

Artículo 59

Se regularán necesariamente, mediante Ley de la Asamblea de Madrid, las siguientes materias:

a) El establecimiento, la modificación y supresión de sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales, y de las exenciones y bonificaciones que les afecten.

b) El establecimiento, modificación y supresión de los recargos sobre los impuestos del Estado, de acuerdo con lo establecido en el artículo 12 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas.

c) El régimen general presupuestario de la Comunidad de Madrid, de acuerdo con los principios de la legislación del Estado.

COMENTARIO

FERNANDO PRATS MÁÑEZ Y CÁNDIDO S. PÉREZ SERRANO

I. EXÉGESIS DEL PRECEPTO

Los artículos 59 y 60 del Estatuto de Autonomía de la Comunidad de Madrid regulan la potestad tributaria y la potestad presupuestaria de la Comunidad de Madrid, si bien, el artículo 59 se centra en el desarrollo legislativo.

1.1. Potestad tributaria

Los artículos 59 a) y b) regulan la potestad tributaria en términos parecidos al artículo 133 de la Constitución estableciendo reserva de ley para las siguientes materias:

- El establecimiento de tributos propios¹.
- La modificación y supresión de tributos propios.
- El establecimiento, modificación o supresión de exenciones y bonificaciones².
- El establecimiento, modificación y supresión de recargos sobre impuestos estatales, regulados en el artículo 12 de la LOFCA.

¹ De acuerdo con el artículo 2.2 de la Ley General Tributaria, los tributos se clasifican en impuestos, tasas y contribuciones especiales.

² El artículo 133.3 de la Constitución se refiere a «beneficios fiscales».

1.2. Potestad presupuestaria

El artículo 59 c) del Estatuto de Autonomía de la Comunidad de Madrid, regula la potestad presupuestaria de ésta, estableciendo el principio de reserva de ley para la aprobación de régimen general presupuestario de la Comunidad de Madrid, tal como se establece para el Estado en el artículo 134 de la Constitución.

Teniendo en cuenta que la potestad tributaria y la presupuestaria cuentan con su propio desarrollo legislativo, sin que haya conexiones entre ellas, es conveniente dividir el comentario a los artículos 59 y 60 del Estatuto de Autonomía de la Comunidad de Madrid en dos grandes apartados, uno dedicado a la potestad tributaria y otro a la presupuestaria.

II. PTESTAD TRIBUTARIA

2.1. Potestad tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas

La potestad para establecer tributos se regula el artículo 133 de la Constitución Española, cuyo apartado 1 dispone que la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley, y cuyo apartado 2 dispone que las Comunidades Autónomas y la Corporaciones Locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes.

La potestad tributaria se regula también en el artículo 4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general Tributaria (en lo sucesivo LGT), según el cual:

«1. La potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley.

2. Las comunidades autónomas y las entidades locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes.

3. Las demás entidades de Derecho público podrán exigir tributos cuando una ley así lo determine.»

2.1.1. Potestad tributaria del Estado

Corresponde al Estado la potestad originaria para establecer y exigir tributos.

Tradicionalmente se diferenciaba entre la potestad tributaria originaria que corresponde al Estado por asignación constitucional y la potestad tributaria derivada que nace por decisión del legislador ordinario.

Este planteamiento no se corresponde con la organización territorial del Estado regulada en el Título VIII de la Constitución, de modo que, tras el reconocimiento constitucional de las Comunidades Autónomas, no cabe hablar de potestad constitucional originaria y potestad derivada por decisión

del legislador ordinario. En este sentido, el artículo 133 de la Constitución, aunque califica de originaria la potestad del Estado en su apartado 1, otorga también potestad a las Comunidades Autónomas y a las Corporaciones Locales para establecer y exigir tributos.

El Estado, en uso de esa potestad originaria puede establecer los tributos que considere más oportunos, pero está sometido a ciertos límites constitucionales.

Por una parte, el artículo 31 de la Constitución establece los principios básicos del sistema tributario; por otra debe respetar la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas (art. 156 CE;) que pueden establecer sus propios tributos y participar en los ingresos del Estado, y debe dotar a las Haciendas Locales de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la ley les atribuye (art. 142 CE) regulando por ley los tributos propios de éstas; y, por último, debe someterse a los Reglamentos y Directivas de la Unión Europea, de obligatoria aplicación en España por imperativo del artículo 96 de la Constitución y del Tratado de Adhesión de España a las Comunidades Europeas.

2.1.2. *Potestad tributaria de las Comunidades Autónomas*

Las Comunidades Autónomas pueden establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y con las leyes.

Entre los límites establecidos por la Constitución merece una mención especial lo dispuesto en el artículo 139 de la Constitución, según el cual todos los españoles tienen los mismos derechos y obligaciones en cualquier parte del territorio nacional, de modo que ninguna autoridad puede adoptar medidas que directa o indirectamente obstaculicen la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes en todo el territorio español, y lo dispuesto en el artículo 157.2 de la Constitución, según el cual las Comunidades Autónomas no podrán, en ningún caso, adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculos para la libre circulación de mercancías o servicios.

2.1.2.1. Comunidades de régimen común

Las Comunidades Autónomas de régimen común pueden establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución, con la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (en lo sucesivo LOFCA) y con lo dispuesto en sus respectivos Estatutos de Autonomía.

La LOFCA regula la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común en su artículo 4, dedicado a los recursos de las Comunidades Autónomas. De acuerdo con dicho precepto, y en relación con la potestad tributaria, los recursos de las Comunidades Autónomas están constituidas por:

- Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales.
- Los tributos cedidos, total o parcialmente, por el Estado.
- Los recargos que pudieran establecerse sobre los tributos del Estado.

A este conjunto de tributos propios de las Comunidades Autónomas, tributos cedidos por el Estado y recargos sobre los tributos del Estado se le llama también espacio fiscal propio de las Comunidades Autónomas.

Los recursos tributarios de la Comunidad de Madrid se regulan en el artículo 53 de su Estatuto de Autonomía, aprobado por la Ley Orgánica 3/1983, de 25 de febrero, que reproduce el contenido del artículo 4 de la LOFCA citado anteriormente.

2.1.2.2. Comunidades de régimen foral

La Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales, País Vasco y Navarra, según dispone la DA 1.^a de la Constitución.

En desarrollo de estos derechos históricos, la LO 3/1979, de 18 de diciembre, aprobó el Estatuto de Autonomía del País Vasco, cuyo artículo 41 establece el régimen de Concierto Económico como regulador de las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco, régimen que fue aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo, cuya vigencia estaba limitada al 31 de diciembre de 2001. Posteriormente, y con efectos desde 1 de enero de 2002, la Ley 12/2002, de 23 de mayo, ha aprobado el nuevo Concierto Económico, el primero con carácter indefinido. El régimen de concierto económico otorga a esta Comunidad la potestad de mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, su régimen tributario, excepto en relación con los derechos de importación y los gravámenes a la importación en los Impuestos Especiales y en el Impuesto sobre el Valor Añadido, que constituyen competencias exclusivas del Estado.

Por su parte, la LO 13/1982, de 10 de agosto, de reintegración y mejoramiento del Régimen Foral de Navarra establece para esta Comunidad, en su artículo 45 el sistema tradicional de Convenio Económico, regulado en la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre Estado y la Comunidad Foral de Navarra. El régimen de Convenio otorga a la Comunidad de Navarra la potestad para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario, sin perjuicio de las limitaciones que establece el propio Convenio.

2.1.2.3. Canarias

La Comunidad Canaria sigue el régimen general de Comunidades Autónomas, aunque tiene la peculiaridad de que toda modificación del régimen económico y fiscal del archipiélago canario requerirá informe previo de la Comunidad Autónoma, según lo dispuesto en la DA 3.^a de la Constitución.

Las peculiaridades del régimen económico-fiscal de Canarias se regulan en la Ley 20/1991, de 7 de junio.

2.2. Desarrollo legislativo

2.2.1. *Tributos Propios de la Comunidad de Madrid*

2.2.1.1. Marco general: principios y limitaciones

Las Comunidades Autónomas pueden establecer y exigir sus propios tributos de acuerdo con la Constitución y las Leyes (artículo 6.1 de la LOFCA).

La LOFCA establece en sus artículos 6 y 9 determinadas limitaciones a la potestad normativa de las Comunidades Autónomas de régimen común para establecer sus propios impuestos. Dichas limitaciones son las siguientes:

- a) Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponible gravados por el Estado (art. 6.2 LOFCA). La limitación se refiere exclusivamente a los hechos imponibles, no a la materia imponible ni a la riqueza gravada.
- b) Las Comunidades Autónomas sólo pueden establecer tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserva a las Corporaciones Locales en los supuestos en que dicha legislación lo prevé y en los términos que la misma contempla (art. 6.3 LOFCA). Es importante resaltar que la limitación del artículo 6.3 de la LOFCA se refiere a «materias» no a «hechos imponibles», concepto aquel mucho más extenso que este.
Se puede entender que la legislación de régimen local, y en concreto el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, reserva a las Corporaciones Locales las siguientes materias:
 - la propiedad y otros derechos reales sobre bienes inmuebles gravados por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI).
 - el ejercicio de actividades empresariales, profesionales o artísticas gravadas por el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE).
 - la titularidad de vehículos de tracción mecánica gravada por el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM).
 - la realización de cualquier construcción, instalación u obras sujeta a licencia, gravada por el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO).
 - el incremento de valor de los terrenos puesto de manifiesto al transmitirlos, gravado por el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IMIVTNU).

De todos ellos, la legislación local únicamente prevé el ejercicio de la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas sobre la materia

imponible gravada por el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, y regula en la Disposición Adicional Primera del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales el ejercicio de dicha potestad y las compensaciones oportunas a favor de los municipios afectados.

- c) Las Comunidades Autónomas no pueden gravar elementos patrimoniales situados, rendimientos originados ni gastos realizados fuera del territorio de la respectiva Comunidad Autónoma (artículo 9 a) de la LOFCA).
- d) Las Comunidades Autónomas no pueden gravar, como tales, negocios, actos o hechos celebrados o realizados fuera del territorio de la comunidad impositora, ni la transmisión o ejercicio de bienes, derechos y obligaciones que no hayan nacido ni hubieran de cumplirse en dicho territorio o cuyo adquirente no resida en el mismo (art. 9.b) de la LOFCA).
- e) Los impuestos propios de las Comunidades Autónomas no pueden suponer obstáculos para la libre circulación de personas, mercancías y servicios capitales, ni afectan de manera afectiva a la fijación de residencia de las personas o a la ubicación de empresas y capitales dentro del territorio español, ni implican privilegios económicos o sociales, ni comportan cargas trasladables a otras Comunidades Autónomas.

2.2.2. *Impuestos propios de la Comunidad de Madrid*

La Comunidad de Madrid, haciendo uso de su potestad tributaria ha establecido cinco impuestos propios, tres en materia de juego, el impuesto sobre los premios del bingo, el impuesto sobre la modalidad de juegos colectivos de dinero y azar simultáneos y el impuesto sobre la instalación de máquinas en establecimientos de hostelería autorizados, y dos en materia medioambiental, el impuesto sobre depósito de residuos y la tarifa de depuración de aguas residuales. Dos de ellos, el impuesto sobre los premios del bingo y el impuesto sobre la modalidad de juegos colectivos de dinero y azar simultáneos, aprobados por la Ley 12/1994, de 27 de diciembre, de tributación sobre los juegos de suerte, envite y azar, han sido derogados, con efectos de 1 de enero de 2008, por la disposición derogatoria única de la Ley 7/2007, de 21 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas.

2.2.2.1. *Impuesto sobre la instalación de máquinas en establecimientos de hostelería autorizados*

Fue establecido por la Ley 3/2000, de 8 de mayo, de Medidas Urgentes Fiscales y Administrativas sobre los juegos de suerte, envite y azar y apuestas en la Comunidad de Madrid.

Constituye el hecho imponible de este impuesto la instalación de máquinas recreativas y recreativas con premio programado en establecimientos de hostelería debidamente autorizados.

Tendrán la consideración de sujetos pasivos en calidad de contribuyentes las empresas operadoras cotitulares de dichas autorizaciones.

La base imponible se determinará mediante un sistema de cuotas fijas por cada máquina que se pueda instalar en el establecimiento de hostelería.

El impuesto será exigible una sola vez por el período de cinco años de vigencia de la autorización de instalación de máquinas recreativas y recreativas con premio programado en establecimiento de hostelería y se devengará en el momento en que se otorgue dicha autorización para el establecimiento de que se trate.

La cuota del impuesto será de 485 euros por cada máquina recreativa y recreativa con premio programado que se pueda instalar en el establecimiento de hostelería, según aforo autorizado.

La liquidación y pago de este Impuesto se realizará mediante declaración-liquidación que se presentará en el mes inmediatamente posterior al devengo.

Las fianzas constituidas a favor de la Hacienda de la Comunidad de Madrid por dichas empresas operadoras para el ejercicio efectivo de su actividad por explotación de máquinas recreativas y recreativas con premio programado quedarán afectas al pago del impuesto.

2.2.2.2. Impuesto sobre depósito de residuos

A. Marco de la Unión Europea y del Estado

La normativa de la Unión Europea, además de consagrar expresamente en el Tratado de la Unión (art. 130.R) el principio «quien contamina paga», ha incluido en los Programas Comunitarios de Acción y en sus Directivas en materia de residuos, el deber de los Estados miembros de fomentar la valorización de residuos mediante su reutilización y reciclado. Y entre las medidas auspiciadas desde las Instituciones Europeas destaca el recurso a los instrumentos fiscales por parte de los Estados miembros para reforzar la política medioambiental mediante el gravamen de las actividades contaminantes.

Así se desprende de la «Directiva Marco» en materia de residuos (Directiva 91/156/CE), donde se ha establecido que los Estados Miembros vienen obligados a fomentar el desarrollo de tecnologías limpias, la valorización de residuos mediante la reutilización y el reciclado, así como la utilización de los residuos como fuente de energía.

En el marco de la anterior normativa comunitaria, la legislación básica sobre protección del medio ambiente corresponde al Estado, de acuerdo con lo que establece el artículo 149.1.23.^a de la Constitución Española. La Ley 16/2002, de 1 de julio, de prevención y control integrados de la contaminación, ha incorporado a nuestro Ordenamiento interno la Directiva 96/61/CE, de 24 de septiembre, del Consejo.

Asimismo, merecen especial atención la Ley 10/1998, de 21 de abril, de Residuos, y el Real Decreto 1481/2001, de 27 de diciembre, por el que se regula la eliminación de residuos mediante depósito en vertedero, con el que

se atiende a las exigencias de la Directiva 1999/31/CE, del Consejo, de 26 de abril.

La Ley 10/1998, de Residuos, fue la que implementó la «Directiva Marco», estipulando expresamente que las Administraciones públicas pueden establecer las medidas económicas, financieras y *fiscales* adecuadas para el fomento de la prevención, la reutilización, reciclado y otras formas de valorización de residuos (art. 25).

