tramitará el acuerdo de la Comisión como Proyecto de Ley, o, si concurriesen razones de urgencia, como Decreto-ley (...).»

(57) Tempranamente había afirmado R. FALCÓN Y TELLA que la materia tributaria no podía seguir los cauces generales de la distribución de competencias *materiales* en la Constitución, en: «La distribución de competencias en materia financiera entre el Estado y las Comunidades Autónomas», en *Estudios de Derecho y Hacienda*. Madrid: MEH, 1987, Vol. I, págs. 548 y siguientes. Así lo mantiene también J. PÉREZ ROYO, porque «en una interpretación sistemática y teleológica de la Constitución, es evidente que el artículo 150 es un «complemento» de los artículos 147.2.d), 148 y 149, es decir, de los artículos a través de los cuales la Constitución establece el *régimen general* de distribución de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas», *El nuevo modelo...Op. Cit.* Págs. 92 y 93. En el propio *Informe sobre la cesión parcial...Op. Cit.* Pág. 67, se afirma que «los referentes del artículo 150 no son las competencias financieras del artículo 133 Constitución, sino las competencias materiales recogidas en los artículos 148 y 149 del texto constitucional» (El contenido de este informe puede verse también en: CASADO OLLERO, G.; GONZÁLEZ-PÁRAMO, J. M.; LASARTE ÁLVAREZ, J.; MARTÍN AYALA, J. M.; MARTÍN QUERALT, J.; PLAZA VILLASANA, L. y PÉREZ GARCÍA, F.: *La cesión parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a las Comunidades Autónomas*. Granada: Comares, 1997).

(58) En esta Sentencia se resolvía el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por la Generalidad de Cataluña contra la Disposición final 1ª de la LCT, que disponía la aplicabilidad de esta nueva ley de cesión de tributos a Cataluña, quedando modificada la Ley 41/1981 en todo lo referente a la cesión. El Tribunal declaró nula esta modificación porque en la elaboración de la LCT no había intervenido la Comisión Mixta, como exige la D.A. 6ª del Estatuto catalán. Pero no aceptó los argumentos de los recurrentes que consideraban aplicable al caso la Jurisprudencia de la Sentencia *LOAPA* por tratarse de un supuesto idéntico.

zado. Sin duda la particularidad principal que presenta la materia tributaria, como parte de la más amplia materia financiera, con respecto del resto de materias, es su carácter instrumental o medial, como se ha afirmado en numerosas ocasiones en la doctrina (59). No obstante, ello no es óbice a que, en la medida de lo posible, dicha materia pueda ser objeto de redistribución entre Estado y Comunidades Autónomas con arreglo a las reglas generales que regulan dicho reparto competencial (60).

Una segunda razón por la que este mecanismo no ha sido pacíficamente aceptado por algunos autores es la propia articulación normativa de esta delegación. Así, el hecho de que el *marco* dentro del cual se delegan las competencias normativas esté establecido en la LOFCA y en la LSF, mientras que sólo las leyes específicas de cesión adoptan expresamente la forma de ley marco, ha inducido a algunos autores a pensar que ni las leyes específicas de cesión ni la LSF son en realidad leyes marco (61). Lo cierto, sin embargo, es que no parece estar expresamente prohibido que se efectúe una delegación a través de dos normas (62). Por ello, creemos

que ninguna objeción jurídica cabe hacer a esto, aunque desde el punto de vista de la técnica legislativa deje mucho que desear.

En conclusión, ningún impedimento existe al empleo de la ley marco en materia de cesión de impuestos ni a la forma en que se ha llevado a cabo en este caso. Excepto por una cuestión; cabe realizar una seria objeción jurídica a la falta de establecimiento de los mecanismos de control que impone el artículo 150.1 Constitución. Este artículo establece que «*en cada ley marco se establecerá la modalidad del control de las Cortes Generales sobre estas normas legislativas de las Comunidades Autónomas*». Sin entrar ahora en el tema de la naturaleza de este control, lo cierto es que parece claramente insuficiente la previsión establecida en las leyes específicas de cesión, que establecen, en el inciso segundo del artículo 2.2 que, «*La Comunidad Autónoma de...remitirá a la Comisión General de las Comunidades Autónomas del Senado los proyectos de normas elaborados como consecuencia de lo establecido en este apartado, antes de la aprobación de las mismas*». Creemos que con esta previsión no se da en absoluto cumplimiento al man-

(59) Por todos véase RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: *Introducción al estudio del Derecho financiero*, Madrid: IEF, 1976, pág. 349.

