

Suplemento

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

12959 *Pleno. Sentencia 161/2012, de 20 de septiembre de 2012. Recurso de inconstitucionalidad 1674-2003. Promovido por 68 Diputados del Grupo Parlamentario Popular en el Congreso de los Diputados en relación con diversos preceptos de la Ley del Parlamento de Andalucía 10/2002, de 21 de diciembre, por la que se aprueban normas en materia de tributos cedidos y otras medidas tributarias, administrativas y financieras. Límites de la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas: inconstitucionalidad de los preceptos legales autonómicos que establecen deducciones sobre la cuota íntegra autonómica en el impuesto sobre la renta de las personas físicas y regulan el dictamen de peritos en los procedimientos de comprobación de valores en los impuestos sobre sucesiones y donaciones y sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.*

El Pleno del Tribunal Constitucional, compuesto por don Pascual Sala Sánchez, Presidente, don Ramón Rodríguez Arribas, don Manuel Aragón Reyes, don Pablo Pérez Tremps, don Francisco José Hernando Santiago, doña Adela Asua Batarrita, don Luis Ignacio Ortega Álvarez, don Francisco Pérez de los Cobos Orihuel, doña Encarnación Roca Trías, don Andrés Ollero Tassara, don Fernando Valdés Dal-Ré y don Juan José González Rivas, Magistrados, ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

SENTENCIA

En el recurso de inconstitucionalidad núm. 1674-2003, promovido por 68 Diputados del Grupo Parlamentario Popular en el Congreso de los Diputados, contra los arts. 6, 7 y 23.4, último párrafo, inciso final, de la Ley del Parlamento de Andalucía 10/2002, de 21 de diciembre, por la que se aprueban normas en materia de tributos cedidos y otras medidas tributarias, administrativas y financieras («Boletín Oficial de la Junta de Andalucía» núm. 151, de 24 de diciembre de 2002). Han intervenido y formulado alegaciones el Abogado del Estado, en representación del Gobierno de la Nación, y el Parlamento de Andalucía y la Junta de Andalucía, representados por sus respectivos Letrados. Ha sido Ponente el Magistrado don Luis Ignacio Ortega Álvarez, quien expresa el parecer del Tribunal.

I. Antecedentes

1. Mediante escrito registrado en este Tribunal con fecha 24 de marzo de 2003, el Letrado don Álvaro de Lapuerta Quintero, en nombre y representación de 68 Diputados del Grupo Parlamentario Popular en el Congreso de los Diputados, interpuso recurso de inconstitucionalidad contra los arts. 6, 7 y 23.4, último párrafo, inciso final, de la Ley del Parlamento de Andalucía 10/2002, de 21 de diciembre, por la que se aprueban normas en materia de tributos cedidos y otras medidas tributarias, administrativas y financieras («Boletín Oficial de la Junta de Andalucía» núm. 151, de 24 de diciembre de 2002), en adelante, Ley 10/2002.

Comienza el Letrado su alegato describiendo el marco normativo de la cesión de impuestos, formado por la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA, en adelante), 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 (en adelante, Ley 21/2001), y la Ley 19/2002, de 1 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Andalucía y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión, normas que en conjunto conformarían el bloque de la constitucionalidad (art. 28.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional), por lo que según la doctrina constitucional deberán ser examinadas para apreciar la conformidad con la Constitución de las disposiciones impugnadas (SSTC 137/1986, de 6 de noviembre, FJ 4; 49/1995, de 16 de febrero, FJ 4; y 192/2000, de 13 de julio, FJ 4).

A continuación, precisan los recurrentes que la cesión de tributos se caracteriza por tres rasgos fundamentales: se trata de tributos establecidos por el Estado, su regulación debe ser estatal, pues el Estado conserva la potestad normativa sobre los mismos y la recaudación debe ser destinada, en principio, al Estado. A partir de ahí, la técnica de cesión permite diversas modalidades, pudiendo el Estado delegar determinadas facultades normativas, en los términos legalmente previstos. En consecuencia, la Comunidad Autónoma de Andalucía no dispone de otras competencias normativas, en materia de impuestos cedidos, que aquellas que expresamente se le hayan atribuido por el Estado, de forma que cualquier exceso sobre ese ámbito acotado implicará una invasión de competencias estatales (STC 192/2000, de 13 de julio, FJ 6).