B. Competencias de la Comunidad de Madrid

La Comunidad de Madrid es competente en materia de protección del medio ambiente, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 148.1.9.^a de la Constitución Española y en el artículo 27.7 del Estatuto de Autonomía. En el ámbito de esta competencia se ha aprobado la Ley de Residuos que pretende ser el eje normativo básico sobre el que gire la utilización racional de los recursos y la defensa del medio ambiente en nuestra Comunidad.

En segundo término, el impuesto cumple las reglas de delimitación de poder tributario estatal, autonómico y local establecidas en los apartados 2 y 3 del artículo 6 de la LOFCA en la interpretación que de los mismos ha realizado el Tribunal Constitucional. Así, debe señalarse que el Impuesto sobre Depósito de Residuos no recae sobre ningún hecho imponible ya gravado por el Estado ni sobre ninguna de las materias que la legislación de régimen local reserva a las Corporaciones Locales.

C. Carácter extrafiscal

El Impuesto sobre Depósito de Residuos presenta, además de la naturaleza fiscal propia de todo impuesto, una marcada finalidad extrafiscal, de acuerdo con las previsiones del artículo 2 de la Ley General Tributaria, que busca propiciar la modificación de las conductas más contaminantes y reconducirlas a otras más respetuosas con el medio ambiente. Esto es consecuencia necesaria de la aptitud de los tributos para conseguir estos fines, tal y como demuestra la experiencia comparada. Si los tributos sirven al objetivo de protección del medio ambiente y la Ley General Tributaria prevé que cumplan este objetivo, el corolario lógico es la aprobación por las Comunidades Autónomas de figuras con esta finalidad.

Este objetivo extrafiscal es el que cabalmente viene a cumplir el Impuesto sobre Depósito de Residuos, en conexión directa con el artículo 45 de la Constitución y el medio ambiente que este ordena proteger y conservar. Con esta finalidad, el Impuesto prima el aprovechamiento de los recursos derivados de los residuos a través de su reutilización, reciclado y valorización -operaciones que caen fuera del ámbito del impuesto-, frente a otras opciones de mayor efecto contaminante, como el depósito en tierra, que constituye el hecho imponible del tributo.

D. Configuración del Impuesto sobre depósitos de residuos

La Comunidad de Madrid, en ejercicio de su potestad normativa, mediante Ley 6/2003, de 20 de marzo (BOCM de 31 de marzo de 2003), estableció el Impuesto sobre Depósito de Residuos.

El Impuesto sobre Depósito de Residuos es un tributo propio de la Comunidad de Madrid, de carácter indirecto y naturaleza real, que grava el depósito de residuos con la finalidad de proteger el medio ambiente y se aplicará en el ámbito territorial de la Comunidad de Madrid.

Constituye el hecho imponible del impuesto el depósito en tierra de residuos. En particular, están sujetos al impuesto:

- a) La entrega de residuos en vertederos públicos o privados.
- b) El abandono de residuos en lugares no autorizados por la normativa sobre residuos de la Comunidad de Madrid.

Siendo supuesto de no sujeción:

- a) El vertido de efluentes líquidos a las aguas continentales o al Sistema Integral de Saneamiento.
- b) Las emisiones a la atmósfera ni la incineración de residuos.
- c) El depósito y almacenamiento de residuos con el fin de gestionarlos para su reutilización, reciclado o valorización. Cuando este depósito superase el plazo establecido para aquellas actividades por la normativa de la Comunidad de Madrid en materia de residuos se devengará el impuesto.

Estarán exentas del impuesto:

- a) La entrega de «residuos urbanos» cuya gestión sea competencia del Estado, las Comunidades Autónomas o las entidades locales. No se entenderán incluidos en este supuesto los residuos industriales, incluso los asimilables a urbanos.
- b) La entrega de residuos procedentes de la valorización energética de residuos urbanos.
- c) El depósito de residuos ordenado por las autoridades públicas en situaciones de fuerza mayor, extrema necesidad o catástrofe.
- d) El depósito o abandono de animales muertos y desperdicios de origen animal.
- e) El depósito de los residuos producidos en las explotaciones agrícolas y ganaderas que no sean peligrosos y se mantengan exclusivamente en el marco de dichas explotaciones.
- f) La utilización de residuos inertes en obras de restauración, acondicionamiento o relleno, autorizadas administrativamente.

Serán sujetos pasivos a título de contribuyentes las personas físicas o jurídicas y los entes sin personalidad jurídica a los que se refiere la Ley General

Tributaria, que entreguen los residuos en un vertedero o que los abandonen en lugares no autorizados. Tendrán la consideración de sustitutos de los titulares de la explotación de los vertederos públicos o privados.

Tendrán la consideración de responsables solidarios los propietarios, usufructuarios, arrendatarios o poseedores por cualquier título de los terrenos o inmuebles donde se efectúen los abandonos de residuos en lugares no autorizados por la normativa sobre residuos de la Comunidad de Madrid.

El lugar de realización del hecho imponible, será el territorio de la Comunidad de Madrid, cuando la entrega de los residuos objeto del impuesto se produzca en un vertedero situado en el dicho territorio. Igualmente, se considerará que se ha realizado el hecho imponible, cuando se produzca el abandono de los residuos en terrenos o inmuebles situados dentro del ámbito territorial de la Comunidad de Madrid.

La base imponible estará constituida, según proceda, por el peso o volumen de los residuos depositados o abandonados.

Los tipos de gravámenes, son:

- a) 10 euros por tonelada de Residuos peligrosos, prorrateándose la parte correspondiente a cada fracción de tonelada.
- b) 7 euros por tonelada de Residuos no peligrosos, excluidos los Residuos de Construcción y Demolición, prorrateándose la parte correspondiente a cada fracción de tonelada.
- c) 3 euros por metro cúbico de Residuos procedentes de construcción y demolición, prorrateándose la parte correspondiente a cada fracción de metro cúbico.

En relación con la repercusión del Impuesto, el artículo 17 de la Ley reguladora del Impuesto, establece que el sustituto del contribuyente, deberá repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre el contribuyente, quedando éste obligado a soportarlo, siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en la presente Ley y en su normativa de desarrollo.

El sustituto del contribuyente deberá, presentar y suscribir una declaración por el impuesto en el lugar, plazo y forma determinados por Orden de la Consejería de Hacienda. Dicha declaración deberá comprender todos los hechos imposables realizados durante el período que la misma comprenda, incluidas las operaciones exentas, así como los datos necesarios para la determinación de las cuotas tributarias correspondientes. El sustituto del contribuyente deberá presentar declaración por el impuesto incluso en el caso de no haberse producido, en relación con el mismo, ningún hecho imponible durante el período a que se refiera la citada declaración.

La gestión, comprobación, investigación y recaudación de este impuesto se realizarán, por los órganos competentes de la Comunidad de Madrid, aplicando su propia normativa.

Contra los actos administrativos dictados en relación con el Impuesto sobre Depósito de Residuos, se podrá interponer, potestativamente, recurso de

reposición, o directamente reclamación ante los órganos económico-administrativos de la Comunidad de Madrid.

2.2.2.3. Tarifa de depuración de aguas residuales

La Comunidad de Madrid, en ejercicio de su potestad normativa, aprobó la Ley 10/1993, de 26 de octubre de la Comunidad Autónoma de Madrid, sobre vertidos líquidos industriales al sistema integral de saneamiento (BOCM de 12 de noviembre de 1993).

La Ley se sitúa en el marco de la Directiva 91/271/CEE, de 21 de mayo, relativa al tratamiento de las aguas residuales urbanas, que señala la necesidad de que los vertidos de aguas residuales industriales que entren en los sistemas colectores e instalaciones de tratamiento de aguas residuales urbanas sean objeto de un tratamiento previo para garantizar, principalmente, que no tengan efectos nocivos sobre las personas y el medio ambiente y no deterioren las infraestructuras de saneamiento.

El objeto de la Ley 10/1993 es regular los vertidos líquidos industriales al Sistema Integral de Saneamiento, con el fin de proteger las instalaciones de saneamiento, los recursos hidráulicos, y por tanto el medio ambiente y la salud de las personas en la Comunidad de Madrid.

Todos los vertidos líquidos industriales susceptibles de ser evacuados al Sistema Integral de Saneamiento en el ámbito territorial de la Comunidad de Madrid, quedan sujetos al ámbito de dicha Ley.

Las instalaciones industriales que viertan aguas residuales al Sistema Integral de Saneamiento y estén comprendidas en la Ley, deberán presentar la correspondiente Solicitud de Vertido, en el Ayuntamiento donde esté ubicada la actividad. El Ayuntamiento correspondiente podrá autorizar o denegar el vertido.

Corresponde a los Ayuntamientos y a la Comunidad de Madrid, a través de la Agencia de Medio Ambiente, ejercer las funciones de inspección y vigilancia de todos los vertidos que se realicen al Sistema Integral de Saneamiento, así como de las instalaciones de adecuación, pretratamiento o depuración del vertido instaladas por el usuario.

Las funciones de gestión, inspección, vigilancia y control sobre los vertidos industriales que correspondan a la Comunidad de Madrid podrán ser encomendadas por el Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid al Canal de Isabel II.

La Ley 17/1984, de 20 de diciembre, reguladora del abastecimiento y saneamiento del agua en la Comunidad de Madrid, contiene el régimen económico y financiero de esta actividad. Concretamente, al artículo 11 de la citada norma establece que, las tarifas de abastecimiento de agua y saneamiento comprenderán todos los gastos que origine la prestación de los servicios y se inspirarán en los principios de unidad, igualdad, progresividad y suficiencia.

En el artículo 12, la Ley 17/1984, dispone que la cuota suplementaria se establecerá reglamentariamente, en su caso, como sobreprecio de los metros

cúbicos consumidos o canon estimado en función del consumo y carga contaminante.

Estas tarifas pueden asimilarse a un impuesto medioambiental en el que el hecho imponible sea realizar vertidos líquidos de aguas residuales. Los sujetos pasivos quedarían configurados como aquellos usuarios de los servicios de depuración de aguas (determinados por su propia condición de consumidores de agua). La tarifa consta de una cuota fija y de otra variable que depende del agua consumida y de la contaminación vertida. El pago se lleva a efecto en la propia factura de agua, con la especificación correspondiente. La gestión y la recaudación de estas tarifas se encomienda al Canal de Isabel II.

2.2.3. *Tasas y contribuciones especiales de la Comunidad de Madrid*

La potestad tributaria de la Comunidad de Madrid, en el ámbito específico de las tasas y contribuciones especiales, encuentra su soporte constitucional en la previsión contenida en el artículo 157 de la Constitución Española, donde se reconoce a ambos instrumentos financieros como recursos de las Comunidades Autónomas.

En el mismo sentido, la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) ha desarrollado la citada previsión constitucional en sus artículos 7 y 8.

A las tasas se refiere el artículo 7 LOFCA previendo (en su apartado 1) que las Comunidades Autónomas podrán establecer tasas por la utilización de su dominio público, así como por la prestación de servicios públicos o la realización de actividades en régimen de Derecho Público de su competencia, que se refieran, afecten o beneficien de modo particular a los sujetos pasivos cuando concurra cualquiera de las circunstancias siguientes:

- a) Que no sean de solicitud voluntaria para los administrados, no considerándose voluntaria la solicitud por parte de los administrados:
 - cuando venga impuesta por disposiciones legales o reglamentarias.
 - cuando los bienes, servicios o actividades requeridos sean imprescindibles para la vida privada o social del solicitante.
- b) Que no se presten o realicen por el sector privado, esté o no establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente.

El mismo artículo 7 LOFCA, en su apartado 2, previene que cuando el Estado o las Corporaciones Locales transfieran a las Comunidades Autónomas bienes de dominio público para cuya utilización estuvieran establecidas tasas o competencias en cuya ejecución o desarrollo presten servicios o realicen actividades igualmente gravadas con tasas, aquéllas y éstas se considerarán como tributos propios de las respectivas Comunidades.

Finalmente, en sus apartados 3 y 4, el artículo 7 LOFCA contempla que el rendimiento previsto para cada tasa por la prestación de servicios o realiza-

ción de actividades no podrá sobrepasar el coste de dichos servicios o actividades, así como que, para la fijación de las tarifas de las tasas podrán tenerse en cuenta criterios genéricos de capacidad económica, siempre que la naturaleza de aquélla se lo permita.

Por lo que se refiere a las contribuciones especiales, el artículo 8 LOFCA señala que las Comunidades Autónomas podrán establecer contribuciones especiales por la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización por las mismas de obras públicas o del establecimiento o ampliación a su costa de servicios públicos, previéndose que la recaudación por la contribución especial no podrá superar el coste de la obra o del establecimiento o ampliación del servicio público soportado por la Comunidad Autónoma.

La propia LOFCA incorpora, entre las competencias tributarias de las Comunidades Autónomas (art. 17.b) la de establecimiento y modificación de sus propias tasas y contribuciones especiales, así como (art. 19.1) las de gestión, liquidación, recaudación e inspección de las mismas en su consideración de tributos propios de las Comunidades Autónomas. Finalmente, y en el plano revisor, el artículo 20 LOFCA atribuye a los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas, la competencia para conocer las reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra los actos dictados por las mismas cuando se trate de tributos propios y, en consecuencia, de las relativas a sus propias tasas y contribuciones especiales.

Por su parte, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), incluye (art. 2) a las tasas y contribuciones especiales entre las clases de tributos, incorporando el concepto legal de los citados instrumentos financieros que, en el caso de las contribuciones especiales es prácticamente transcripción literal del que contenía el artículo 26.1.b) de la derogada LGT 1963, así como de la referencia prevista en el artículo 8 LOFCA.

En el ámbito normativo propio de la Comunidad de Madrid, el Estatuto de Autonomía atribuye a la Asamblea de Madrid (art. 16.3.f) la potestad de establecer y exigir los tributos en general; incluye (art. 53.1) a los rendimientos de sus propias tasas y contribuciones especiales como un componente más de su Hacienda; y atribuye a la propia Comunidad (art. 56.1) las competencias relativas a su gestión, recaudación, liquidación e inspección, así como el conocimiento de las reclamaciones relativas a los mismos.

En el mismo sentido, la Ley 9/1990, de 8 de noviembre, Reguladora de la Hacienda de la Comunidad de Madrid, aun sin contener referencia singular a las tasas y contribuciones especiales, sí incorpora (art. 23) como un derecho económico de la Hacienda de la Comunidad, los rendimientos de sus propios tributos (y, en consecuencia, al gozar de tal naturaleza, los correspondientes a las propias tasas y contribuciones especiales).

En materia de tasas, y sin perjuicio de la aplicación de las previsiones contenidas en la LOFCA, así como de las propias de la LGT (en el marco delimitado por su art. 1.1), la regulación singular de este tributo se halla contenida en el Texto Refundido de la Ley de Tasas y Precios Públicos de la Comunidad de Madrid, que fue aprobado por Decreto Legislativo 1/2002, de 24 de octubre.

El citado Texto Refundido incorpora las disposiciones generales aplicables a todas las tasas de la Comunidad de Madrid, así como la definición de los elementos esenciales de las mismas, y también (Título IV) la regulación singular de cada tasa. A efectos didácticos, y para facilitar la búsqueda de la normativa aplicable a cada tasa en concreto, el artículo 32 del Texto Refundido incluye una clasificación de las diferentes tasas por áreas de actividad administrativa. A su vez, la regulación singular de cada tasa integra un Capítulo dentro del citado Título IV del Texto Refundido, donde se recoge, para cada tasa, la regulación de todos sus elementos esenciales.