(60) Presentando así sustantividad propia como materia competencial, como por otro lado ha resaltado entre nosotros J. RAMALLO MASSANET, afirmando que: «los tributos son una competencia o «materia» que debe integrarse con el resto de materias susceptibles de ser objeto de reparto competencias entre el Estado, Comunidades Autónomas y Entes locales, y de sus recíprocas relaciones. Pero no con el fin de lograr la identidad de configuración entre todas ellas sino, por el contrario, para que se tenga en cuenta que, «a pesar» de la peculiar configuración de las competencias tributarias, las mismas no dejan de formar parte de la configuración jurídico-pública de estos Entes. Creo, en consecuencia, que se trata de evitar dos cosas: ni hay que perseguir a priori la homogeneidad en la configuración de todas ellas, doblando a las tributarias, ni hay que expulsarlas del tratamiento y estudio del régimen jurídico competencial porque «son un poco raras», en: «Prólogo» al libro de BARQUERO ESTEVAN, J. M.: *La gestión de los tributos locales: aspectos competenciales*. Madrid: Cívitas, 1998, pág. 17. Esta idea ya había sido expresada por el Profesor en: «El reparto de competencias tributarias entre los distintos ámbitos de gobierno», en *REDF*, núm. 60/1988, pág. 531 y fue reiterada más recientemente en: «Prólogo» a GARCÍA MARTÍNEZ, A.: *La Gestión de los tributos autonómicos*. Madrid: Cívitas, 2000. Al respecto véase también: GARCÍA MARTÍNEZ, A.: «Los títulos competenciales que inciden en la Hacienda autonómica: posibilidades y límites», en *Crónica Tributaria*, núm. 92/1999, pág. 61.

(61) Para GARCÍA MORILLO, J.; PÉREZ TREMPES, P.; y ZORNOZA PÉREZ, J. J. el hecho de que la LCTMFC no se haya autodenominado como ley marco produciría un defecto de constitucionalidad difícilmente reparable, en: *Constitución y financiación autonómica...Op. Cit.* Pág. 80.

(62) En ese sentido, S. MUÑOZ MACHADO, que ha señalado que «las delegaciones legislativas pueden contenerse en instrumentos normativos de factura diversa y articularse de diversas formas...», en: *Derecho Público de las Comunidades Autónomas (I)...Op. Cit.* Pág. 464.

dato constitucional (63), que exige un control por las Cortes Generales, y no sólo por el Senado (64), sobre las leyes ya aprobadas, y no sobre meros proyectos.

No obstante, cabe preguntarse en qué medida el empleo de la ley marco era innecesario en tanto que la LOFCA podría haber llevado a cabo dicho cometido, de acuerdo con su función de definir los perfiles jurídicos de los recursos enumerados en el artículo 157.1 de la Constitución, lo que posiblemente entraría dentro de la función que su apartado tercero le atribuye; la de regular el ejercicio de las competencias enumeradas en el apartado primero del precepto. En ese sentido, la LOFCA otorgaría un espacio fiscal a las Comunidades Autónomas delimitando su ejercicio, de forma análoga a lo que lleva a cabo con los recargos (65). Como resalta la reciente STC 192/2000, de 13 de julio; «*el artículo 157 C.E. contiene el marco general de los recursos financieros de que han de disponer las Comunidades Autónomas para el ejercicio de sus competencias. Así, en su núm. 1 enumera las fuentes de ingresos de las*

Comunidades Autónomas; en su núm. 2 establece los límites al ejercicio por éstas de sus competencias sobre tributos; y en su núm. 3 encomienda al Estado la regulación, mediante Ley Orgánica, de las competencias del núm. 1...la Constitución no predetermina cuál haya de ser el sistema de financiación autonómica, sino que atribuye esa función a una Ley Orgánica, que cumple de este modo una función delimitadora de la competencias financieras estatales y autonómicas previstas en el artículo 157 C.E.» (FJ 4º). O, como última alternativa, se ha planteado la posibilidad de que se hubiera llevado a cabo la ampliación del concepto de impuesto cedido mediante el empleo de una ley de transferencia del artículo 150.2 de la Constitución (66). Aunque los perfiles jurídicos de esta técnica tampoco son totalmente claros -cabe recordar que hasta ahora se ha venido empleando principalmente como una medida transitoria, un paso intermedio a la asunción como propia de la competencia por vía estatutaria- hay cierto acuerdo en considerar que, como consecuencia de su empleo, la materia se transforma en compartida (67).