En este caso, sostienen los recurrentes, la normativa autonómica habría supuesto una extralimitación con respecto de las facultades que le concedía la Ley 21/2001. En consecuencia, los citados preceptos deben reputarse contrarios a los arts. 38, 138.2 y 139.1 y 2, todos ellos de la Constitución, que «establecen el principio de unidad de mercado en el ámbito nacional», y a los arts. 133.1 y 2, 149.1.14, 150.1, 156 y 157.1 y 3, todos ellos de la Constitución.

A partir del citado marco general, se exponen en el escrito de demanda las razones por las cuales cada uno de los preceptos impugnados son contrarios a lo dispuesto en la Ley 21/2001, análisis que a juicio de los recurrentes ha de permitir constatar las citadas infracciones constitucionales.

a) Los arts. 6 y 7 de la ley impugnada, que establecen deducciones en la cuota por el autoempleo, se reputan contrarios al art. 38.1.b) de la Ley 21/2001. Dicha vulneración tendría lugar, en primer lugar, porque al requerir la norma autonómica que los sujetos pasivos se den de alta en el «censo de empresarios», es claro que la deducción se vincula a actuaciones de naturaleza empresarial, lo que supone una extralimitación del ámbito de la delegación de competencias. En segundo lugar, la norma autonómica implicaría una minoración del gravamen efectivo de los rendimientos de actividades económicas, incumpliendo otro mandato del mismo art. 38.1.b). Vinculado a lo anterior, los citados arts. 6 y 7 también se reputan contrarios al principio de unidad de mercado, pues supondrían, en cuanto a sus resultados, «una clara medida de incentivación del establecimiento de nuevas empresas unipersonales en el ámbito geográfico de Andalucía, en demérito de las Comunidades Autónomas limítrofes», tratándose así de una medida que podría fomentar el traslado de actividades económicas. Citan en apoyo de su tesis la STC 96/2002, de 25 de abril, FJ 11.

b) El inciso final del último párrafo del art. 23.4 de la norma impugnada, que regula el dictamen de peritos en los procedimientos de comprobación de valores, se reputa inconstitucional porque supondría también una extralimitación de la competencia de la Comunidad Autónoma, en contra de lo dispuesto en el art. 19.2 LOFCA, y los arts. 40.2, 41.2 de la Ley 21/2001 que lo desarrollan, así como del art. 47.1.a) de esta última Ley, en relación con el entonces vigente art. 52.1 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, general tributaria (LGT, en adelante). De acuerdo con los arts. 40.2 y 41.2 de la Ley 21/2001, se afirma en el escrito, las Comunidades Autónomas no tienen atribuidas facultades de regulación de los regímenes de determinación de la base imponible en el impuesto sobre sucesiones y donaciones o en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, ni tampoco para establecer nuevos medios o criterios de comprobación de valores. Además, el art. 47.1.a) de la Ley 21/2001 expresamente

establece que el alcance de la delegación de competencias en relación con la gestión y liquidación de los citados impuestos alcanza a la incoación de los expedientes de comprobación de valores, advirtiendo que deberán utilizarse «los mismos criterios que el Estado». Esta norma remite al art. 52.1 LGT, que enumera distintos criterios de valoración entre los que no se encuentra el establecido en el precepto autonómico. Si bien las Comunidades Autónomas tienen competencias para regular los procedimientos de aplicación de los medios de comprobación, no la tienen para aprobar nuevos medios de comprobación, aspecto éste que además incide sobre cuestiones sustantivas integradas en el concepto tributario de base imponible, sobre cuya regulación las Comunidades Autónomas tampoco tienen competencias. En consecuencia, la norma autonómica ha excedido el ámbito competencial previsto en las citadas normas estatales, por lo que debe también reputarse inconstitucional.