La disposición adicional segunda del señalado Texto Refundido contempla el supuesto de las tasas vinculadas a servicios que, en el futuro, pudieran ser objeto de traspaso por parte del Estado, previéndose que seguirán exigiéndose por la normativa estatal que les fuese aplicable hasta el momento en que se adecue su régimen jurídico a lo previsto en la normativa autonómica.

Finalmente, en materia de contribuciones especiales, la Ley 14/1994, de 28 de diciembre, por la que se regulan los Servicios de Prevención y Extinción de Incendios y Salvamentos de la Comunidad de Madrid, contempla (art. 34) el establecimiento de una contribución especial cuyo hecho imponible es la obtención de un beneficio como consecuencia del establecimiento, mejora o ampliación del servicio de prevención y extinción de incendios y salvamentos por la Comunidad de Madrid.

2.2.4. *Tributos Cedidos*

2.2.4.1. Normativa reguladora: competencias normativas

El actual sistema de financiación está regulado por la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

La Ley 21/2001, en su artículo 17, dispone que se cede a las Comunidades Autónomas, el rendimiento total o parcial en su territorio de los siguientes tributos:

- a) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- b) Impuesto sobre el Patrimonio.
- c) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- d) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- e) Tributos sobre el Juego.
- f) Impuesto sobre el Valor Añadido.
- g) Impuesto sobre la Cerveza.
- h) Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas.
- i) Impuesto sobre Productos Intermedios.
- j) Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas.

- k) Impuesto sobre Hidrocarburos.
- l) Impuesto sobre las Labores del Tabaco.
- m) Impuesto sobre la Electricidad.
- n) Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.
- ñ) Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.

El Sistema de financiación establecido en la Ley 21/2001, se fundamenta en los principios de: generalidad, estabilidad, suficiencia, autonomía, solidaridad, coordinación, participación en la Agencia Estatal de Administración Tributaria y participación en los Tribunales Económico-Administrativos. Tales principios se materializan en la regulación concreta de los distintos elementos del Sistema.

Concretamente, en virtud del principio de autonomía, el Sistema de financiación amplía las potestades de decisión de las Comunidades Autónomas en materia fiscal, tanto en lo que respecta a la forma de obtención de sus recursos, como a las condiciones de prestación de sus servicios. Por tanto la Ley 21/2001, otorga mayores competencias normativas a las Comunidades Autónomas, en relación con los tributos cedidos.

El artículo 37 de la Ley 21/2001, establece que la titularidad de las competencias normativas, de gestión, liquidación, recaudación e inspección de los tributos cuyo rendimiento se cede a las Comunidades Autónomas, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión de dichos tributos, corresponde al Estado. Además, los artículos 38 y siguientes establecen cuales son las competencias normativas delegadas a las Comunidades Autónomas.

A. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:

Las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre:

- a) La escala autonómica aplicable a la base liquidable general. La estructura de esta escala deberá ser progresiva con idéntico número de tramos que la del Estado. Si una Comunidad Autónoma no aprobara para un periodo impositivo la escala autonómica, se aplicará la escala complementaria prevista en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- b) Deducciones por circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales y por aplicación de renta, siempre que no supongan, directa o indirectamente, una minoración del gravamen efectivo de alguna o algunas categorías de renta.

B. Impuesto sobre el Patrimonio:

Las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre:

- a) Mínimo exento.
- b) Tipo de gravamen.
- c) Deducciones y bonificaciones de la cuota.

C. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones:

Las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre:

- a) Reducciones de la base imponible. Las Comunidades Autónomas podrán crear, tanto para las transmisiones «inter vivos», como para las «mortis causa», las reducciones que consideren convenientes, siempre que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la Comunidad Autónoma de que se trate. Asimismo, las Comunidades Autónomas podrán regular las establecidas por la normativa del Estado, manteniéndolas en condiciones análogas a las establecidas por éste o mejorándolas. Cuando las Comunidades Autónomas creen sus propias reducciones, éstas se aplicarán con posterioridad a las establecidas por la normativa del Estado.
- b) Tarifa del impuesto.
- c) Cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente.
- d) Deducciones y bonificaciones de la cuota.

D. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados:

Las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre:

- a) Tipos de gravamen: En relación con la modalidad «Transmisiones Patrimoniales Onerosas», las Comunidades Autónomas podrán regular el tipo de gravamen en:
 - Concesiones administrativas.
 - Transmisión de bienes muebles e inmuebles.
 - Constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre muebles e inmuebles, excepto los derechos reales de garantía.
 - Arrendamiento de bienes muebles e inmuebles. Los modelos de contrato para el arrendamiento de inmuebles podrán ser elaborados por la propia Comunidad Autónoma.En relación con la modalidad «Actos Jurídicos Documentados», las Comunidades Autónomas podrán regular el tipo de gravamen de los documentos notariales.
- b) Deducciones y bonificaciones de la cuota. Las deducciones y bonificaciones aprobadas por las Comunidades Autónomas sólo podrán afectar a los actos y documentos sobre los que las Comunidades

Autónomas pueden ejercer capacidad normativa en materia de tipos de gravamen con arreglo a lo dispuesto en la letra anterior. En todo caso, resultarán compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa.

E. Tributos sobre el Juego:

Las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre:

- a) Exenciones.
- b) Base imponible.
- c) Tipos de gravamen y cuotas fijas.
- d) Bonificaciones.
- e) Devengo.

F. Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte:

Las Comunidades Autónomas Peninsulares y Comunidad Autónoma de Illes Balears, podrán asumir competencias normativas sobre el tipo de gravamen dentro de la siguiente banda:

- a) Vehículos automóviles de turismo de cilindrada inferior a 1.600 centímetros cúbicos si están equipados con motor de gasolina o de cilindrada inferior a 2.000 centímetros cúbicos si están equipados con motor diesel: entre el 7,00 y el 8,05 por 100.
- b) Resto de medios de transporte: entre el 12,00 y el 13,80 por 100.

G. Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos:

Las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre el tipo de gravamen autonómico dentro de la siguiente banda:

- a) Gasolinas: desde 0 hasta 10 euros por 1.000 litros.
- b) Gasóleo de uso general: desde 0 hasta 10 euros por 1.000 litros.
- c) Gasóleo de usos especiales y de calefacción: desde 0 hasta 2,50 euros por 1.000 litros.
- d) Fuelóleo: desde 0 hasta 0,40 euros por tonelada.
- e) Queroseno de uso general: desde 0 hasta 10 euros por 1.000 litros.
- f) Queroseno de calefacción: desde 0 hasta 2,5 euros por 1.000 litros.

En los Impuesto sobre el Valor Añadido, Impuesto sobre la Cerveza, Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, Impuesto sobre Productos

Intermedios, Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, Impuesto sobre Hidrocarburos, Impuesto sobre las Labores del Tabaco e Impuesto sobre la Electricidad, las Comunidades Autónomas carecen de competencias normativas.

2.2.4.2. Medidas adoptadas por la Comunidad de Madrid

A. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Hasta el ejercicio 2003 estaban vigentes en la Comunidad de Madrid 5 deducciones aplicables sobre la parte autonómica de la cuota íntegra del impuesto:

- Deducción por nacimiento o adopción de hijos.
- Deducción por acogimiento familiar de menores.
- Deducción por acogimiento no remunerado de mayores de 65 años y/o discapacitados.
- Deducción por donativos a fundaciones.
- Deducción para compensar la carga tributaria de determinadas ayudas.

En el ejercicio 2003 se introdujeron dos nuevas deducciones:

- Deducción por adopción internacional de hijos.
- Deducción por arrendamiento de vivienda habitual de menores de 35 años.

Las deducciones por nacimiento o adopción de hijos, por acogimiento familiar de menores, por acogimiento no remunerado de mayores de 65 años y/o discapacitados, y por arrendamiento de vivienda habitual, estaban sometidas a límites de renta de los contribuyentes, de forma que no podían aplicarse por aquellos contribuyentes cuya renta del periodo impositivo fuera superior a 22.500 euros en tributación individual o a 31.700 euros en tributación conjunta. Asimismo, la deducción por donativos estaba sometida a límite de forma que la suma de la base de deducción por la misma, junto con la base de la deducción por donativos estatal no podía superar el 10 por ciento de la base liquidable del contribuyente.

En la actualidad (la normativa actual aparece recogida en la Ley 7/2007, de 21 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas) estas mismas medidas continúan vigentes en la Comunidad de Madrid, si bien alguna de ellas ha experimentado variaciones de especial importancia:

- La deducción por nacimiento o adopción de hijos, ha incrementado la cuantía de la misma en el caso de partos o adopciones múltiples, pasando de 200 a 600 euros adicionales.

- La deducción por acogimiento no remunerado de mayores de 65 años y/o discapacitados incrementó su cuantía, de 600 a 900 euros.
- La deducción por arrendamiento de vivienda habitual por menores de 35 años también incrementó su cuantía máxima pasando de 700 a 840 euros.
- La deducción por donativos a fundaciones, pasó del 10 al 15 por ciento de las donaciones efectuadas.
- La deducción para compensar la carga tributaria de determinadas ayudas pasó de un porcentaje de la ayuda percibida a una cuantía fija (600 euros).
- Los límites de renta aplicables a determinadas deducciones se han ido incrementando en las diferentes Leyes de Medidas Fiscales y Administrativas aprobadas por la Comunidad de Madrid, para adaptar su importe al incremento del coste de la vida. En la actualidad, dicho límite se sitúa en 25.620 euros en tributación individual o a 36.200 euros en tributación conjunta. Asimismo, el límite de base de la deducción por donativos ha pasado, con la Ley 4/2006, de 22 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas, a ser independiente, de forma que el importe donado que se beneficie de la deducción autonómica no puede sobrepasar el 10 por ciento de la base liquidable del contribuyente.

Además, en la Ley 4/2006, y con vigencia desde 1 de enero de 2007, la Comunidad de Madrid ha establecido una nueva tarifa autonómica con tipos marginales más bajos que los establecidos en la tarifa autonómica subsidiaria aprobada por el Estado.

La tarifa autonómica actual es la siguiente:

Base liquidable	Cuota íntegra	Resto Base Liquidable	Tipo aplicable
Hasta euros	Euros	Hasta euros	Porcentaje
0	0	17.360,00	7,94%
17.360,00	1.378,38	15.000,00	9,43%
32.360,00	2.792,88	20.000,00	12,66%
52.360,00	5.324,88	resto	15,77%

La nueva tarifa supone una reducción de 0,4 puntos en el primer tipo marginal (que pasa del 8,34%, establecido en la tarifa subsidiaria estatal, al 7,94%), 0,3 en el segundo (que pasa del 9,73% al 9,43%), 0,2 en el tercero (que pasa del 12,86% al 12,66%) y 0,1 en el cuarto (que pasa del 15,87% al 15,77%).

B. Impuesto sobre el Patrimonio

La Comunidad de Madrid, en ejercicio de su potestad normativa, mediante la Ley 2/2004, de 31 de mayo, de Medidas Fiscales y Administrativas,

modificó por primera vez el mínimo exento en el Impuesto sobre el Patrimonio. Concretamente en el artículo 2 del citado texto normativo se incrementa desde 108.182,18 euros, que señala la normativa estatal, hasta los 112.000 euros.

La Ley 2/2004, de 31 de mayo, de Medidas Fiscales y Administrativas, de la Comunidad de Madrid, mantuvo el mínimo exento en 112.000 euros e incrementó hasta 224.000 euros dicho mínimo exento para los contribuyentes discapacitados con un grado de minusvalía reconocido igual o superior al 65 por 100.

Para el ejercicio 2008, la Ley 7/2007, de 21 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas, de la Comunidad de Madrid, mantiene los mínimos exentos incrementados y además modifica la tarifa del impuesto reduciendo el número de tramos de 7 a 6, bajando el tipo marginal máximo del 2,5% al 1,5% y los demás tipos marginales en diversas cuantías.

Respecto al futuro de este impuesto, hay que señalar que, entre los países de la Unión Europea, en el año 2007, sólo está vigente en tres: España, Francia y Suecia, país este último que tiene prevista su supresión en 2007, de modo que en 2008 sólo España y Francia contarán con un impuesto sobre el Patrimonio neto. Por último hay que señalar el anuncio realizado por el Gobierno sobre la inmediata supresión del impuesto.

C. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

C.1. *Sucesiones*

La Comunidad de Madrid, desde el año 1998, a través de las sucesivas leyes de medidas ha venido ejerciendo su competencia normativa, aunque va a ser a partir del año 2004 cuando se va a iniciar un proceso de «desfiscalización» del Impuesto.

Con la Ley 4/2006, de 22 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas, se concluye el proceso de «desfiscalización» del Impuesto para los grupos I y II, en la modalidad de Sucesiones.

Con anterioridad al año 2004 se habían adoptado algunas medidas entre las que cabe destacar la equiparación de parejas de hecho a cónyuges, medida que se introdujo con la Ley 13/2002, de 20 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas.

Concretamente dicho proceso presenta las siguientes fases:

1º Año 2004: Bonificación del 99 por 100 para grupo I:

Con la Ley 2/2004, de 31 de mayo, de Medidas Fiscales y Administrativas, se aprueba una bonificación del 99 por 100 en la cuota correspondiente al impuesto que grava las adquisiciones «mortis causa» cuando los herederos sean hijos y descendientes del causante menores de 21 años, lo que supondrá la eliminación práctica del gravamen para este grupo de contribuyentes, con vigencia desde 1 de enero de 2004.

Además, se establece una nueva reducción aplicable al gravamen que recae sobre los donativos de padres a hijos para la adquisición de su primera vivienda habitual.

2º Año 2005: Reducción de 50.000 euros para grupo II:

La Ley 5/2004, de 28 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas, amplía la reducción en la base imponible para los sujetos pasivos incluidos en los Grupos I y II de parentesco regulado en el artículo 20.2 de la Ley 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Afecta la medida, por tanto, al cónyuge viudo, así como a los descendientes del causante, hijos y demás descendientes naturales o adoptivos, y a los ascendientes en línea recta, también naturales y adoptivos, del mismo. Paralelamente, se incrementa el importe de la reducción aplicable a discapacitados.

Concretamente, el importe de las reducciones era:

- Grupo I: Adquisiciones por descendientes y adoptados menores de veintiún años, 55.000 euros.
- Grupo II: Adquisiciones por descendientes y adoptados de veintiuno o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes, 50.000 euros.
- Grupo III: Adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad, 7.850 euros.
- Grupo IV: En las adquisiciones por colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños, no habrá lugar a reducción.
- Discapacitados con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100: Se aplicará, además de las que pudieran corresponder en función del grado de parentesco con el causante, una reducción de 55.000 euros.

Asimismo se sigue manteniendo la bonificación del 99 por 100 de la cuota para los descendientes del causante menores de 21 años en las adquisiciones «mortis causa».