(63) Así lo han entendido GARCÍA MORILLO, J., PÉREZ TREMP, P., y ZORNOZA PÉREZ, J.: *Constitución y financiación autonómica...Op. Cit.* Págs. 73 y siguientes. De «requisito *sine qua non* de validez de la propia ley marco» han calificado este control VILLAR PALASI, J. L. y SUÑE LLINAS, E.: «Leyes marco, leyes orgánicas de transferencia o delegación y leyes de armonización», en *Comentarios a las Leyes Políticas*, tomo XI, Ed. Edersa, 1988, pág. 312.

Por otro lado, parece razonable la opinión de MARTÍN MATEO, R., que en relación con este control, ha señalado que «no parecería constitucional, por incompatible con el concepto mismo de autonomía, el que las Cortes sometiesen la legislación de este carácter a una especie de ratificación o *placet* previo a su entrada en vigor (...)», en *Manual de Derecho administrativo...Op. Cit.* Pág. 292.

(64) Quizá lo único positivo que se podría decir en relación con este singular mecanismo de control, es que al menos da algo de protagonismo al Senado. Como se ha destacado, este órgano podría ser el encargado de reconducir el debate autonómico a los cauces democráticos. Véase al respecto: ZORNOZA PÉREZ, J.: «Corresponsabilidad fiscal...Op. Cit. Pág. 4040.

(65) En opinión de algunos autores, como F. DE LA HUCHA CELADOR, sería posible que la propia LOFCA atribuyese a las Comunidades Autónomas competencias normativas sobre los impuestos cedidos, en: «Reflexiones sobre la financiación de las Comunidades Autónomas en la Constitución española», en *Documentación Administrativa*, núms. 232-233, octubre 1992-marzo 1993, pág. 474.

(66) Posibilidad que han sugerido, entre otros: ZORNOZA PÉREZ, J. J.: «Corresponsabilidad fiscal y financiación de las Comunidades Autónomas: el modelo para el quinquenio 1997-2001», en: *El Estado de las Autonomías* (codirigido por Jiménez-Blanco y Martínez Simancas), t. IV, Madrid: Ed. CEURA, 1997, págs. 4033 y siguientes; GARCÍA MORILLO, J.; PÉREZ TREMP, P.; ZORNOZA PÉREZ, J.: *Constitución...Op. Cit.* Págs. 54 y siguientes.

(67) Según se ha apuntado, el sentido de esta técnica habría que buscarlo en que constituye una manera de corregir la acumulación de competencias materiales por el Estado por la operatividad de la cláusula residual del artículo 149.3 de la Constitución; en este sentido: S. MUÑOZ MACHADO, que se basa en que dicha técnica tendría su origen en el artículo 18 de la Constitución republicana de 1931, donde tenía el sentido recién apuntado; en: *Derecho Público...Op. Cit.* Págs. 459 y 460. En sentido similar: AJA,

El objeto de estas leyes lo constituye una competencia material completa, que podrá incluir tanto facultades normativas como ejecutivas o gestoras (68). De esta manera, su objeto -y parece que por lo tanto su importancia- es mayor que el de la ley marco, de ahí la necesidad de su regulación mediante ley orgánica (69). En cualquiera de estos supuestos quizá se podría argumentar que no estamos propiamente ante una delegación sino ante una auténtica *transferencia* de espacio normativo, por lo que se vuelve a plantear la duda de si es aplicable la doctrina del Tribunal Constitucional en relación con la cláusula de supletoriedad que, como hemos visto, se extiende también a las competencias compartidas.

Como ya he adelantado, en mi opinión se ha llevado a cabo una delegación de competencias a través de una ley marco, según establecen las leyes específicas de cesión de tributos. Debido a la reserva de ley orgánica del artículo 157.3 de la Constitución, una parte del *marco* normativo debe venir establecido en la LOFCA, como así ha ocurrido, de manera que la delegación se produce en las leyes específicas de cesión que a su vez remiten a la LSF y a la LOFCA. La consecuencia es una especie de marco *triangular* con perfiles algo rocambolescos lo que, si bien puede ser criticable desde la perspectiva de la técnica legislativa, no empece para que estemos ante el empleo de la técnica de la ley marco. Cosa distinta es el juicio que merezca la insuficiente previsión de los mecanismos de control, que pueden determinar la inconstitucionalidad de la medida, pero que pueda ser inconstitucional no significa que no sea una ley marco. En consecuencia, no comparto la tesis de la asunción estatutaria de las competencias en materia de impuestos cedidos por las Comunidades Autónomas. Las materias de competencia exclusiva estatal, como la que nos ocupa, no pueden ser objeto de asunción mediante

los Estatutos. Por otro lado, así se desprende de la configuración de los impuestos cedidos en los propios Estatutos y en la LOFCA. También debe descartarse la posibilidad de que hayan sido objeto de transferencia irrevocable a las Comunidades Autónomas. No sólo porque ello no se desprende de la LOFCA y de las leyes de cesión, sino porque ello supondría la conversión de estos impuestos en «*impuestos compartidos*», categoría que no se encuentra en el artículo 157.1.a) de la Constitución por lo que no parece probable que pudiera constituir un recurso de las Comunidades Autónomas.