2. Mediante providencia de 20 de mayo de 2003 el Pleno del Tribunal acordó admitir a trámite el recurso de inconstitucionalidad promovido por 68 Diputados del Grupo Parlamentario Popular y, en su representación y defensa, por el Letrado comisionado por los mismos, contra los arts. 6, 7 y 23.4, último párrafo, inciso final, de la Ley 10/2002. Asimismo, acordó dar traslado de la demanda y documentos presentados, conforme al art. 34 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTC), al Congreso de los Diputados y al Senado, por conducto de sus Presidentes, al Parlamento y al Consejo de Gobierno de la Junta de Andalucía, por conducto de sus Presidentes, y al Gobierno de la Nación, por conducto del Ministro de Justicia, al objeto de que en el plazo de quince días pudieran personarse en el proceso y formular alegaciones. Por último, se acordó publicar la incoación del proceso en el «Boletín Oficial del Estado» (lo que se llevó a efecto en el «BOE» núm. 132, de 3 de junio de 2003).

3. El día 3 de junio de 2003 se registra en este Tribunal el escrito mediante el cual la Abogada del Estado, en representación del Gobierno de la Nación formula sus alegaciones proponiendo la estimación total de la demanda, con los argumentos que resumidamente se exponen:

a) Los arts. 6 y 7 de la norma recurrida, que contienen deducciones sobre la cuota íntegra autonómica en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, son contrarios al art. 19.2 LOFCA, y también a los arts. 133.1, 149.1.14 y 157.1, todos ellos de la Constitución, porque suponen el ejercicio de una competencia normativa de la que la Comunidad Autónoma de Andalucía carece. En concreto, los preceptos impugnados son contrarios al art. 38.1.b) de la Ley 21/2001, que únicamente autoriza a las Comunidades Autónomas a establecer deducciones por circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales y por aplicación de renta, siendo las que aquí importan deducciones que están vinculadas a actuaciones empresariales del sujeto pasivo. Además, la falta de justificación constitucional de los preceptos impugnados se incrementa a la luz del análisis del Estatuto de Autonomía de Andalucía, y en concreto de su art. 57.3, que remite a la Comisión mixta para la fijación del alcance y condiciones de la cesión de tributos, cuyo acuerdo dio lugar a la aprobación de la Ley 19/2002, de 1 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Andalucía y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión. Los arts. 6 y 7 de la Ley 10/2002 suponen una transgresión de lo ordenado en dicho precepto estatutario, al asumir competencias normativas no previstas en la normativa vigente, lo que constituye «una manifiesta falta a la lealtad institucional» (STC 181/1988).

b) El art. 23.4 de la Ley 10/2002 debe también reputarse inconstitucional por los mismos motivos aducidos en la demanda. Afirma la Abogada del Estado que los medios de comprobación de valores tienen la naturaleza de fórmulas para la medición de la base imponible. A partir de esa premisa, y teniendo en cuenta que tanto el art. 19.2 LOFCA como los arts. 40.2 y 41.2 de la Ley 21/2001 atribuyen a las Comunidades Autónomas la regulación de la gestión y liquidación de los impuestos sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, y sobre sucesiones y donaciones, pero no la regulación

de los regímenes de determinación de la base imponible, el precepto impugnado supone también una extralimitación competencial. Adicionalmente, el impugnado art. 23.4 es también contrario al art. 47 de la Ley 21/2001, que para los dos impuestos citados establece que corresponderá a las Comunidades Autónomas «la incoación de los expedientes de comprobación de valores, utilizando los mismos criterios que el Estado». La extralimitación competencial que supone el art. 23.4 supone además la vulneración del art. 149.1.14 CE.

4. Con fecha 3 de junio de 2003 presenta en el Registro General de este Tribunal un escrito la Letrada de la Junta de Andalucía, en la representación que legalmente ostenta, por el que se solicita una ampliación del plazo de ocho días para formular el escrito de alegaciones.

5. Mediante providencia de fecha 3 de junio de 2003 la Sección Segunda acuerda incorporar a las actuaciones el escrito presentado por la Letrada de la Junta de Andalucía el mismo día y concederle la prórroga solicitada para formular alegaciones.