Por otro lado, se reduce el período de mantenimiento, en el patrimonio del adquirente, de diez a cinco años tanto de los bienes y derechos pertenecientes a empresas individuales o negocios profesionales del causante, como de las participaciones en entidades a los que resulte de aplicación la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio. Dicho periodo de mantenimiento sólo sería operativo para los hechos imposables devengados desde el 1 de enero de 2005, fecha de entrada en vigor de la citada Ley.

3º Año 2006: Reducción de 100.000 euros para grupo II:

En la Ley 7/2005, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas, se regulan las reducciones de la base imponible aplicables a

las adquisiciones «mortis causa», la tarifa y los coeficientes correctores de la cuota, y las bonificaciones en cuota. En esta Ley se recogen las disposiciones que ya han estado vigentes durante el año 2005 con dos novedades destacables: por un lado, se aumenta la cuantía de la reducción por parentesco, aplicable en las adquisiciones «mortis causa», para los sujetos pasivos incluidos en los Grupos I y II del artículo 20.2 de la Ley del impuesto y, por otro lado, se establece una bonificación en la cuota para las adquisiciones «inter vivos» a los mismos parientes a que resulta aplicable la reducción citada anteriormente.

Por lo que se refiere a las reducciones aplicables a las adquisiciones «mortis causa», el importe de las mismas era:

- Grupo I: Adquisiciones por descendientes y adoptados menores de veintiún años, 100.000 euros.
- Grupo II: Adquisiciones por descendientes y adoptados de veintiuno o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes, 100.000 euros.
- Grupo III: Adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad, 7.850 euros.
- Grupo IV: En las adquisiciones por colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños, no habrá lugar a reducción.
- Discapacitados con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100: Se aplicará, además de las que pudieran corresponder en función del grado de parentesco con el causante, una reducción de 55.000 euros

Por otra parte, se sigue manteniendo la bonificación del 99 por 100 de la cuota para los descendientes del causante menores de 21 años en las adquisiciones «mortis causa».

En relación con el plazo de mantenimiento de los bienes y derechos pertenecientes a empresas individuales o negocios profesionales del causante, como de las participaciones en entidades a los que resulte de aplicación la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, sigue siendo de cinco años, pero con una novedad que se recogía en la Disposición Transitoria Primera, que consiste en que dicho plazo de mantenimiento, resultará aplicable también a los bienes o derechos adquiridos por transmisión «mortis causa» antes de la entrada en vigor de esta Ley.

4º año 2007: Bonificación del 99% para Grupo II:

La Ley 4/2006, de 22 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas para 2007, mantiene todas las mediadas anteriormente citadas y como novedad se incorpora una bonificación del 99 por 100 de la cuota para adquisiciones «mortis causa» por descendientes y adoptados de veintiuno o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes, es decir, grupo II.

Sin embargo, se ha modificado el importe de las reducciones por parentesco, concretamente, tales reducciones quedan fijadas con los siguientes importes:

- Grupo I: Adquisiciones por descendientes y adoptados menores de veintiún años, 48.000 euros.
- Grupo II: Adquisiciones por descendientes y adoptados de veintiuno o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes, 16.000 euros.
- Grupo III: Adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad, 8.000 euros.
- Grupo IV: En las adquisiciones por colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños, no habrá lugar a reducción.
- Discapacitados con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100: Se aplicará, además de las que pudieran corresponder en función del grado de parentesco con el causante, una reducción de 55.000 euro.

Por tanto la «desfiscalización» del impuesto para adquisiciones «mortis causa», se ha llevado a cabo mediante la articulación de bonificaciones del 99 por 100 en la cuota del Impuesto, bonificación que se mantiene vigente en 2008.

C.2. Donaciones

La Ley 7/2005, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas para 2006, dispuso que en las adquisiciones «inter vivos», los sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II de parentesco de los previstos en el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aplicarán una bonificación del 99 por 100 en la cuota tributaria derivada de las mismas. Será requisito necesario para la aplicación de esta bonificación que la donación se formalice en documento público.

Cuando la donación sea en metálico o en cualquiera de los bienes o derechos contemplados en el artículo 12 de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio, la bonificación solo resultará aplicable cuando el origen de los fondos donados esté debidamente justificado, siempre que, además, se haya manifestado en el propio documento público en que se formalice la transmisión el origen de dichos fondos.

Por tanto, la aplicación del beneficio fiscal se articula de idéntica manera que para el caso de las sucesiones, si bien ahora nos encontramos con la particularidad de un requisito formal: formalización en documento público. También se especifica que se ha de acreditar el origen de los fondos para el caso de transmisión de dinero en metálico o depósitos en cuenta corriente o de ahorro, a la vista o a plazo.

Hay que precisar que la bonificación se aplica también, además de a la donación, a otros negocios jurídicos gratuitos e «inter vivos», como es el caso de los enumerados en el artículo 12 del real decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, como son:

- a) La condonación de deuda, total o parcial, realizada con ánimo de liberalidad.
- b) La renuncia de derechos a favor de persona determinada.
- c) La asunción liberatoria de la deuda de otro sin contraprestación, salvo en el caso previsto en el artículo 37 de este Reglamento.
- d) El desistimiento o el allanamiento en juicio o arbitraje en favor de la otra parte, realizados con ánimo de liberalidad, así como la transacción de la que resulte una renuncia, un desistimiento o un allanamiento realizados con el mismo ánimo.
- e) El contrato de seguro sobre la vida, para caso de sobrevivencia del asegurado, y el contrato individual de seguro para caso de fallecimiento del asegurado que sea persona distinta del contratante, cuando en uno y otro caso el beneficiario sea persona distinta del contratante.

La bonificación del 99% en la cuota de donaciones se mantiene vigente en 2007 y 2008.

D. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales

La Comunidad de Madrid ha venido ejerciendo su competencia normativa en el ámbito del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales mediante la fijación de tipos impositivos en las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas.

Con la Ley 24/1999, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas, en lo referente al impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, se han establecido dos tipos de gravamen diferenciados para la transmisión de inmuebles, uno de carácter general y otro reducido para las adquisiciones de vivienda habitual situada en el Distrito Centro de Madrid.

Así, estableció un tipo general del 7 por 100 en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas para bienes inmuebles, superior al 6 por 100 que señala la normativa estatal pero igual al tipo de IVA aplicable a la adquisición de viviendas que acababa de elevarse del 6% al 7%. Para la adquisición de vivienda habitual situada en el Distrito Centro de Madrid, el tipo se fijó en el 4 por 100. Tales tipos se encuentran vigentes en la actualidad.

En la Ley 5/2004, de 28 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas, se introduce otro nuevo supuesto de aplicación del tipo impositivo reducido del 4 por 100 en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, por la adquisición de vivienda habitual para familias numerosas.

En los años posteriores, hasta hoy, se han mantenido estas medidas.

E. Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados

La Comunidad de Madrid ha venido ejerciendo su competencia normativa en el ámbito del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados mediante la fijación de tipos impositivos.

La Ley 24/1999, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas, ha establecido un nuevo tipo de gravamen, en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, para las declaraciones tributarias presentadas en las que se renuncie a la exención de IVA, de modo que en las primeras copias de escrituras donde se recoja de manera expresa la renuncia a la exención contenida en el artículo 20, dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, se aplicará el tipo de gravamen del 1,5 por 100. Dicho tipo se sigue aplicando.

En la Ley 14/2001, de 26 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas, en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, se sustituye la cuota gradual del 0,5% que grava los documentos y actas notariales por una escala progresiva aplicable a la adquisición de viviendas, otra escala progresiva aplicable a los préstamos hipotecarios vinculados a la adquisición de viviendas y un tipo proporcional aplicable al resto de operaciones sujetas a dicha cuota. Con ello se pretende, por una parte, dar un tratamiento específico a la adquisición de viviendas y a la constitución de préstamos hipotecarios vinculados a aquélla, que resultan ser las operaciones más importantes sujetas a la cuota gradual citada y, por otra parte, atender a la relevancia social de la adquisición de vivienda, de modo que se apliquen tipos reducidos a la adquisición de viviendas protegidas no exentas y de viviendas de precio reducido y a los préstamos hipotecarios vinculados a dichas adquisiciones. Tales tipos son:

1. Primeras copias de escrituras y actas notariales que documenten transmisiones de viviendas.

- a) Se aplicará el tipo 0,2 por 100 cuando se transmitan viviendas de protección pública reguladas en la Ley 6/1997, de 8 de enero, de Protección Pública a la Vivienda de la Comunidad de Madrid, con una superficie construida máxima de 110 metros cuadrados y útil de 90 metros cuadrados, que no cumplan los requisitos para gozar de la exención aplicable a las Viviendas de Protección Oficial.

Cuando el adquirente de la vivienda de protección pública sea un titular de familia numerosa, se aplicará el límite máximo incrementado de superficie construida que resulte de lo dispuesto en el artículo 13 de la Ley 25/1971, de 19 de junio, de Protección a la Familia Numerosa y en sus normas de desarrollo.

- b) Se aplicará el tipo 0,4 por 100 cuando se transmitan viviendas cuyo valor real sea igual o inferior a 120.000 euros.
- c) Se aplicará el tipo 0,5 por 100 cuando se transmitan viviendas cuyo valor real sea igual o inferior a 180.000 euros y superior a 120.000 euros.
- d) Se aplicará el tipo 1 por 100 cuando se transmitan viviendas cuyo valor real sea superior a 180.000 euros.

2. Primeras copias de escrituras y actas notariales que documenten préstamos con garantía hipotecaria para la adquisición de vivienda.

- a) Se aplicará el tipo 0,4 por 100 cuando el valor real del derecho que se constituya sea igual o inferior a 120.000 euros.
- b) Se aplicará el tipo 0,5 por 100 cuando el valor real del derecho que se constituya sea igual o inferior a 180.000 euros y superior a 120.000 euros.
- c) Se aplicará el tipo 1 por 100 cuando el valor real del derecho que se constituya sea superior a 180.000 euros.

Los tipos correspondientes a la escala progresiva señalada se encuentran vigentes en la actualidad, dado que no se ha introducido ninguna media nueva en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados.

F. Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte

La Comunidad de Madrid no ha adoptado ninguna medida en este impuesto.

G. Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos

El artículo 44 y la disposición transitoria tercera de la Ley 21/2001, disponía que las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre el tipo de gravamen autonómico, para todos o alguno de los productos gravados, dentro de las bandas que la citada Ley determina.

La Ley 30/2002, de 1 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad de Madrid y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión, hace efectiva la cesión a la Comunidad de Madrid desde el 1 de enero de 2002 del rendimiento del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, y le atribuye la facultad de dictar para sí misma normas legislativas en los casos y condiciones previstos en la citada Ley 21/2001, entre los que se encuentran los tipos de gravamen autonómicos de este impuesto.

Después de asumir la Comunidad de Madrid las competencias en materia de sanidad, el Gobierno Regional se marcó como una de sus principales prioridades la de mejorar las prestaciones que el Sistema Sanitario Público madrileño ofrece a sus ciudadanos. Para coadyuvar a la financiación de la sanidad, se reguló del tipo de gravamen autonómico del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, cuyo rendimiento queda afectado en su totalidad a la financiación de gastos de naturaleza sanitaria.

Concretamente los tipos fijados por la Ley 7/2002, de 25 de julio, de la Comunidad Autónoma de Madrid, por la que se regula el tipo de gravamen autonómico del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos en la Comunidad de Madrid, eran para el año 2002, los siguientes:

- a) Gasolinas: 10 euros por 1.000 litros.
- b) Gasóleo de uso general: 10 euros por 1.000 litros.
- c) Gasóleo de usos especiales y de calefacción: 2,50 euros por 1.000 litros.
- d) Fuelóleo: 0,40 euros por tonelada.
- e) Queroseno de uso general: 10 euros por 1.000 litros.
- f) Queroseno de calefacción: 2,50 euros por 1.000 litros.

Asimismo, la Disposición Transitoria Única de la Ley 7/2002, señalaba que los tipos que se aplicarían en los sucesivos años, hasta alcanza el máximo permitido serían:

1. Ejercicio 2003:

- a) Gasolinas: 17 euros por 1.000 litros.
- b) Gasóleo de uso general: 17 euros por 1.000 litros.
- c) Gasóleo de usos especiales y de calefacción: 4,25 euros por 1.000 litros.
- d) Fuelóleo: 0,70 euros por tonelada.
- e) Queroseno de uso general: 17 euros por 1.000 litros.
- f) Queroseno de calefacción: 4,25 euros por 1.000 litros.

2. Ejercicio 2004 y siguientes:

- a) Gasolinas: 24 euros por 1.000 litros.
- b) Gasóleo de uso general: 24 euros por 1.000 litros.
- c) Gasóleo de usos especiales y de calefacción: 6 euros por 1.000 litros.
- d) Fuelóleo: 1 euro por tonelada.
- e) Queroseno de uso general: 24 euros por 1.000 litros.
- f) Queroseno de calefacción: 6 euros por 1.000 litros

No obstante, la Ley 13/2003, de 23 de diciembre, de prórroga de determinadas medidas fiscales vigentes en 2003, modifica la Disposición Transitoria Única de la Ley 7/2002, de 25 de julio, con el fin de mantener para el año 2004 y siguientes los tipos de gravamen vigentes durante el año 2003, que son los que se encuentran vigente en la actualidad.

H. Tributos sobre el Juego

En el nuevo marco de financiación de las Comunidades Autónomas, la Comunidad Autónoma de Madrid utiliza, por primera vez, la capacidad normativa en materia de tributos sobre el juego en la Ley 13/2002, de 20 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas, en dicha Ley 13/2002 se refunde la Tasa sobre los Juegos de Suerte, envite o azar y la Tasa sobre Rifas, Tómbolas, Apuestas y Combinaciones Aleatorias y los recargos que sobre

dichas tasas tenía establecidos la Comunidad de Madrid. En el caso de las cuotas fijas para las máquinas de tipo «B» y «C» se actualizó su importe con la finalidad de equiparar su fiscalidad a la existente en otras CCAA. Se creó una cuota fija para otras máquinas recreativas con premio en especie, teniendo en cuenta que no tenían establecida hasta la fecha una cuota específica.

Asimismo, se procedió a modificar los períodos de ingreso de las cuotas fijas de las máquinas recreativas y de azar con la finalidad de que los sujetos pasivos no viniesen obligados a ingresar las correspondientes cuotas los primeros veinte días de cada trimestre, trasladándose los períodos de ingreso a los primeros veinte días del último mes de cada trimestre.

En cuanto a la tarifa aplicable a los casinos de juego, se refundieron los tipos marginales aplicables a cada tramo de la base imponible y el recargo que, sobre la cuota, tenía establecido la Comunidad de Madrid, ajustando los tramos resultantes para que el resultado sobre la cuota a ingresar fuese neutro.

Por lo que respecta a la Tasa sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias, además de refundir los tipos de la Tasa y los recargos, se procedió a regular la forma y tiempo de pago.

En el ejercicio 2005, mediante la Ley 5/2004, de 28 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas se estableció un tipo impositivo reducido para las apuestas hípcas en la Tasa sobre Rifas, Tómbolas, Apuestas y Combinaciones Aleatorias.