Una vez que hemos concluido que las competencias normativas sobre los impuestos cedidos han sido objeto de una delegación estatal, y que por lo tanto no se da una premisa esencial para que pueda ser aplicable la doctrina del Tribunal Constitucional en relación con la regla de la supletoriedad, esto es, que se trate de una materia exclusiva de las Comunidades Autónomas o compartida entre éstas y el Estado, una vez concluido esto, creo que, de cualquier forma -esto es, aún interpretando que la materia impuestos cedidos se ha transformado en una materia compartida- no sería aplicable dicha doctrina. En efecto, creo que el Estado es en todo caso, competente para dictar las citadas disposiciones supletorias en esta materia. Es decir, no sólo si entendemos que éste sigue ostentando la titularidad exclusiva sobre dichos impuestos, en cuyo caso es evidente, sino también si interpretamos que las competencias delegadas han sido en realidad atribuidas como propias a las Comunidades Autónomas.

Y ello, por varios motivos:

En primer lugar, aunque en principio la materia tributaria sea una materia compartida entre los tres ámbitos de gobierno

E.: «La modificación extra-estatutaria de las competencias», en: AA.VV.: *El sistema jurídico...Op. Cit.* Pág. 177 y AJA FERNÁNDEZ, E.; TORNOS MÁS, J.: «La Ley Orgánica de transferencia o delegación del artículo 150.2 de la Constitución», en *D.A.*, núms. 232-233, octubre 1992-marzo 1993, págs. 185 y 186.

(68) GARCÍA DE ENTERRÍA, E., y FERNÁNDEZ, T. R., en: *Curso...Op. Cit.* Pág. 330.

(69) PÉREZ ROYO, J.: *Las fuentes del Derecho*. Madrid: Tecnos, pág. 217.

existentes, de los artículos 133, 149.1.1ª en relación con el artículo 31, 149.1.14ª y 157.3 de la Constitución, se deduce la posición preeminente del Estado en esta materia, de manera que puede afirmarse que el poder tributario autonómico es un poder *subordinado* al del Estado. En virtud de estos preceptos, al Estado le corresponde, constitucionalmente, garantizar la unidad del sistema tributario. Por lo tanto, aunque la supletoriedad de la normativa estatal en impuestos cedidos fuera reconducible a los esquemas del artículo 149.3 de la Constitución, en cualquier caso el Estado ostenta títulos competenciales suficientes en esta materia como para dictar una normativa que le permita mantener un mínimo de igualdad y coordinación en su regulación (70).

Pero es que, en segundo lugar, creo que la supletoriedad de la normativa estatal en impuestos cedidos no es reconducible a los esquemas del artículo 149.3 de la Constitución. Y ello, no porque la materia tributaria no sea una materia más, a efectos de distribución competencial entre Estado y Comunidades Autónomas. Antes al contrario, dicha materia es, en general, objeto de asunción estatutaria y le son aplicables las reglas de reparto de competencias que rigen en el Estado autonómico (71). Ahora bien, las especificidades de la técnica de cesión de impuestos, impiden que el esquema de distribución de competencias entre Estado y Comunidades Autónomas sobre éstos puedan reconducirse al de las competencias compartidas. Dichas especificidades derivan de la conexión entre las competencias que ejercen Estado y Comunidades Autónomas sobre el mismo tributo. En efecto, imaginemos que el Estado

hubiera *cedido, delegado, transferido*; ó las Comunidades Autónomas hubieran *asumido* (estatutariamente) las citadas facultades normativas sobre los impuestos cedidos, pero que éstas posteriormente no las hubieran ejercido, y que el Estado tampoco hubiera previsto normativa supletoria para ese supuesto. Las consecuencias serían que, en el IRPF, no habría tarifa autonómica, por lo que tampoco habrá cuota autonómica, con lo que no podrían aplicarse el 33 por 100 que corresponde sobre las deducciones estatales previstas en el artículo 55 de la LIRPF, por carecer de objeto. En el resto de impuestos cedidos, los efectos serían todavía más catastróficos: no podrían ser liquidados porque carecerían de tarifas para ser aplicadas a la base liquidable, lo que supondría la inexistencia del impuesto en la mayor parte de los casos, al faltar un elemento esencial para su cuantificación: los tipos de gravamen. Este ejemplo de laboratorio sirve para poner de manifiesto que la normativa supletoria dictada por el Estado es, además, normativa *complementaria* de estos impuestos en la medida en que se trata de un supuesto donde la falta de este complemento provoca la ineficacia de la propia cesión.