6. Con fecha 5 de junio de 2003 tiene entrada en el Registro General de este Tribunal un escrito del Presidente del Senado por el que se comunica el acuerdo adoptado por la Mesa de la Cámara a tenor del cual se da por personada a dicha Cámara en el procedimiento y por ofrecida su colaboración a efectos del art. 88.1 LOTC.

7. Con fecha 5 de junio de 2003 se registra un escrito de la Presidenta de Congreso de los Diputados comunicando al Tribunal el acuerdo de la Mesa de la Cámara de no personarse en el proceso ni formular alegaciones y poniéndose a su disposición.

8. El 13 de junio de 2003 se registra el escrito de alegaciones del Presidente del Parlamento de Andalucía, personándose como parte recurrida en el presente recurso de inconstitucionalidad y formulando mediante su representación procesal las alegaciones que a continuación se resumen.

a) La regulación de las deducciones en la cuota del impuesto sobre la renta de las personas físicas contenida en los arts. 6 y 7 impugnados no es contraria al marco establecido por el art. 38.1.b) de la Ley 21/2001, pues no pueden ser consideradas «inversiones empresariales» en los términos establecidos en dicha norma, ya que se trata de preceptos pensados para beneficiar a mujeres y jóvenes, facilitando su acceso al empleo. Además, no suponen tampoco una minoración efectiva de los rendimientos de actividades económicas en los términos expuestos en el mismo art. 38.1.b), que debe entenderse como una norma que lo que prohíbe es la discriminación a favor de algunas clases de renta, circunstancia que no concurre en este caso.

b) Tampoco suponen una infracción del principio de unidad de mercado en los términos apuntados por los recurrentes, ya que dichas medidas normativas no son obstáculos que no guarden relación o sean desproporcionadas respecto del fin constitucionalmente lícito que persigan (citando a su favor, entre otras, la STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 26). En concreto, se afirma en el escrito, la finalidad de las medidas impugnadas era facilitar la incorporación de la mujer y de los jóvenes a la actividad laboral, dando así cumplimiento al mandato del art. 12.3 del Estatuto de Autonomía de Andalucía, que a su vez supone una concreción de los arts. 9.2, 14 y 35.1 de la Constitución, en atención en particular a las elevadas tasas de desempleo de ambos colectivos, que refleja también en el escrito. Finalmente, se rechaza el argumento de la demanda de que dichas medidas podrían suponer competencia fiscal al propiciar fenómenos de deslocalización empresarial, pues se trata de medidas que sólo se otorga una vez, además de tener escasa incidencia económica, por lo que no es razonable pensar que a los sujetos pasivos, residentes en otras Comunidades Autónomas, les compensara económicamente la citada deslocalización.

c) Finaliza el escrito de alegaciones afirmando que el impugnado art. 23.4 de la Ley andaluza no resulta tampoco contrario al marco jurídico invocado –arts. 40.2, 41.2 y 47.1.a) de la Ley 21/2001 y art. 19.2 LOFCA– porque dicho precepto no incorpora, como pretende la demanda, un nuevo medio de comprobación de valores, sino que se limita a prescribir cómo debe producirse la identificación e individualización del bien cuyo valor se comprueba a través del dictamen de peritos de la Administración. En consecuencia, el precepto es coherente con el art. 52.1 d) LGT, que regula los medios de comprobación de valores, y del que es una mera precisión, sin añadir un medio nuevo. Se afirma además que la comprobación de valores no es un mecanismo que en sí mismo determine la base imponible, sino un acto necesario y previo para su determinación, por lo que la competencia ejercida por la Comunidad Autónoma no excede tampoco del marco de delegación competencial establecido.