En el ejercicio 2006, mediante la Ley 7/2005, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas se modificó la Tarifa aplicable a los juegos en casinos, y se estableció un tipo único de la Tasa Fiscal del Juego aplicable a esta actividad en el caso de que se ampliase el número de autorizaciones de Casinos de Juego. Además se reguló «*ex novo*» la fiscalidad de las apuestas sobre acontecimientos deportivos de competición o de otro carácter previamente determinado.

Para el ejercicio 2007, la regulación en esta materia es la contenida en la Ley 4/2006, de 22 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas que como novedad regula la base imponible y el tipo tributario aplicable a una nueva modalidad de juego, la del bingo electrónico, manteniéndose vigente el conjunto de medidas anteriormente señalado.

Por último, para el ejercicio 2008, se han suprimido los dos impuestos propios en materia de bingo y bingo simultáneo, y se ha modificado, en consecuencia, la tarifa aplicable al juego del bingo que pasa al 22% para el bingo y al 30% para el bingo electrónico.

2.2.5. *Recargos de las CCAA sobre tributos estatales y locales*

2.2.5.1. Recargos sobre tributos estatales

El artículo 4 de la LOFCA incluye como recurso tributario de las CCAA los recargos que pudieran establecerse sobre los tributos del Estado.

De acuerdo con el artículo 12 de la LOFCA las CCAA pueden establecer recargos sobre los tributos del Estado susceptibles de cesión (los enumerados en el apartado anterior) excepto en el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos. En el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y en los Impuestos Especiales únicamente podrán establecerse recargos cuando tengan competencias normativas en materia de tipos de gravamen, competencias que al día de hoy la ley no concede.

Los recargos que establezcan las Comunidades Autónomas no pueden configurarse de forma que supongan una minoración de los ingresos del Estado por dichos impuestos, ni desvirtuar la naturaleza o estructura de los mismos.

Pese a la previsión legal, lo cierto es que ninguna Comunidad Autónoma ha establecido recargos sobre los grandes tributos estatales (IRPF, ISD, ITP y AJD, IP). Las razones son fundamentalmente dos: por una parte en todos estos impuestos las CCAA tienen ahora competencia normativa sobre los tipos o escalas de gravamen, por lo que técnicamente es más correcto modificar el tipo o escala que establecer un recargo. Por otra, el establecimiento de un recargo sobre un impuesto estatal tiene un coste político importante derivado de su fácil visualización, razón por la cual ninguna CCAA estableció recargos en el pasado cuando no tenían competencias normativas sobre tipos ni escalas de gravamen. Únicamente la Comunidad de Madrid estableció por ley 15/1984, de 19 de diciembre, un recargo del 3% sobre el IRPF, que fue posteriormente derogado por ley 10/1990, de 4 de diciembre, pese a que el Tribunal Constitucional, en su STC 150/1990, de 4 de octubre, desestimó los recursos de inconstitucionalidad que se habían presentado contra aquella.

Respecto a otros tributos estatales, la Comunidad de Madrid estableció mediante la Ley 12/1994, de 27 de diciembre de Tributación sobre los juegos de suerte, envite o azar, un recargo sobre la Tasa que grava los juegos de suerte, envite o azar celebrados en Casinos y mediante máquinas o aparatos automáticos. Posteriormente, y mediante la modificación introducida en dicha Ley por la Ley 28/1997, de 26 de diciembre, se estableció un recargo sobre la Tasa estatal que grava las rifas, tómbolas, apuestas y las combinaciones aleatorias. Ambos recargos han sido derogados desde el 1 de enero de 2008 por la Ley 7/2007, de 21 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas para 2008.

2.2.5.2. Recargos sobre tributos locales

El artículo 53 del Estatuto de Autonomía de la Comunidad de Madrid incluye como recurso de la Comunidad los recargos que se establezcan sobre los tributos del Estado.

Por otra parte, como Comunidad uniprovincial, la Comunidad de Madrid puede establecer recargos sobre los tributos locales que la legislación local prevé para la financiación de las Diputaciones Provinciales.

En uso de sus competencias, la Comunidad de Madrid ha establecido un recargo sobre el Impuesto Municipal sobre Actividades Económicas (IAE).

2.2.5.3. Recargo en el Impuesto sobre Actividades Económicas

El Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, en su artículo 134, establece el recargo de las Provincias en el Impuesto sobre Actividades Económicas.

Dicho recargo se exigirá a los mismos sujetos pasivos y en los mismos casos contemplados en la normativa reguladora del impuesto y consistirá en un porcentaje único que recaerá sobre las cuotas municipales modificadas por la aplicación del coeficiente de ponderación previsto en el artículo 86 de esta ley y su tipo no podrá ser superior al 40 por ciento.

La gestión del recargo se llevará a cabo, juntamente con el impuesto sobre el que recae, por la entidad que tenga atribuida la gestión de éste.

El importe de la recaudación del recargo provincial se entregará a las respectivas Diputaciones en la forma que reglamentariamente se determine, teniendo en cuenta la fórmula de gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas.

La Comunidad de Madrid que, de acuerdo con la disposición transitoria cuarta de su Estatuto de Autonomía, asumió la condición de titular de los recursos de la Diputación en la provincia, aprobó la Ley 16/1991, de 18 de diciembre, del Recargo de la Comunidad de Madrid en el Impuesto sobre Actividades Económicas, estableciendo un recargo del 40 por 100 sobre las cuotas mínimas municipales del impuesto, así como la regulación para los Ayuntamientos de determinados aspectos en cuanto a gestión, plazo y modo de entrega del importe recaudado por este concepto.

Ley 17/1995, de 16 de octubre, para la modificación de la Ley 16/1991, de 18 de diciembre, del recargo de la Comunidad de Madrid en el Impuesto sobre Actividades Económicas, acometió la rebaja del recargo provincial sobre el Impuesto de Actividades Económicas a fin de disminuir la presión fiscal existente e impulsar el sector empresarial y profesional, fijando un recargo del 20 por 100 sobre las cuotas mínimas municipales del impuesto sobre actividades económicas que se devenguen en la Comunidad de Madrid a partir del 1 de enero de 1996.

2.2.6. *Desarrollo reglamentario de la potestad tributaria*

El artículo 60 del Estatuto de Autonomía atribuye al Consejo de Gobierno la potestad para:

- a) Aprobar los reglamentos generales de sus propios tributos.
- b) Elaborar las normas generales precisas para gestionar los impuestos estatales cedidos, de acuerdo con los términos de dicha cesión.

2.2.6.1. Reglamentos de los tributos propios

Como se ha visto en un punto anterior, la Comunidad de Madrid tiene vigentes tres impuestos propios. No obstante, ninguno de ellos cuenta con un

reglamento general de desarrollo, en la medida en que todas las cuestiones relevantes de dichos impuestos están reguladas en la ley.

2.2.6.2. Reglamentos de gestión de tributos cedidos

La Ley 21/2001, que regula el actual sistema de financiación autonómica dispone en su artículo 19.1 que los tributos cedidos en cuanto a su gestión se regirán por la Ley General Tributaria y los reglamentos generales de desarrollo de dicha ley.

No obstante lo anterior, los artículos 40, 41 y 42 de dicha ley atribuyen a las Comunidades Autónomas competencias normativas para regular aspectos de gestión y liquidación.

Pese a ello ni la Comunidad de Madrid, ni las demás Comunidades Autónomas de régimen común han aprobado normas generales de gestión y liquidación de aplicación a los tributos cedidos debido, en buena parte, a que muchos de dichos aspectos tienen carácter básico y, en consecuencia, su regulación es competencia exclusiva del Estado. Por ello las Comunidades Autónomas se han limitado, en relación con la gestión de los tributos cedidos a regular cuestiones accesorias como los modelos de autoliquidación y la forma y lugar de presentación de declaraciones y autoliquidaciones y de pago.

2.3. Derecho comparado autonómico

2.3.1. *Estatutos de Autonomía*

En su redacción original, todos los Estatutos de Autonomía de las Comunidades Autónomas de régimen común tenían un precepto sobre la potestad tributaria con una redacción similar a la del artículo 59 del Estatuto de Autonomía de la Comunidad de Madrid.

Los nuevos Estatutos han mantenido en general, aunque no todos, un precepto similar pero modificando la redacción.

2.3.1.1. Comunidades que no han modificado su Estatuto de Autonomía

Siete Comunidades Autónomas tienen en su Estatuto de Autonomía unos preceptos con redacción similar a la de los artículos 59 y 60 del Estatuto de Autonomía de la Comunidad de Madrid. Son las siguientes:

- Galicia: Artículos 51 y 52 de su Estatuto.
- Canarias: Artículos 59 y 60 de su Estatuto.
- Asturias: Artículo 46 de su Estatuto.
- Cantabria: Artículos 54 y 55 de su Estatuto.
- Rioja: Artículos 55 y 48 de su Estatuto.

- Extremadura: Artículos 58 y 60 de su Estatuto.
- Murcia: Artículo 45 de su Estatuto.

2.3.1.2. Comunidades que han modificado su Estatuto de Autonomía

Algunos de los nuevos Estatutos mantienen preceptos sobre la potestad tributaria mientras que otros los han suprimido por entender que esta cuestión ya está regulada en la Constitución, en la LOFCA y en la LGT. En todo caso, los que han mantenido la regulación han simplificado su redacción. La situación es la siguiente:

- Cataluña: Artículo 203 de su Estatuto.
- Andalucía: Artículo 179 de su Estatuto.
- Valencia: Sin precepto similar.
- Baleares: Sin precepto similar.
- Castilla y León: Artículo 24 de su Estatuto.
- Castilla-La Mancha: Sin precepto similar.

2.3.2. *Tributos propios establecidos por las Comunidades Autónomas*

Las limitaciones impuestas por la LOFCA a la potestad normativa de las CCAA en materia de tributos propios suponen que el ámbito material en la que las CCAA. pueden ejercer sus competencias es muy estrecho, dado que la mayor parte de fuente de riqueza imponible ya están gravadas por impuestos del Estado o de las Corporaciones Locales.

En consecuencia, la actividad legislativa de las CCAA en esta materia ha sido escasa y se ha concentrado en los ámbitos no gravados, principalmente en la actividad de juego y en materia medioambiental. Adicionalmente algunas CCAA han establecido impuestos que podríamos calificar como de contenido social, al no gravar fuentes de riqueza en sentido clásico sino penalizar conductas que consideran antisociales.

De modo sistemático, la situación es la siguiente:

1. Todas las CCAA han establecido impuestos propios, salvo Castilla y León. En total están vigentes en 2008, 49 impuestos propios.
2. Atendiendo a la materia imponible podemos clasificar los impuestos propios en los siguientes grupos:
 - a) Impuestos que gravan el juego

Son complementarios de la Tasa Fiscal sobre los juegos de suerte, envite y azar, tributo cedido por el Estado a las CCAA. En su mayor parte gravan el juego del bingo estableciendo un tipo complementario al tipo de gravamen fijado en la Tasa Fiscal. Estos impuestos propios han

perdido buena parte de su sentido porque el nuevo sistema de financiación vigente desde 1 de enero de 2002 da a las CCAA plenas competencias normativas sobre la Tasa Fiscal sobre los juegos de suerte, envite y azar.

b) Impuestos medioambientales.

Los impuestos medioambientales no responden al principio de capacidad de pago sino al principio «quien contamina paga» establecido en el artículo 130R del Acta Única Europea.

La tributación medioambiental estatal ha estado tradicionalmente limitada a los cánones sobre el agua regulados en la legislación estatal. Las CCAA han aprovechado esta falta de normativa estatal para aprobar impuestos medioambientales sobre el agua y otros sobre residuos sólidos o emisiones a la atmósfera similares a los regulados en otros países de la Unión Europea.

Seis CCAA, entre ellas la Comunidad de Madrid, han establecido impuestos sobre depósito de residuos sólidos, catorce sobre la Contaminación del agua y otras seis sobre emisiones a la atmósfera. Por último tres CCAA han establecido impuestos sobre grandes superficies, calificados como medioambientales porque pretenden resolver los graves problemas de congestión de tráfico que producen estos centros comerciales.

c) Sociales.

Calificamos de sociales aquellos impuestos propios cuya finalidad no es tanto gravar una fuente de riqueza sino penalizar una conducta que podría calificarse de antisocial. Se encuadra en este grupo los impuestos sobre fincas infrautilizadas de Andalucía y Asturias, el gravamen de Protección Civil de Cataluña, y los impuestos sobre aprovechamiento cinegético y sobre suelo sin edificar y edificaciones ruinosas de Extremadura.

d) Turismo y financieros.

Fuera de las clasificaciones anteriores quedan el Impuesto sobre la Circulación de Vehículos de Arrendamiento Sin Conductor de Baleares y el Impuesto sobre Depósitos de las Entidades de Crédito de Extremadura, clasificados respectivamente como Impuestos sobre el Turismo e Impuesto sobre actividades financieras.

2.3.3. *Tributos cedidos*

Todas las Comunidades Autónomas de régimen común han hecho amplio uso de sus competencias normativas en materia de tributos del Estado cedidos

a las CCAA. Ante la imposibilidad de analizarlas todas en detalle, en este punto se incluye un análisis somero por impuestos.

2.3.3.1. Impuesto sobre la renta de las personas físicas

Las Comunidades Autónomas tienen competencia normativa en el IRPF para modificar la escala autonómica y para establecer deducción en la cuota por circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales y por aplicación de renta. Asimismo pueden ampliar la deducción estatal por adquisición de viviendas.

La normativa vigente en 2008 es la siguiente:

- Tres Comunidades Autónomas, Madrid, Rioja y Valencia han modificado, disminuyéndola, la tarifa autonómica del IRPF.
- Las CCAA han establecido casi un centenar de deducciones de la cuota sobre las siguientes materias: Todas las CCAA han establecido deducciones familiares, principalmente por nacimiento o adopción, por gastos de guardería y por discapacidad. Todas las Comunidades excepto Aragón y Castilla-La Mancha han establecido deducciones relacionadas con el alquiler o adquisición de vivienda habitual por jóvenes. Por último, algunas Comunidades Autónomas han establecido deducciones de la cuota por creación de empleo de jóvenes y mujeres y por donaciones de bienes del Patrimonio Histórico o a Fundaciones.

2.3.3.2. Impuesto sobre el Patrimonio

Las CCAA tienen competencias normativas en el Impuesto sobre el Patrimonio para modificar el mínimo exento y la escala de gravamen, y para establecer deducciones y bonificaciones de la cuota.

Las medidas adoptadas por las CCAA, vigentes en 2008 son, en síntesis, las siguientes:

Siete Comunidades Autónomas han modificado el mínimo exento general y nueve han fijado un mínimo exento incrementado para discapacitados.

Dos Comunidades han modificado la tarifa, la Comunidad de Cantabria aumentando el tipo marginal máximo del 2,5% al 3%, y la Comunidad de Madrid que lo ha disminuido al 1,5%.

Por último tres Comunidades Autónomas han creado deducciones y bonificaciones de la cuota.

2.3.3.3. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Las CCAA tienen competencias normativas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para establecer reducciones de la base imponible,

para modificar la tarifa del impuesto y las cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente y para establecer deducciones y bonificaciones de la cuota.