Pero es que, adicionalmente al citado carácter complementario, en algunos supuestos, las citadas disposiciones supletorias cumplen otra función: la de servir de parámetro de control de la normativa autonómica. Así ocurre en el caso del IS y D, donde el artículo 40 de la LSF permite a las Comunidades Autónomas mejorar las reducciones estatales. O en el caso del IRPF, donde el artículo 38 exige que la tarifa autonómica tenga la misma progresividad que la estatal.

(70) En sentido similar, A. GARCÍA MARTÍNEZ, afirmaba que la normativa supletoria en materia de impuestos cedidos es consecuencia lógica de la «exigencia de una regulación unitaria de las distintas figuras tributarias objeto de cesión, derivada de los propios principios del artículo 31 de la Constitución en relación con el principio de coordinación recogido en el artículo 156.1 de la Constitución», en: «La asunción autonómica de las competencias normativa y de gestión sobre los tributos cedidos», *Crónica Tributaria*, núm. 103/2002, pág. 45.

(71) Al respecto véase: RAMALLO MASSANET, J.: «El reparto de competencias tributarias entre los distintos ámbitos de gobierno», en: *REDF*, núm. 60/1988, pág. 531; GARCÍA MARTÍNEZ, A.: «Los títulos competenciales que inciden en la Hacienda autonómica: posibilidades y límites», en *Crónica Tributaria*, núm. 92/1999, pág. 61.

En consecuencia, las disposiciones supletorias que dicta el Estado en materia de impuestos cedidos, además de cumplir el papel clásico de la supletoriedad, constituyen un complemento indispensable para la propia existencia, no ya sólo efectividad, de la propia normativa estatal. Se trata por tanto de una supletoriedad sensiblemente diferente a la general prevista en el artículo 149.3 de la Constitución.

Si de todas formas se quisiera reconducir la normativa supletoria en impuestos cedidos a los esquemas del artículo 149.3 de la Constitución, éste sería el típico supuesto denunciado por el citado magistrado disidente (M. JIMÉNEZ DE PARGA) y por buena parte de la doctrina en que la anomia autonómica tiene como consecuencia la ineffectividad de la normativa estatal. Como ya hemos tenido ocasión de ver en la primera parte de este trabajo, no nos parece adecuada la nueva interpretación que el Tribunal ha dado al citado artículo 149.3 de la Constitución, pues creemos que desvirtúa su sentido. Según ésta, las anomias no constituyen un presupuesto válido para que el Estado dicte normativa de aplicación supletoria y esta última debe ser deducida por el aplicador del Derecho con el exclusivo propósito de cubrir lagunas. Pues bien, como decíamos antes, ello implica que en aquellos casos de materias compartidas en que las Comunidades Autónomas hayan asumido una competencia pero decidido no ejercerla, pueden éstas condicionar plenamente la propia efectividad de la normativa estatal. Creo que esto resulta inadmisibles desde la perspectiva del principio de coordinación y del propio principio de buena fe, como ya se ha señalado.

En conclusión, con independencia de cual sea la postura que se adopte acerca del cauce jurídico por el cual las Comunidades Autónomas se encuentran ahora

habilitadas para ejercer determinadas competencias normativas en materia de impuestos cedidos, el Estado es, en todo caso, competente para aprobar normativa supletoria en estos impuestos.

Antes de concluir, creo pertinente hacer aquí alusión a una cuestión en cierto modo ajena al problema que aquí hemos estado tratando; me refiero a los efectos que, en mi opinión, tiene la existencia de la citada normativa supletoria sobre el propio funcionamiento del modelo de financiación autonómica. Como es sabido, y unánimemente aceptado, la ampliación del concepto de impuesto cedido obedece a una finalidad muy concreta: la de incrementar la corresponsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas. Pues bien, creo que la articulación de esta cesión a través de disposiciones supletorias constituye una medida que en buena medida impide la consecución de esa finalidad, dado que constituye un claro desincentivo, al ejercicio por las Comunidades Autónomas de sus facultades normativas. Como es sabido, la gran mayoría de las medidas autonómicas adoptadas desde que entró en vigor el nuevo régimen constituyen beneficios fiscales (72). Sería por lo tanto deseable que se arbitrara un sistema de incentivos a las Comunidades Autónomas para que ejercieran sus competencias normativas no sólo en el establecimiento de beneficios, sino también en el gravamen, de acuerdo con sus necesidades de financiación y su política tributaria. El principal problema de las disposiciones supletorias no es, por lo tanto, si el Estado se ha extralimitado en su poder, pues parece claro que no, sino que su existencia ha contribuido, en buena medida, a lo que en mi opinión ha sido un nuevo fracaso de la instauración de la corresponsabilidad fiscal, porque parece evidente que la finalidad de una norma - en este caso incremento de la corresponsabilidad fiscal - debe articularse en la