9. Con fecha 23 de junio de 2003 tiene entrada en el Registro General de este Tribunal el escrito presentado por la Letrada de la Junta de Andalucía, en la representación que legalmente ostenta, por el que se formulan las siguientes alegaciones:

a) Los arts. 6 y 7 de la Ley 10/2002, que contienen deducciones para el «fomento del autoempleo» de mujeres y jóvenes, no suponen una extralimitación competencial, pues se trata de deducciones que atienden a «circunstancias personales», y no empresariales, por lo que encajan perfectamente en el ámbito del art. 38.1.b) de la Ley 21/2001, que concreta las previsiones del art. 19.2 LOFCA. Tampoco implican estas deducciones una minoración del gravamen efectivo de los rendimientos económicos, en el sentido no permitido por el citado precepto, «porque la deducción lo es en la cuota, no en la base del impuesto». Se sostiene así en el escrito que el art. 38, cuando proscribiera la minoración de categorías de renta como límite a las deducciones autonómicas, lo que limita únicamente son las deducciones que directamente tiendan a minorar la base imponible, pero no las deducciones que minoren la cuota, como es el presente caso. Finalmente, se afirma en el escrito que el citado límite es reconducible al contenido en el art. 19.2 LOFCA, que señala que, en el ejercicio de las competencias normativas por las Comunidades Autónomas, éstas «mantendrán una presión fiscal efectiva global equivalente a la del resto del territorio nacional», límite que no se incumple.

b) En relación con la posible vulneración del principio de unidad de mercado, interesa la desestimación total de esta tacha con tres argumentos. En primer lugar, la escasa cuantía de las deducciones. En segundo lugar, que las normas recurridas no exigen que la persona que pretenda acogerse a ellas deba contar con domicilio fiscal en la Comunidad Autónoma. Y finalmente, que no es posible trasladar a este caso la jurisprudencia contenida en la STC 96/2002, de 25 de abril, pues las citadas deducciones no tienen como consecuencia ninguna discriminación entre grupos de contribuyentes.

c) Finaliza el escrito aduciendo que tampoco hay razones para considerar que el art. 23.4 de la norma impugnada suponga una extralimitación competencial, ya que del propio tenor literal del precepto se desprende que no se establece un nuevo medio de comprobación. Adicionalmente, se trata de una norma que afecta a la gestión del impuesto, no a su base imponible.

Por providencia de 18 de septiembre de 2012 se acordó señalar para deliberación y votación de la presente Sentencia el día 20 del mismo mes y año.

II. Fundamentos jurídicos

1. El recurso de inconstitucionalidad se interpone por 68 Diputados del Grupo Parlamentario Popular en el Congreso de los Diputados, contra los arts. 6, 7 y 23.4, último párrafo, inciso final, de la Ley del Parlamento de Andalucía 10/2002, de 21 de diciembre, por la que se aprueban normas en materia de tributos cedidos y otras medidas tributarias, administrativas y financieras («Boletín Oficial de la Junta de Andalucía» núm. 151, de 24 de diciembre de 2002), en adelante, Ley 10/2002.

Los motivos de inconstitucionalidad que fundamentan el recurso pueden agruparse en dos.

a) Los arts. 6 y 7 de la Ley impugnada, que contienen deducciones sobre la cuota íntegra autonómica en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, se reputan contrarios al art. 38.1.b) de 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 (Ley 21/2001, en adelante), por suponer una extralimitación de la competencia autonómica en dicho impuesto. Se argumenta que dichas deducciones sobre la cuota se vinculan a actuaciones de naturaleza empresarial, algo que expresamente no permite la Ley 21/2001. Además, la norma autonómica implicaría una minoración del gravamen efectivo de los rendimientos de actividades económicas, incumpliendo también otro mandato del mismo art. 38.1.b). Vinculado a lo anterior, los citados arts. 6 y 7 también se reputan contrarios al principio de unidad de mercado, contenido en los arts. 38, 138.2 y 139.1 y 2 de la Constitución. Citan en apoyo de su tesis la STC 96/2002, de 25 de abril (FJ 11).

b) El inciso final del último párrafo del art. 23.4 de la Ley 10/2002, que regula el dictamen de peritos en los procedimientos de comprobación de valores en el impuesto sobre sucesiones y donaciones y en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, se reputa inconstitucional por suponer una extralimitación de la competencia de la Comunidad Autónoma, en contra de lo dispuesto en el art. 19.2 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA, en adelante), y los arts. 40.2, 41.2 de la Ley 21/2001 que lo desarrollan, así como del art. 47.1.a) de la misma Ley, en relación con el art. 52.1 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, general tributaria, vigente en el momento de interposición del recurso, al considerar que la norma establece un medio nuevo de comprobación de valores.