La situación de la normativa vigente en 2008 es la siguiente:

- Todas las Comunidades han regulado reducciones en la base imponible del impuesto, mejorando las estatales principalmente en materia de adquisición de empresas y de adquisición de vivienda habitual.
- Tres CCAA. han modificado la tarifa del impuesto y otras cuatro los coeficientes de patrimonio preexistente.
- Seis CCAA. han establecido deducciones para los Grupos de Parentesco I y II (ascendientes, descendientes y cónyuge).
- Cinco CCAA han equiparado a cónyuges a las parejas de hecho a los efectos del grupo de parentesco.

La medida más importante adoptada por las CC.AA en materia del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ha sido la desfiscalización del impuesto para las herencias y donaciones en el ámbito familiar más cercano, es decir, para ascendientes, descendientes y cónyuge, incluidas las parejas de hecho en aquellas Comunidades que las equiparan a cónyuge.

Para la desfiscalización de las herencias y donaciones se han utilizado dos técnicas diferenciadas. Algunas Comunidades Autónomas han establecido deducciones o bonificaciones del 99% en la cuota del impuesto. Otras, por el contrario, han aprobado coeficientes multiplicadores de valores comprendidos entre 0,01 y 0,04, con lo que, en la práctica, dividen la cuota por 100.

a) Herencias

Tras un proceso de desfiscalización de las herencias que se ha extendido a lo largo del periodo 2003-2007, podemos dividir, a las Comunidades Autónomas en dos grandes grupos, aquellas que han desfiscalizado casi totalmente las herencias y donaciones y aquellas que solo las han desfiscalizado parcialmente.

Las CCAA de régimen común que han desfiscalizado casi totalmente las herencias para grupos I y II son Aragón, Asturias, Islas Baleares, Cantabria, Castilla y León, Castilla-La Mancha, Madrid, Murcia, Rioja y Valencia y las que lo han desfiscalizado parcialmente que son Andalucía, Canarias, Cataluña, Extremadura y Galicia. Las Comunidades forales, País Vasco y Navarra, ya habían desfiscalizado las herencias anteriormente:

b) Donaciones

Cinco Comunidades Autónomas, Madrid, Baleares, Canarias, Castilla y León y Castilla-La Mancha han desfiscalizado casi totalmente las donaciones a ascendientes, descendientes y cónyuge (grupos I y II de parentesco). La

Comunidad Valenciana también ha aprobado una desfiscalización casi total pero solo para donaciones de hasta 420.000 euros. Otras CCAA han aprobado medidas de desfiscalización parcial principalmente para las donaciones a hijos de vivienda o de dinero para adquisición de vivienda. Cataluña ha establecido una tarifa con tipos del 3%, 5% y 7%.

2.3.3.4. Transmisiones Patrimoniales

En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (ITP) las Comunidades Autónomas tienen competencia para regular los tipos de gravamen aplicable en la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) a las siguientes operaciones:

- Concesiones administrativas.
- Transmisión de bienes muebles e inmuebles.
- Constitución y cesión de derechos reales.
- Arrendamiento de bienes muebles e inmuebles.

También pueden aprobar deducciones y bonificaciones de la cuota en relación con los actos y documentos anteriores.

Todas las CCAA han regulado el tipo general de gravamen aplicable a las transmisiones de inmuebles, fijándolo en el 7% para igualarlo con el tipo de IVA aplicable a la adquisición de vivienda, excepto Canarias que tiene un tipo del 6,5% y País Vasco y Navarra que mantienen el tipo estatal del 6%.

Además, algunas CCAA han regulado tipos especiales, entre los que se pueden destacar los siguientes:

- Tipos reducidos, 3% y 4%, para la adquisición de viviendas por familias numerosas (9 CCAA).
- Tipos reducidos, 3% y 4%, para la adquisición de vivienda por jóvenes (5 CCAA).
- Tipo reducido del 2% para la reventa inmobiliaria aplicable a sociedades cuya finalidad exclusiva es la compra de vivienda para su reventa (4 CCAA).
- Tipos reducidos para los supuestos en que, pudiendo hacerlo, no se renuncia a la exención del IVA (7 CCAA).
- Tipos reducidos para las viviendas de protección que no están exentas (11 CCAA)

Por último, 4 CCAA han aprobado deducciones o bonificaciones en la cuota.

Desde el punto de vista de la técnica tributaria la normativa de las CCAA resulta destacable ya que ha introducido elementos personales en un impuesto que por su naturaleza real no debería tomar en consideración las circunstancias personales del sujeto pasivo para cuantificar la deuda tributaria. Este es

el caso de los tipos reducidos de gravamen aplicables a la adquisición de vivienda por jóvenes o por familias numerosas. La razón hay que buscarla en la falta de capacidad normativa de las CCAA en el IRPF o en otros impuestos personales que son los utilizados habitualmente para esta función.

2.3.3.5. Actos Jurídicos Documentados

En el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados las CCAA pueden regular el tipo de gravamen de los documentos notariales. Además puede aprobar deducciones y bonificaciones en la cuota para dichos documentos.

Todas las CCAA. han regulado el tipo general aplicable a los documentos notariales, pasando del 0,5% al 1% excepto Canarias que tiene un tipo de gravamen del 0,75% y las Comunidades forales que mantienen el tipo estatal del 0,5%.

Doce Comunidades Autónomas han regulado un tipo especial para las operaciones en que se renuncia a la exención del IVA, elevando el tipo general del 1% hasta el 1,5% o el 2%, para poder detectar este tipo de operaciones en las que, por razones económicas, muchas sociedades renuncian a la exención del IVA sin cumplir los requisitos para ello, sólo para eludir la aplicación del TPO y aplicarse el IVA que es un impuesto deducible.

Seis Comunidades Autónomas han aprobado tipos reducidos para la adquisición de vivienda habitual y siete para la constitución de créditos hipotecarios para la adquisición de vivienda.

Siete Comunidades Autónomas han aprobado tipos reducidos para la adquisición de vivienda por familias numerosas, jóvenes o discapacitados.

Siete Comunidades Autónomas han aprobado tipos reducidos para otros supuestos (por ejemplo, para las Sociedades de Garantía Recíproca).

Por último, solo dos CCAA han aprobado bonificaciones y deducciones de la cuota.

2.3.3.6. Impuesto especial sobre determinados medios de transporte

En el Impuesto especial sobre determinados medios de transporte, conocido como impuesto de matriculación, las Comunidades Autónomas Peninsulares y la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares pueden regular el tipo impositivo, pero sólo al alza y dentro de una banda comprendida entre el tipo estatal y el tipo que resultaría de incrementar éste en un 10%.

Ninguna Comunidad Autónoma ha hecho uso de esa capacidad normativa.

2.3.2.7. Impuesto especial sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos

En el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos las Comunidades Autónomas pueden modificar el tipo de gravamen autonómico dentro de una banda fijada por la ley.

Seis Comunidades Autónomas han regulado el tipo de gravamen autonómico en este impuesto: Asturias, Castilla-La Mancha, Cataluña, Galicia, Madrid y Valencia.

2.3.2.8. Tributos sobre el juego

En materia de tributos sobre el juego las Comunidades Autónomas tienen plena competencia y pueden regular:

- a) Las exenciones
- b) La base imponible
- c) Los tipos de gravamen y las cuotas fijas
- d) Las bonificaciones
- e) El devengo

Todo ello sin limitación alguna.

La regulación de la tasa fiscal sobre los juegos de suerte, envite o azar establece un tipo proporcional general y tipos proporcionales especiales aplicable al bingo, a las rifas y tómbolas, a las combinaciones aleatorias y a las apuestas. Para las máquinas de juego fija una cantidad anual y para los casinos una tarifa progresiva.

La situación normativa en 2008 es la siguiente:

- a) En el juego del bingo los tipos de gravamen oscilan entre el 20 %, tipo estatal que mantienen algunas Comunidades Autónomas, y el 31 % de las Islas Baleares.
- b) Para las máquinas recreativas B y C también existe un margen amplio de tributación, que en la máquinas tipo B es de 2.845,8 euros/año hasta 3.656 euros en Cataluña y en las máquinas tipo C de 4.020,77 euros hasta 5.950,50 euros en Valencia.
- c) En la tarifa de casinos, la mayoría de las CCAA mantienen la tarifa estatal con un marginal máximo del 55%. Por arriba destaca Baleares con un marginal máximo del 61% y por abajo la Comunidad de Madrid con un marginal máximo del 45%.
- d) Por último, en cuanto a las apuestas hay que destacar la fijación de un tipo reducido del 3% para las apuestas hípcas en Andalucía, Baleares y Madrid, y la regulación de las apuestas deportivas con un tipo de gravamen del 10% únicamente en la Comunidad de Madrid.

2.4. Jurisprudencia del Tribunal Constitucional

La jurisprudencia del Tribunal Constitucional relativa a la potestad tributaria es amplísima y toda ella afecta a la potestad tributaria de las

Comunidades Autónomas. La imposibilidad de analizarla en su totalidad, siguiera sea someramente, aconseja hacer una selección de lo que, desde el punto de vista de las competencias de las Comunidades Autónomas es más relevante dejando aquella jurisprudencia que afecta por igual a la potestad tributaria del Estado y a la de las Comunidades Autónomas.

Así, analizaremos aquí cuatro aspectos concretos de la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas que son las siguientes.

- a) Aplicación de la LGT con carácter básico.
- b) Tributos propios.
- c) Tributos cedidos.
- d) Recargos de las CCAA sobre tributos del Estado.

2.4.1. *Aplicación de la LGT con carácter básico*

La Ley General Tributaria establece los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español.

La ley parte de la consideración de que el sistema tributario español es único, pese a la existencia de tres niveles de Hacienda Pública, la estatal, las autonómicas y las locales, y, en consecuencia, establece una normativa jurídica general que será de aplicación a todas ellas.

La regulación del ámbito de aplicación de la Ley General Tributaria plantea el problema de delimitar las potestades normativas de las Haciendas Territoriales en materia tributaria general y la potestad del Estado de dictar normas que resulten de obligado cumplimiento para todas ellas.

Para entender el alcance del problema basta con suponer que, como pasaba en la anterior LGT, en ausencia de esta normativa, podría suceder que algunos de sus preceptos fueran regulados de forma distinta por normas de alguna Comunidad Autónoma. Por ejemplo, ¿sería admisible que una determinada Comunidad Autónoma aplicara un interés de demora distinto al fijado por la LGT?, ¿puede una Comunidad Autónoma establecer un plazo de prescripción distinto al fijado por la LGT? etc.

La nueva ley dispone que será de aplicación a todas las Administraciones tributarias aplicables a las Comunidades Autónomas se encuentra en el artículo 149 de la Constitución española, cuyos apartados 1ª, 8ª, 14ª y 18ª de la Constitución.

El fundamento constitucional que permite al Estado aprobar normas tributarias aplicables a las Comunidades Autónomas se encuentra en el artículo 149 de la Constitución española, cuyos apartados 1ª, 8ª, 14ª y 18ª dispones lo siguiente:

«1. El Estado tiene competencia exclusiva sobre las siguientes materias:

1ª La regulación de las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales.

.....
 8ª *Legislación civil, sin perjuicio de la conservación, modificación y desarrollo por las Comunidades Autónomas de los derechos civiles, forales o especiales, allí donde existan. En todo caso, las reglas relativas a la aplicación de las normas jurídicas,....., normas para resolver los conflictos de leyes y determinación de las fuentes del derecho foral o especial.*

.....
 14ª *Hacienda general y Deuda del Estado.*

.....
 18ª *Las bases del régimen jurídico de las Administraciones públicas y del régimen estatuario de sus funcionarios que en todo caso, garantizarán a los administrados un tratamiento común ante ellas; el procedimiento administrativo común, sin perjuicio de las especialidades derivadas de la organización propia de las Comunidades Autónomas; legislación sobre la expropiación forzosa; legislación básica sobre contratos y concesiones administrativas y el sistema de responsabilidad de todas las Administraciones públicas».*

El Tribunal Constitucional se ha pronunciado, con ocasión de los recursos que se le han planteado, sobre supuestos concretos de aplicación de estos preceptos, indicando en algunos casos que determinados artículos de la LGT son de general aplicación para todas las Administraciones tributarias.

En relación con el principio de igualdad el Tribunal Constitucional se ha pronunciado en su STC 61/1997 diciendo que el estado tiene la competencia exclusiva para incidir sobre los derechos y deberes constitucionales desde una concreta perspectiva, la de la garantía de la igualdad en las posiciones jurídicas fundamentales, en su STC 150/1990, dice que el principio de igualdad no impone a las CCAA ejercer sus competencias de forma idéntica ni semejante; y en su STC 136/1991 dice que el principio de igualdad excluye una potestad sancionadora autonómica.

En relación con la aplicación del artículo 149.18ª el Tribunal Constitucional en su STC 14/1986 dice que las reglas relativas a la aplicación y eficacia de las normas jurídicas es una materia que el texto constitucional reserva a la competencia exclusiva del Estado de un modo absoluto.

En relación con la Hacienda General, hay que señalar que ni la Constitución ni la LGT definen el contenido de este concepto. El Tribunal Constitucional, en su STC 14/86, de 31-01-86 ha precisado lo siguiente:

«2. ... *cabría decir que es difícil sostener que la norma del artículo 149.1.14 de la CE., atributiva de competencia exclusiva estatal en la materia de «Hacienda general», veda toda posibilidad a las Comunidades Autónomas para emitir disposiciones de índole y sobre la materia de la que deriva este proceso, y ello incluso el propio Abogado del Estado lo viene a admitir al postular la declaración de inconstitucionalidad, con la consiguiente invalidación de algunos de los preceptos que la Ley incluye, con respeto por lo tanto de todos los demás, éstos superiores grandemente en número y rectores, en general, de materias cuya naturaleza —en este aspecto en el que nos hallamos— en nada difiere de los que son objeto de concreta impugnación, lo que, ya de entrada podría conducir a afir-*

mar, como apunta el Gobierno Vasco, que el concepto «Hacienda General» no puede tener el significado obstativo absoluto de que parte la Abogacía del Estado.

3. El reconocimiento de la realidad constitucional de las Haciendas de las Comunidades Autónomas no es incompatible con ciertas limitaciones, y así viene a admitirlo explícitamente en este proceso tanto el Gobierno como el Parlamento Vasco, particularmente el primero de ellos, con posiciones sumamente ilustrativas en cuanto acepta la realidad constitucional de la competencia del Estado para regular aquellos aspectos esenciales a los que aluden, calificándolos incluso como de naturaleza o índole «básica», para concluir en el sentido de que su Ley, aquí cuestionada, respeta esa normativa estatal, todo lo cual específicamente se pone de relieve cuando precisamente por esa causa se llega a un allanamiento en cuanto al artículo 50.3 a) por parte del Gobierno Vasco, y se duda de su constitucionalidad por el Parlamento propio País, o se alega, en cuanto a los artículos 49 y 53, sobre cuantificación del tipo de interés, que se respetan las normas básicas contenidas en la Ley General Presupuestaria o en la Ley General Tributaria, sucediendo lo propio en los que afecta al artículo 58, sobre medidas de aseguramiento o garantía, de las que se dice que respetan la regulación civil e hipotecaria, son congruentes con el ordenamiento vigente, y no vulneran el principio de seguridad jurídica. En realidad la argumentación en apoyo de la constitucionalidad de la Ley de que se trata discurre –tras el paladino reconocimiento que acabamos de reflejar– por el cauce de alegar que se han respetado, y no más que de algún modo aplicado, las ordenaciones o normativas emanadas del Estado con carácter general».