(72) Véanse los trabajos de: CASTILLO SOLSONA, M. M.: «La tributación de las Comunidades Autónomas», en *Revista de Estudios Financieros*, núm. 190/1999, y QUINTANA FERRER, E.: «Tributos cedidos y legislación autonómica», en la misma revista, núm. 200/1999.

norma en sí, no sólo en la Exposición de Motivos, como parece ser el caso (73).

BIBLIOGRAFÍA

- AGULLÓ AGÜERO, A.: «La capacidad normativa de las Comunidades Autónomas: significado y repercusiones sobre el sistema tributario (la ampliación del concepto de impuesto cedido)», en: AA.VV.: *Seminario sobre una nueva etapa en la corresponsabilidad fiscal*. Barcelona: Institut d'Estudis Autònoms, 1999.
- AJA, E.: «La modificación extra-estatutaria de las competencias», en: AA.VV.: *El sistema jurídico de las Comunidades Autónomas*. Madrid: Tecnos, 1985.
- AJA FERNÁNDEZ, E.; TORNOS MÁS, J.: «La Ley Orgánica de transferencia o delegación del artículo 150.2 de la Constitución», en *D.A.*, núms. 232-233, octubre 1992-marzo 1993.
- ALBERTI ROVIRA, E.: *Federalismo y cooperación en la República Federal alemana*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1986.
- ALONSO DE ANTONIO, J. A.: «Las leyes marco como fórmula constitucional de ampliación no estatutaria de las competencias de las Comunidades Autónomas. El artículo 150.1 de la Constitución», *RFDUC*, núm. 4/1981.
- BALAGUER CALLEJÓN: *Fuentes del Derecho, I*. Madrid: Tecnos, 1991.
- BALZA AGUILERA, J.; DE PABLO CONTRERAS, P.: «El derecho estatal como supletorio del Derecho propio de las Comunidades Autónomas», en *REDA*, núm. 55/1987.
- BARNES, J.: «Una reflexión sobre la cláusula de supletoriedad del artículo 149.3 de la Constitución a propósito de la STC 118/1996. ¿Disposición transitoria o posible instrumento de equilibrio? Normas supletorias como complemento indispensable de las bases, una hipótesis de máxima efectividad de las competencias estatales y autonómicas», en *REDA*, núm. 93/1997.
- BETANCOR RODRÍGUEZ, A.: «La cláusula constitucional de supletoriedad: creación y aplicación del Derecho estatal supletorio en defecto del Derecho autonómico. Una propuesta reinterpretable de la cláusula constitucional alejada de la servidumbre decimonónica de nuestro Código civil y de la consideración como cláusula atributiva de competencias a favor del Estado», en: PAREJO ALFONSO, L. (coord.): *El urbanismo, hoy. Reflexiones a propósito de la STC 61/1997*. Madrid: Instituto Pascual Madoz-Universidad Carlos III, 1997.
- BORRAJO INIESTA, I.: «La supletoriedad del Derecho estatal», en: AA.VV.: *Actas de las IV Jornadas de la Asociación de Letrados del Tribunal Constitucional: La supletoriedad del Derecho estatal*. Madrid: Tribunal Constitucional-Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 1999.
- CASADO OLLERO, G.; GONZÁLEZ-PÁRAMO, J. M.; LASARTE ÁLVAREZ, J.; MARTÍN AYALA, J. M.; MARTÍN QUERALT, J.; PLAZA VILLASANA, L. y PÉREZ GARCÍA, F.: *La cesión parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a las Comunidades Autónomas*. Granada: Comares, 1997.
- CASTILLO SOLSONA, M. M.: «La tributación de las Comunidades Autónomas», en *Revista de Estudios Financieros*, núm. 190/1999.
- COMISIÓN DE ESTUDIO. MINISTERIO DE HACIENDA: *Informe sobre la cesión parcial del Impuesto sobre la Renta a las Comunidades Autónomas*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1996.
- CUBERO TRUYÒ, A. M.: «La inconstitucionalidad de las disposiciones estatales

(73) Una crítica a la falta de corresponsabilidad fiscal en este modelo puede verse en: RAMALLO MASSANET, J.: «Elementos jurídicos...Op. Cit. Págs. 406 y siguientes.