Vinculado con lo anterior, la extralimitación competencial de la ley autonómica se considera además contraria a los arts. 133.1 y 2, 149.1.14, 150.1, 156 y 157.1 y 3 CE.

La Abogada del Estado propone la estimación total del recurso, al entender que los preceptos impugnados son contrarios al art. 19.2 LOFCA, y también a los arts. 133.1, 149.1.14 y 157.1 de la Constitución.

La representación del Parlamento de Andalucía interesa la desestimación total del recurso. Aduce que los arts. 6 y 7 regulan deducciones en la cuota que no pueden ser consideradas inversiones empresariales, ya que su finalidad principal es beneficiar a mujeres y jóvenes. Tampoco el impugnado art. 23.4 es contrario al marco jurídico invocado –arts. 40.2, 41.2 y 47.1.a) de la Ley 21/2001 y 19.2 LOFCA– porque el mismo no incorpora un nuevo medio de comprobación de valores, siendo coherente con los medios del Estado.

La Letrada de la Junta de Andalucía propone la desestimación del recurso. Se sostiene en el escrito, en primer lugar, que los arts. 6 y 7 establecen deducciones que atienden a «circunstancias personales», por lo que no se extralimitan en la competencia delegada. Tampoco el art. 23.4 de la norma impugnada supone una extralimitación competencial, pues no introduce ningún medio nuevo de comprobación como se sostiene en la demanda.

2. Con carácter previo al examen de fondo, procede realizar tres precisiones en relación con el objeto del recurso.

a) Para insertar la presente controversia en el contexto normativo al que corresponde, hay que hacer constar que los preceptos aquí recurridos han sido objeto de diversas modificaciones durante la pendencia del presente proceso constitucional. Aunque los tres artículos han sido objeto de derogación expresa mediante la disposición derogatoria única del Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos («Boletín Oficial de la Junta de Andalucía» núm. 177, de 9 de septiembre de 2009), dicha norma ha regulado las mismas materias en su articulado, que no serán objeto de enjuiciamiento, pues no han sido recurridas.

En primer lugar, los arts. 6 y 7 recurridos, que respectivamente establecían sendas deducciones en la cuota del impuesto sobre la renta de las personas físicas «para el fomento del autoempleo de los jóvenes emprendedores» y para «el fomento del autoempleo de las mujeres emprendedoras», fueron derogados por el citado Decreto Legislativo 1/2009, norma que establecía deducciones similares, y que serían finalmente derogadas por el Decreto-ley 1/2010, de 9 de marzo, de medidas tributarias de reactivación económica de la Comunidad Autónoma de Andalucía («Boletín Oficial de la Junta de Andalucía» núm. 53, de 18 de marzo de 2010), cuyo art. 8 establecía una deducción para el fomento del autoempleo, de parecida redacción a las controvertidas, recogiendo, en una única figura, las dos deducciones en su momento impugnadas. Esta deducción se incorporó posteriormente al art. 8 de la Ley 8/2010, de 14 de julio, de medidas tributarias de reactivación económica de la Comunidad Autónoma de Andalucía (publicada en el «Boletín Oficial de la Junta de Andalucía» núm. 144, de 23 de julio de 2010), cuya exposición de motivos corrobora la señalada finalidad de aglutinar las deducciones originalmente establecidas para «jóvenes» y «mujeres», en una única figura, indicando que «se extiende la deducción por autoempleo a todos los andaluces y andaluzas, sin límite de edad ni distinción de sexo, al mismo tiempo que se eleva el importe hasta 400 euros, con carácter general, y 600 euros para el caso de que los contribuyentes sean mayores de 45 años».