Asimismo, en la STC 192/2000, de 13 de julio dice que la conexión entre los artículos 133.1, 149.1, 14 y 157.3 de la Constitución determina que el Estado sea competente para regular no sólo sus propios tributos, sino también el marco general de todo el sistema tributario y la delimitación de las competencias financieras de las CCAA respecto de las del propio Estado.

Por último, en relación con el artículo 149.1.18, el Tribunal Constitucional, en su STC 14/1986, de 31 de enero dice que no lleva a una LGT única, sino a una regulación jurídica uniforme en aspectos particulares como los intereses de demora o la prescripción.

De lo anterior se deduce que para el Tribunal Constitucional la competencia exclusiva del Estado derivada de estos preceptos constitucionales no veda a las Comunidades Autónomas el emitir normas sobre materia tributaria general ni sobre procedimientos tributarios.

Sin embargo, no toda norma es válida, pues las Comunidades Autónomas deben respetar las normas estatales recogidas en la LGT que tienen carácter de básicas. El problema estriba en que, como la nueva ley no recoge un listado de preceptos básicos, no es fácil conocer con certeza cuáles son las normas de la LGT que tienen ese carácter de básicas y cuales no.

2.4.2. *Tributos propios*

En el apartado 2.2.1 se analizan las limitaciones que la LOFCA establece a la potestad normativa de las Comunidades Autónomas en materia de tributos propios.

Entre estas limitaciones la más determinante es la regulada en el artículo 6.3 de la LOFCA dado que dicho precepto prohíbe que las Comunidades Autónomas establezcan tributos sobre las materias que la legislación de régimen local reserva a las Corporaciones Locales. El elemento nuclear de esta prohibición está en el concepto de «materia imponible», concepto jurídico indeterminado que la normativa tributaria no define ni delimita. Así, dado que, por ejemplo, el IAE grava el mero ejercicio de actividades empresariales, profesionales o artísticas (hecho imponible), podría pensarse que todo lo relacionado con las actividades empresariales, profesionales o artísticas es materia reservada a las Corporaciones Locales.

En esta materia, una de las Sentencias más relevantes es la STC 289/2000, de 30 de noviembre, que declara la inconstitucionalidad de la Ley del Parlamento de las Islas Baleares 12/1991, de 20 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Instalaciones que incidan en el medio ambiente. De los fundamentos jurídicos de la Sentencia entresacamos los siguientes párrafos, indicativos de la doctrina en ella establecida:

«...aunque la Exposición de Motivos exteriorice una pretendida finalidad protectora del medio ambiente, según la ley autonómica el hecho imponible del impuesto lo constituye la titularidad de elementos patrimoniales afectos a la realización de las actividades que integran el objeto del tributo (...). Estamos, pues, en presencia de un tributo que no grava directamente la actividad contaminante, sino la titularidad de unas determinadas instalaciones (...).

«No cabe admitir, pues, que el IBIAMA grave efectivamente la actividad contaminante producida por determinadas instalaciones. En rigor, frente a lo que sostienen los representantes del Gobierno y del Parlamento de las Islas Baleares, como comprobaremos a continuación en un análisis comparativo de los distintos elementos que configuran el IBI y el IBIAMA, lo gravado es la mera titularidad de tales bienes inmuebles, incurriendo así en la prohibición establecida en el artículo 6.3 LOFCA, al solaparse con la materia imponible reservada a las Haciendas Locales con relación al IBI».

«En suma, debe concluirse que el IBIAMA se configure como un impuesto sobre el patrimonio inmobiliario, que incide en la misma materia imponible que la del impuesto municipal sobre Bienes Inmuebles, incurriendo por ello en la prohibición prevista en el apartado 3 del artículo 6 LOFCA.»

2.4.3. Tributos cedidos

Como se ha visto en el apartado 2.2.4 las competencias de las Comunidades Autónomas en materia de tributos cedidos están reguladas en la LOFCA y en la ley 21/2001. La vulneración de estas competencias mediante normas autonómicas con rango de ley puede ser también objeto de recurso de inconstitucionalidad.

Sobre esta cuestión resulta relevante la STC 192/2000, de 13 de julio, que declara inconstitucional y nulo el inciso «como de tributos cedidos» del párrafo primero de la DA 5ª de la Ley de la Asamblea de Extremadura 7/1998, de 18 de junio, de Tasas y Precios Públicos. Asimismo, declara que la comunicación de 2 de noviembre de 1998, del Director General de Ingresos de la Consejería de Economía, Industria y Hacienda de la Junta de Extremadura vulnera las competencias del Estado.

La citada DA 5ª de la Ley de la Asamblea de Extremadura 7/1998, disponía que:

«La Junta Económico-Administrativa de la Comunidad Autónoma de Extremadura conocerá de las reclamaciones económico administrativas que se deduzcan contra actos impugnables en tal vía dictados en expedientes tributarios, ya sean de tributos propios como de tributos cedidos o recargos autonómicos sobre tributos del Estado».

En su Sentencia, el Tribunal señala que no hay ningún reproche de inconstitucionalidad respecto al artículo 20.1.b) de la LOFCA que atribuye a los Tribunales Económico Administrativos del Estado la resolución de reclamaciones contra actos dictados por las Comunidades Autónomas en materia de tributos cedidos, por lo que este precepto ha de reputar válido desde la perspectiva del orden constitucional de competencias, orden que ha sido vulnerado por la ley de Extremadura, de donde resulta la declaración de inconstitucionalidad de inciso «como de tributos cedidos» citado.

2.4.4. Recargos de las CCAA

Como hemos visto en el apartado 2.2.5, el artículo 12 de la LOFCA habilita a las CCAA a establecer recargos sobre los tributos cedidos por el Estado.

Sobre esta cuestión resulta relevante la STC 150/90 que desestima los recursos de inconstitucionalidad interpuestos contra la Ley de la Asamblea de Madrid 15/1984, de 19 de diciembre, del fondo de solidaridad Municipal de Madrid, para lo que se establece en la citada ley un recargo del 3% sobre la cuota líquida del IRPF.

Entre los criterios contenidos en los fundamentos jurídicos de la Sentencia destacamos los siguientes:

- La posibilidad de establecer recargos sobre los impuestos estatales cedidos está recogida tanto en el artículo 12.1 de la LOFCA como en el artículo 53.3 del Estatuto de Autonomía de la Comunidad de Madrid, cuyo artículo 59 b) prescribe que dichos recargos se regularan necesariamente por ley de la Asamblea de Madrid. Con ello queda claro que la Comunidad de Madrid tenía potestad para establecer el recargo.

Respecto de los límites de dicha potestad, señala el TC:

- No es necesaria una ley estatal, aparte de la LOFCA, que regule previamente los recargos con carácter armonizador.
- El recargo no incumple el precepto de la LOFCA que impide a las CCAA adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio.
- El recargo no supone minoración de los ingresos del Estado.
- El recargo no incumple los principios de igualdad y justicia tributaria.
- Por último, el recargo no tiene alcance confiscatorio.

Pese a la desestimación del recurso de inconstitucionalidad, el recargo del 3% sobre el IRPF fue derogado por la Ley 10/1990, de 4 de diciembre.

Posteriormente, ninguna Comunidad Autónoma, ha establecido recargos sobre tributos estatales, salvo los vigentes en materia de fiscalidad del juego.

III. POTESTAD PRESUPUESTARIA

La Constitución de 1978 apenas contiene mención alguna a los Presupuestos de las Comunidades Autónomas. Únicamente cabe citar el artículo 153.d cuando remite el control presupuestario, en el ámbito del control de la actividad de los Órganos de las Comunidades Autónomas, al Tribunal de Cuentas. Sin embargo, si se refiere en diversas ocasiones a los Presupuestos Generales del Estado estableciendo la reserva de ley para los mismos, cuando señala, en el artículo 134.1, que «corresponde al Gobierno la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado y a las Cortes Generales, su examen, enmienda y aprobación.»

Desde el punto de vista material³, el mismo artículo constitucional continúa desarrollando en su apartado segundo los principios aplicables directamente al presupuesto estatal: los principios de especialidad temporal y de anualidad, según los cuales «los Presupuestos Generales del Estado tendrán carácter anual», los principios de unidad, de universalidad y de presupuesto bruto, a tenor de los cuales «incluirán la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal» y el principio de reserva de ley de los beneficios fiscales puesto que «en ellos se consignará el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado.»

En el ordenamiento jurídico español, la ley formal viene caracterizada como la fuente interna del Derecho de mayor rango. La ley está subordinada únicamente a la Constitución y a las normas de Derecho internacional incorporadas a nuestro ordenamiento jurídico. La necesidad de Ley formal como

³ No es objeto de este artículo el análisis del contenido material de la normativa presupuestaria, por lo que sólo se hará referencia a la denominación de los principios presupuestarios implícitos en las disposiciones analizadas, remitiendo al lector para el análisis detallado de dichos principios al estudio que en este mismo volumen se realiza del artículo 61 del Estatuto de Autonomía de la Comunidad de Madrid. Sin embargo, sí se pretende acreditar el modo en que la normativa de desarrollo ha cumplimentado lo previsto en el artículo 59.c) del Estatuto.

fuente normativa responde al principio de reserva de ley de determinadas materias que, por su importancia para la vida de los ciudadanos, el constituyente estableció que debía quedar sometida únicamente a la voluntad de todos los españoles, manifestada en las Cortes Generales, como representante único y legítimo de la soberanía nacional.

El principio de legalidad se formula así como la reserva específica a la competencia de la Ley formal la regulación de determinadas materias especialmente significativas y sensibles tanto para el ciudadano como para la sociedad de la que forma parte. En suma, tal como ha venido contemplando la doctrina, viene a poner de manifiesto la idea de que sólo el conjunto de la Nación, mediante sus representantes, en este caso, las Cortes Generales, puede imponer normas que regulen los aspectos radicalmente esenciales del ordenamiento jurídico. Por ello, el principio de legalidad surge históricamente en los ámbitos penal y tributario, como aquellos en que el Estado ha de imponer un especial deber a los ciudadanos que, previamente, mediante el documento constitucional le han otorgado el ejercicio del poder en el marco del Estado de Derecho. Como se ha visto, la Constitución Española de 1978 ha extendido el principio de legalidad tributaria al ámbito más general del Derecho Financiero en general y del Presupuestario en particular, aunque centrándose únicamente en el ámbito del presupuesto estatal.

Ausente del texto constitucional la reserva de ley para el presupuesto autonómico, reviste especial trascendencia el análisis de la atribución al Estado de competencias para regular y coordinar la actividad financiera de las Comunidades Autónomas, en especial en el ámbito presupuestario, puesto que si bien es clara la atribución del artículo 157.3 de la competencia legislativa en el ámbito de los recursos, sólo cabe reputar autorizado al Estado para entrar a regular el resto de la actividad financiera de las comunidades autónomas en virtud de este precepto con una interpretación muy laxa y amplia del mismo. Sin embargo, una interpretación conjunta y sistemática de los artículos 150.3 y 156.1, ambos de la Constitución, facultan a las Cortes Generales para coordinar y armonizar la actividad financiera de las Comunidades Autónomas, cuyo contenido se articula a través de la institución presupuestaria.

El artículo 150.3 permite que el Estado dicte «leyes que establezcan los principios necesarios para armonizar las disposiciones normativas de las Comunidades Autónomas, aún en el caso de materias atribuidas a la competencia de éstas, cuando así lo exija el interés general.» La posterior exigencia de mayoría absoluta de cada Cámara para apreciar la necesidad de la norma, constituye un requerimiento adicional a la Ley Orgánica. Desde el punto de vista material, el artículo 156.1 reconoce a las Comunidades Autónomas el derecho a gozar de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias, si bien limitando dicha autonomía «a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles.» La vigencia de estos principios constitucionales ha facultado al legislador estatal para dictar la Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre, complementaria a la Ley General de Estabilidad Presupuestaria, según se dispone en su propia

Exposición de Motivos. Con independencia de que este mismo precepto guiara la voluntad del legislador en el momento de promulgar la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, lo cierto es que su artículo 17 ya introducía un esbozo del principio de legalidad presupuestaria cuando exige que «las Comunidades Autónomas regularán por sus órganos competentes, de acuerdo con sus estatutos, las siguientes materias:

- a) La elaboración, examen, aprobación y control de sus presupuestos.

La extraña alusión, en nuestros días, a «sus órganos competentes» obedece, al entender de la generalidad de la doctrina, al hecho de que en el momento de promulgarse la LOFCA, aún no estaban aprobados todos los Estatutos de Autonomía y no era claro que todas las comunidades autónomas fuesen a contar con Asamblea Legislativa o Parlamento, como ha sucedido finalmente. Obviando esta circunstancia temporal, la LOFCA anticipa el contenido del primer inciso de la letra c) del artículo 59 del Estatuto de Autonomía de la Comunidad de Madrid.

El inciso final de la misma letra c) del artículo 59 determina que el régimen general presupuestario debe regularse «de acuerdo con los principios de la legislación del Estado». La Legislación del Estado referida a los presupuestos de las comunidades autónomas está contenida, básicamente, en las LOFCA y en la normativa sobre estabilidad presupuestaria. En consecuencia, debe determinarse en primer lugar el contenido material de los principios que la legislación del Estado confiere a los presupuestos autonómicos para, a continuación, analizar el modo en que dichos principios se han trasladado al ordenamiento presupuestario autonómico.

El artículo 21 de la LOFCA establece que «los presupuestos de las Comunidades Autónomas tendrán carácter anual e igual período que los del Estado y atenderán al principio de estabilidad presupuestaria, incluirán la totalidad de los gastos e ingresos de los organismo y entidades integrantes de la misma, y en ellos se consignará el importe de los beneficios fiscales que afecten a tributos atribuidos a las referidas Comunidades.»⁴ Además del principio de estabilidad presupuestaria, cuya entrada en vigor a partir de 2001 se analizará a continuación, contiene este precepto los principios de especialidad temporal y anualidad, el de unidad, universalidad, presupuesto bruto y el de legalidad de los beneficios fiscales, de modo similar tanto al artículo 134.2 de la Constitución, aunque este referido al Presupuesto estatal, como al 61 de nuestro texto Estatutario, esta vez dirigido al Presupuesto autonómico: «El presupuesto será único, tendrá carácter anual e incluirá la totalidad de los ingresos y gastos de la Comunidad y de los organismos, instituciones y empresas de ella dependientes. Se consignará en el Presupuesto el importe de los beneficios fiscales que afecten a los Tributos de la Comunidad.»

⁴ Apartado modificado por el apartado 4 de la Disposición Adicional Única de la Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre.