- les supletorias en relación con los impuestos cedidos a las Comunidades Autónomas», en *JT* III/1997.
- DE LA HUCHA CELADOR, F.: «Reflexiones sobre la financiación de las Comunidades Autónomas en la Constitución española», en *Documentación Administrativa*, núms. 232-233, octubre 1992-marzo 1993.
- DE OTTO Y PARDO, I.: *Estudios sobre Derecho estatal y autonómico*. Madrid: Cívitas, 1986.
- *Derecho Constitucional. Sistema de fuentes*. Barcelona: Ariel, 1995.
- ENDEMAÑO ARÓSTEGUI, J. M.: «La cláusula de supletoriedad del derecho estatal artículo 149.3 de la Constitución», en *REDA*, núm. 106/2000.
- FALCÓN Y TELLA, R.: «La distribución de competencias en materia financiera entre el Estado y las Comunidades Autónomas», en *Estudios de Derecho y Hacienda*. Madrid: MEH, 1987, Vol. I.
- FERNÁNDEZ, T. R.: «El desconcertante presente y el imprevisible y preocupante futuro del Derecho urbanístico español», en *REDA*, núm. 94/1997.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, E.; FERNÁNDEZ, T. R. *Curso de Derecho Administrativo I*. Madrid: Cívitas, 1999.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: «Una reflexión sobre la supletoriedad del derecho del Estado respecto del de las Comunidades Autónomas», en *REDA*, núm. 95/1997.
- GARCÍA FERNÁNDEZ, J.: «Relaciones entre el Ordenamiento estatal y los ordenamientos autonómicos: los principios de prevalencia y supletoriedad», en: AA.VV.: *El funcionamiento del Estado autonómico*. Madrid: MAP, 1999.
- GARCÍA MARTÍNEZ, A.: «Los títulos competenciales que inciden en la Hacienda autonómica: posibilidades y límites», en *Crónica tributaria*, núm. 92/1999.
- «La asunción autonómica de las competencias normativa y de gestión sobre los tributos cedidos», *Crónica Tributaria*, núm. 103/2002.
- GARCÍA MORILLO, J.; PÉREZ TREMPES, P.; ZORNOZA PÉREZ, J.: *Constitución y financiación autonómica*. Valencia: Tirant lo blanch, 1998.
- GIMÉNEZ SÁNCHEZ, I.; GONZÁLEZ ALONSO, A.: «Articulación jurídica del método de financiación previsto para el quinquenio 1997-2001», en *Revista La Ley*, núm. 4979, 27 de enero de 2000.
- GÓMEZ-FERRER MORANT, R.: «La cláusula de supletoriedad», en: AA.VV.: *Informe Comunidades Autónomas*. Barcelona: IDP, 1998.
- GÓMEZ PUENTE, M.: «Supletoriedad del Derecho estatal e inactividad del legislador autonómico», en *REDA*, núm. 98/1998.
- GRUPO DE ESTUDIO: *Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1995.
- HSÜ DAU-LIN: *Mutación de la Constitución*. Oñati: Instituto Vasco de Administración Pública, 1998.
- JELLINEK, G.: *Reforma y mutación de la Constitución*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991.
- KELSEN, H.: *Teoría general del Derecho y del Estado*. Universidad Nacional Autónoma de México. México: 1983.
- LASAGABASTER HERRARTE, I.: «La interpretación del principio de supletoriedad y su adecuación a los principios constitucionales rectores del Estado de las Autonomías», *REDC*, núm. 55/1999.
- *Los principios de supletoriedad y prevalencia del derecho estatal respecto al derecho autonómico*. Madrid: Cívitas-Instituto Vasco de Administración Pública, 1991.
- LEGUINA VILLA, J.: «El principio de competencia y la supletoriedad del Derecho estatal», en *Cuadernos de Derecho Público*, núm. 2/1997.
- LÓPEZ GUERRA, L.: «Técnica legislativa y legislación estatal con incidencia en las Comunidades Autónomas», en AA.VV.: *El funcionamiento del Estado autonómico*. Madrid: MAP, 1999.

- MARTÍN MATEO, R.: *Manual de Derecho Administrativo*. Madrid. Trivium, 1996.
- MATEU, M.: «La regla de la supletoriedad en la relación del Ordenamiento estatal y autonómico (Comentario a las Sentencias del Tribunal Constitucional 118/1996 y 61/1997)», en *RCDP, Autonomías*, núm. 23/1998.
- MUÑOZ MACHADO, S.: *Derecho Público de las Comunidades Autónomas, I*. Madrid: Cívitas, 1982.
- PARDO ÁLVAREZ, M.: «Reflexiones críticas en torno a la STC 61/1997, de 20 de marzo, sobre la Ley del Suelo de 1992 (cuestiones pendientes de resolución y problemas derivados de la interpretación del T.C. sobre la cláusula de supletoriedad del Derecho estatal)», en *REALA*, núms. 274/175, 1997.
- PÉREZ DE ARMIÑÁN, A.: «Algunas cuestiones sobre la naturaleza y contenido de las leyes previstas en los apartados 1 y 3 del artículo 150 de la Constitución y su relación con los Estatutos de Autonomía», en *Organización Territorial del Estado, (Comunidades Autónomas)*, Vol. IV, IEF, 1984.
- PÉREZ ROYO, J.: *El nuevo modelo de financiación: análisis exclusivamente constitucional*. Madrid: McGrawHill, 1997, págs. 35 y siguientes.
- PÉREZ TREMPES, P.: «Notas sobre el principio de supletoriedad del derecho estatal respecto del derecho de las Comunidades Autónomas», en: AA.VV.: *Actas de las IV Jornadas de la Asociación de Letrados del Tribunal Constitucional: La supletoriedad del Derecho estatal*. Madrid: Tribunal Constitucional-Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 1999.
- QUINTANA FERRER, E.: «Tributos cedidos y legislación autonómica», en *Revista de Estudios Financieros*, núm. 200/1999
- RAMALLO MASSANET, J.: «El reparto de competencias tributarias entre los distintos ámbitos de gobierno», en: *REDF*, núm. 60/1988.
- «Contenido, instrumentos y límites de la corresponsabilidad fiscal», en *RCDP, Autonomías*, núm. 20/1995.
- «Prólogo» a BARQUERO ESTEVAN, J. M.: *La gestión de los tributos locales: aspectos competenciales*. Madrid: Cívitas, 1998.
- «Prólogo» a GARCÍA MARTÍNEZ, A.: *La Gestión de los tributos autonómicos*. Madrid: Cívitas, 2000.
- «Elementos jurídicos de la financiación autonómica» en: AA.VV. (Ed.: GONZALEZ PARAMO, J. M.): *Bases para un sistema estable de financiación autonómica*. Madrid: Fundación BBVA, 2001.
- RAMALLO MASSANET, J.; ZORNOZA PÉREZ, J. J.: «Sistema y modelos de financiación autonómica», en *Perspectivas del sistema financiero*, núm. 51/1995.
- RODRÍGUEZ BEREJO, A.: *Introducción al estudio del Derecho financiero*, Madrid: IEF, 1976.
- «Una reflexión sobre el sistema general de la financiación autonómica de las Comunidades Autónomas», en *REDC*, núm. 15/1985.
- RODRÍGUEZ GARCÍA, C. J.: «La supletoriedad, persistente interrogante legislativo», en *RFDUC*, núm. 22/1998.
- SÁNCHEZ BARRILAO, J. F.: «La regla de supletoriedad a propósito de la Sentencia del Tribunal Constitucional 61/1997, de 20 de marzo: continuidad y renovación del derecho estatal», en *REP*, núm. 99/1998.
- SÁNCHEZ SÁNCHEZ, A.: *La corresponsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas*. Pamplona: Aranzadi, 1997.
- SANTAMARÍA PASTOR, J. A.: *Fundamentos de Derecho Administrativo I*. Madrid: Centro de Estudios Ramón Areces, 1988.
- SANTI ROMANO: *El Ordenamiento jurídico*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963.
- TORNOS MAS, J.: «La delimitación constitucional de las competencias. Legislación básica, bases, legislación de desarrollo y ejecución», en: AA.VV.: *El funcionamiento del Estado autonómico*. Madrid: MAP, 1999.

VILLAR PALASI, J. L. y SUÑE LLINAS, E.: «Leyes marco, leyes orgánicas de transferencia o delegación y leyes de armonización», en *Comentarios a las Leyes Políticas*, tomo XI, Ed. Edersa, 1988.

VILLARÍN LAGOS, M.: *La cesión de impuestos estatales a las Comunidades*

Autónomas. Valladolid: Lex Nova-Govern de les Illes Balears, 2000.

ZORNOZA PÉREZ, J. J.: «Corresponsabilidad fiscal y financiación de las Comunidades Autónomas: el modelo para el quinquenio 1997-2001», en: *El Estado de las Autonomías* (codirigido por Jiménez-Blanco y Martínez Simancas), t. IV, Madrid: Ed. CEURA, 1997.