Continúa el artículo 21 de la LOFCA regulando la posibilidad de prórroga presupuestaria, de modo que «si los Presupuestos Generales de las Comunidades Autónomas no fueran aprobados antes del primer día del ejercicio económico correspondiente, quedará automáticamente prorrogada la vigencia de los anteriores.» Finalmente, «los presupuestos de las Comunidades Autónomas serán elaborados con criterios homogéneos de forma que sea posible su consolidación con los Presupuestos Generales del Estado».

La normativa sobre estabilidad presupuestaria promulgada en 2001 ha supuesto un redireccionamiento radical de la legislación presupuestaria estatal, afectando a los tres niveles de la estructura territorial del Estado: el propio Estado, las comunidades autónomas y las entidades locales. La normativa sobre estabilidad presupuestaria, a los efectos del presente análisis, está constituida por el Real Decreto Legislativo 2/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria y la Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre, complementaria a la Ley General de Estabilidad Presupuestaria.

El artículo 2 de la Ley Orgánica señala que «los principios de estabilidad presupuestaria, plurianualidad, transparencia y eficiencia en la asignación y utilización de recursos públicos, tal como aparecen definidos en la Ley 18/2001, General de Estabilidad Presupuestaria,⁵ serán aplicables a las Comunidades Autónomas en la forma prevista en esta Ley Orgánica.» De esta forma, dichos principios, integrados en el bloque constitucional mediante la reiterada ley orgánica, son directamente aplicables a la actividad económico - financiera y presupuestaria de las Comunidades Autónomas, sin que hasta la fecha se hayan incorporado a la norma autonómica que, con rango formal de Ley, regula con carácter general el Presupuesto de la Comunidad de Madrid, circunstancia que no ha sido óbice para que la Comunidad de Madrid haya elaborado, aprobado, ejecutado y liquidado los presupuestos correspondientes a los ejercicios 2003 a 2007 con estricto cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria que le ha sido fijado para cada ejercicio, computado en términos de capacidad de financiación de acuerdo a la definición contenida en el Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales. En el mismo sentido, se han atendido las obligaciones de suministro de información a que hace referencia el artículo 6 de la Ley Orgánica.

Con la salvedad de lo recién especificado respecto a la normativa sobre estabilidad presupuestaria, de directa aplicación a las Comunidades Autónomas, el mandato contenido en la letra c) del artículo 59 del Estatuto de Autonomía de la Comunidad de Madrid se ha cumplimentado en una doble dirección. Con vocación de permanencia en el tiempo, se promulgó la Ley 9/1990, de 8 de noviembre, Reguladora de la Hacienda de la Comunidad de Madrid, cuyo Título II está dedicado a los Presupuestos de la Comunidad

⁵ El Real Decreto Legislativo 2/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria, fue dictado al amparo de la autorización otorgada al Gobierno por la disposición final primera de la Ley 15/2006, de 26 de mayo, de Reforma de la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria, para que en el plazo de un año desde la entrada en vigor de la Ley, refundiera en un solo texto ambas leyes.

de Madrid. Por otra parte, priorizando el ajuste de la norma presupuestaria a la coyuntura, anualmente, la Ley de Presupuestos Generales de la Comunidad de la Comunidad de Madrid contiene preceptos que modulan o afectan a la definición de los principios presupuestarios promulgados tanto en la normativa estatal como en nuestra Ley de Hacienda.

Iniciando el análisis de la normativa de desarrollo por la Ley de Hacienda de la Comunidad de Madrid, arranca el título con el artículo 44 con el concepto de Presupuesto en su primer apartado, que siguiendo el esquema tradicional, establece que «los Presupuestos Generales de la Comunidad constituyen la expresión cifrada, conjunta y sistemática de:

a) Las obligaciones que, como máximo, pueden reconocer las Instituciones y la Administración de la Comunidad y sus Organismos Autónomos y los derechos que se prevean reconocer durante el correspondiente ejercicio.

b) Las estimaciones de gastos e ingresos a realizar por las Empresas y demás Entes Públicos a los que se refieren los artículos cinco y seis de la presente Ley.»

En este precepto se da soporte normativo a los principios de especialidad cuantitativa y temporal, al de anualidad, así como a los de unidad e integridad. Continúa el artículo 44 señalando que «en los Presupuestos Generales de la Comunidad se consignará de forma ordenada y sistemática el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos de la Comunidad,» recalando la necesidad de reserva de ley para los beneficios fiscales. Por último, «todos y cada uno de los Presupuestos integrantes de los Generales de la Comunidad deberán presentarse y aprobarse equilibrados», en cumplimiento del principio de equilibrio, distinto del de estabilidad.

Continúa el artículo 45 señalando que «el ejercicio presupuestario coincidirá con el año natural» de acuerdo con el principio de anualidad y que «estarán integrados por los Presupuestos de las Instituciones y de la Administración de la Comunidad, de sus Organismos Autónomos, de sus Empresas y Entes Públicos, a los que se refieren los artículos 5 y 6 de la presente Ley, y contendrán:

a) Los estados de gastos de las Instituciones y de la Administración de la Comunidad y de sus Organismos Autónomos, con la debida especificación de los créditos necesarios para dar cumplimiento a sus obligaciones de carácter económico.

b) Los estados de ingresos de las Instituciones y de la Administración de la Comunidad y de sus Organismos Autónomos, comprensivos de las estimaciones de los derechos económicos a reconocer y recaudar durante el ejercicio presupuestario.

c) Los estados de recursos, con las correspondientes estimaciones para la cobertura financiera, tanto de los gastos de explotación, como de los de capital, de las Empresas y demás Entes Públicos.» La dicción literal del artículo 46 recién transcrito otorga rango legal a los principios de unidad y universalidad.

La necesaria coordinación con el resto de presupuestos del sector público español se contempla en el artículo 47, de acuerdo con el cual, «la estructura de los Presupuestos Generales se determinará por la Consejería de Hacienda, teniendo en cuenta la organización de las Instituciones y de la Administración de la Comunidad, de sus Organismos Autónomos, Empresas y demás Entes Públicos integrantes del sector público de la Comunidad, la naturaleza económica de los ingresos y de los gastos y las finalidades y objetivos que con estos últimos se propongan conseguir, y la normativa que con carácter general se disponga para el sector público estatal, de tal forma que sea posible su consolidación con los del Estado.»

La necesidad de Ley de la Asamblea de Madrid para aprobar los presupuestos anuales se recoge en el artículo 50 cuando señala que «el proyecto de Ley de Presupuestos Generales de la Comunidad y la documentación anexa se remitirá a la Asamblea de Madrid antes del 1 de noviembre de cada año, para su examen, enmienda y aprobación.»

De acuerdo con el artículo 21.2 de la LOFCA, «si los Presupuestos Generales de la Comunidad no se aprobaran antes del primer día del ejercicio económico correspondiente, se considerarán automáticamente prorrogados los presupuestos del ejercicio anterior hasta la publicación de los nuevos en el Boletín Oficial de la Comunidad de Madrid?»⁶

En cumplimiento del principio de presupuesto bruto, «los derechos y las obligaciones reconocidos se aplicarán a los presupuestos por su importe íntegro, quedando prohibido atender obligaciones mediante minoración de los derechos a liquidar o ya ingresados, salvo que la Ley lo autorice de modo expreso.»⁷

El artículo 54 de la Ley 9/1990, de 8 de noviembre, Reguladora de la Hacienda de la Comunidad de Madrid establece tanto el principio de especialidad cualitativa, según el cual «los créditos para gastos se destinarán exclusivamente a la finalidad para la que hayan sido autorizados por la Ley de Presupuestos o por las modificaciones aprobadas conforme a esta Ley», como el de especialidad cuantitativa, en cuya virtud «no podrá comprometerse ningún gasto por cuantía superior al importe de los créditos autorizados en los estados de gastos en el nivel de vinculación a que se refiere en el apartado anterior, siendo nulos de pleno derecho los actos administrativos y las disposiciones generales con rango inferior a Ley que infrinjan la expresada norma, sin perjuicio de las responsabilidades a que haya lugar.» Como mecanismo de cierre del principio de especialidad temporal, la Ley determina que «los créditos para gastos que en el último día del ejercicio presupuestario, no estén afectados al cumplimiento de obligaciones ya reconocidas quedarán anulados de pleno derecho, sin más excepciones que las establecidas en el artículo 67 de la presente Ley», complementado con el de anualidad que determina que «con cargo a los créditos del estado de gastos de cada presupuesto sólo podrán con-

⁶ Artículo 51.1 de la Ley 9/1990, de 8 de noviembre, Reguladora de la Hacienda de la Comunidad de Madrid.

⁷ Artículo 53.1 de la Ley 9/1990, de 8 de noviembre, Reguladora de la Hacienda de la Comunidad de Madrid.

traerse obligaciones derivadas de adquisiciones, obras, servicios, y demás prestaciones o gastos en general que se realicen en el año natural del propio ejercicio presupuestario.»

El principio de especialidad, tanto cualitativa como cuantitativa, se ve directamente afectado por la regulación contenida artículo 54 de la Ley de Hacienda, donde se regula el marco general de la vinculación jurídica de los créditos y la nulidad de pleno derecho de actos administrativos y disposiciones generales con rango inferior a la ley que comprometan gastos por cuantía superior a la consignada en los presupuestos.

En la Ley de Hacienda madrileña se ha optado no sólo por establecer los principios presupuestarios aplicables, sino también las excepciones al cumplimiento de los mismos han sido regulados en una norma con rango formal de ley. Como excepciones al principio de especialidad temporal o anualidad, se establecen las condiciones en que pueden ser autorizados gastos de carácter plurianual y el resto de excepciones cumplimiento del principio. Las modificaciones de crédito y el resto de operaciones sobre los presupuestos, entre las que destacan los suplementos de crédito y los créditos extraordinarios, la apertura de créditos, las ampliaciones, transferencias, generaciones, reposiciones e incorporaciones de créditos, son las instituciones que, sin suponer excepción al cumplimiento de los principios de especialidad cualitativa y cuantitativa, permiten que el documento presupuestario se adapte a la situación real de la vida administrativa conjugado con el cumplimiento estricto de la normativa vigente.

La ejecución y liquidación de los Presupuestos de la Administración de la Comunidad de Madrid y sus Organismos Autónomos se regula en la Sección 3.^a del mismo Título de la Ley Reguladora de la Comunidad de Madrid. Ha de considerarse, en cuanto el ámbito subjetivo de dicha Sección, que en la misma han de considerarse incluidos los Entes Públicos a que se refiere el artículo 6 de la reiterada Ley 9/1990, de 8 de noviembre, cuya normativa específica confiere carácter limitativo a los créditos de su presupuesto de gastos, puesto que ha de aplicarse el principio de analogía para una institución de carácter similar no prevista la dicción literal de la Ley. Para el ejercicio presupuestario 2008, la Ley de Presupuestos Generales de la Comunidad de Madrid contempla como Entes Públicos cuya normativa específica confiere carácter limitativo a los créditos de su presupuesto de gastos al Servicio Madrileño de Salud, a la Agencia de Protección de Datos de la Comunidad de Madrid y a la Agencia de la Calidad, Acreditación y Prospectiva de las Universidades de Madrid.

La Sección 3.^a define tanto las fases en las que se sustancia la gestión del presupuesto como la estructura competencial de los órganos de la Comunidad de Madrid que participan en la ejecución presupuestaria.

Desde el punto de vista del contenido material de la norma, la gestión económica y financiera de los créditos se desarrollará reglamentariamente y se concretará sucesivamente en las fases de Autorización, Disposición, Reconocimiento de la obligación y Propuesta de pago. La gestión económica y financiera del Presupuesto de Ingresos se desarrollará reglamentariamente y

se concretará sucesivamente en las fases de Compromiso de ingresos y Reconocimiento del derecho económico.

De acuerdo con la «regla del servicio hecho», previamente al reconocimiento de las obligaciones con cargo a los Presupuestos Generales de la Comunidad, habrá de acreditarse documentalmente ante el órgano competente la realización de la prestación o el derecho del acreedor, de conformidad con los acuerdos que en su día autorizaron y comprometieron el gasto.⁸ Como excepción a dicha regla, se contempla la tramitación de pagos a justificar, que consistirán en aquellas cantidades que se libren para atender gastos sin la previa aportación de la documentación justificativa a que se refiere el artículo anterior.

En consonancia con el principio de anualidad, el artículo 76 de la Ley de Hacienda, determina que «el presupuesto de cada ejercicio se liquidará, en cuanto a la recaudación de derechos y al pago de obligaciones, el treinta y uno de diciembre del año natural correspondiente.»

Practicada la liquidación de cada uno de los Presupuestos integrantes de los Generales de la Comunidad se determinará el Resultado, así como los remanentes del ejercicio que tendrán la consideración de recursos propios.

La Ley 5/2007, de 21 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad de Madrid para 2008 presenta, en diversos aspectos, puntos de contacto con cuanto se ha venido detallando hasta el momento. A pesar de que su contenido es, evidentemente, mucho más amplio, en esta exposición sólo se hará referencia a las disposiciones referidas a principios presupuestarios que forman parte nuclear del régimen general presupuestario de la Comunidad de Madrid. En primer lugar, ejecuta el mandato contenido en el artículo 61 del Estatuto de Autonomía en cuanto a que el Presupuesto de la Comunidad de Madrid ha sido aprobado por la Asamblea mediante norma con rango formal de Ley. También se da cumplimiento a la obligatoriedad de la consignación en el Presupuesto, concretamente en el artículo 6, del importe de los beneficios fiscales que afecten a los Tributos de la Comunidad de Madrid.

También se contempla en la Ley anual la determinación concreta del nivel de vinculación jurídica de los créditos para 2008 a nivel de artículo en todos los capítulos de la clasificación económica, así como las excepciones a este principio general. En la misma línea de concretar con carácter anual las modulaciones en el cumplimiento de los principios de especialidad, se introduce la autorización al Gobierno de la Comunidad de Madrid para que durante 2008, por razones de coyuntura presupuestaria, a propuesta del Consejero de Hacienda, acuerde la no disponibilidad de créditos consignados en el presupuesto de gastos y se determinan los extremos que excepcionan el régimen jurídico general aplicable a las modificaciones presupuestarias establecido en la Ley de Hacienda.

⁸ Artículo 73.1 de la Ley 9/1990, de 8 de noviembre, Reguladora de la Hacienda de la Comunidad de Madrid.

El artículo 14 de la vigente Ley de Presupuestos para 2008 regula los sub-conceptos de gastos asociados a ingresos, como una excepción del principio de no afectación de los ingresos a gastos determinados, dada la necesidad de determinar dicha afectación mediante Ley, del mismo modo que el artículo 55 regula la disposición de créditos financiados con transferencias finalistas o, a título de ejemplo, la Disposición Adicional Octava la afectación del canon derivado de la concesión por la explotación de la Plaza de Toros de las Ventas de Madrid a la mejora del edificio y de las instalaciones de dicha plaza, así como al fomento y promoción de la Fiesta de los Toros en todas sus dimensiones.

Por último, aunque excede del ámbito del presente artículo, ha de considerarse que existe una amplia normativa de desarrollo de los aspectos a que se ha hecho referencia, formada tanto por Órdenes de la Consejería de Hacienda como por Resoluciones de los diversos centros directivos adscritos a la misma.