En segundo lugar, el art. 23.4, párrafo último, inciso final, de la ley recurrida, que regula el dictamen de peritos en la comprobación de valores, fue modificado mediante el art. 7 de la Ley 3/2004, de 28 de diciembre, posteriormente derogado mediante el citado Decreto Legislativo 1/2009, cuyo art. 37 estableció otra regulación similar, vigente en la actualidad.

b) La incidencia de las citadas reformas sobre el objeto del presente recurso debe ser enjuiciada teniendo en cuenta que, en relación con las modificaciones normativas en procesos constitucionales de naturaleza competencial como el que ahora nos ocupa, este Tribunal ha afirmado reiteradamente que «la eventual apreciación de la pérdida de objeto del proceso dependerá de la incidencia real que sobre el mismo tenga la derogación, sustitución o modificación de la norma y no puede resolverse apriorísticamente en función de criterios abstractos o genéricos, pues lo relevante no es tanto la expulsión de la concreta norma impugnada del ordenamiento cuanto determinar si con esa expulsión ha cesado o no la controversia competencial, toda vez que poner fin a la misma a la luz del orden constitucional de reparto de competencias es el fin último al que sirven tales procesos» (entre otras, STC 18/2011, de 3 de marzo, FJ 3 y las allí citadas). De modo que si la normativa en torno a la cual se trabó el conflicto resulta sustituida por otra que viene a plantear los mismos problemas competenciales la consecuencia será la no desaparición del conflicto (por todas, STC 133/2012, de 19 de junio, FJ 2).

Esto es, precisamente, lo que ocurre en el presente caso, en el que, como ha quedado señalado, los arts. 6, 7 y 23 de la Ley del Parlamento de Andalucía 10/2002, de 21 de diciembre, fueron derogados por el Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones de la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, si bien esta norma contiene una regulación similar a la de los preceptos impugnados. Como ha quedado expuesto, en el caso de los arts. 6 y 7, las deducciones allí contenidas fueron posteriormente refundidas en una sola, en los términos del citado Decreto-ley 1/2010, de 9 de marzo, y la mencionada Ley 8/2010, de 14 de julio, por lo que debemos proceder a su enjuiciamiento.

Ahora bien, descartada la pérdida de objeto del presente recurso por las razones indicadas, conviene advertir que la eventual declaración de inconstitucionalidad de los preceptos impugnados no podría llevar aparejada en ningún caso un pronunciamiento de nulidad de los mismos, en la medida en que dichos preceptos, como ya se dijo, fueron derogados y, en consecuencia, expulsados del ordenamiento jurídico, sin ultra-actividad, por el citado Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre.

c) Debemos precisar, en último lugar, el parámetro de control del presente recurso, pues según nuestra doctrina sobre el *ius superveniens*, el control de las normas que incurren en un posible exceso competencial debe hacerse de acuerdo con las normas del bloque de la constitucionalidad vigentes en el momento de dictar Sentencia (STC 1/2011, de 14 de febrero, FJ 2 y doctrina allí citada).

En el caso de los tributos cedidos, el bloque de la constitucionalidad está formado por el correspondiente Estatuto de Autonomía, por la Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas y, en lo que concierne a la delegación de facultades normativas al amparo del art. 150.1 CE, por las normas que desarrollan la LOFCA, en la medida en que, de acuerdo con el art. 28.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTC) se trata de normas que, dictadas dentro del marco constitucional, tienen como función delimitar las competencias del Estado y las diferentes Comunidades Autónomas en materia de tributos cedidos.

Pues bien, durante la pendencia de este proceso constitucional, todas estas normas han sido objeto de diversas reformas. En consecuencia, nuestro pronunciamiento debe dictarse a la luz de la delimitación de competencias que se deriva de las mismas en su redacción vigente. En primer lugar, el Estatuto de Autonomía de Andalucía ha sido objeto de reforma mediante la Ley Orgánica 2/2007, de 19 de marzo. En segundo lugar, la Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas ha sido modificada mediante la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas. En tercer lugar, la Ley 21/2001 ha sido derogada y sustituida por la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (Ley 22/2009, del sistema de financiación, en lo que sigue). Finalmente, la Ley 19/2002, de 1 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Andalucía y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión, ha sido derogada y sustituida por la Ley 18/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Andalucía y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión, que al igual que la sustituida, establece la delegación de determinadas facultades normativas al amparo de lo establecido en el art. 150.1 CE.

En todo caso, y pese a las anteriores modificaciones, es de destacar que el ámbito de la cesión de tributos no ha variado sustancialmente en lo que atañe a las cuestiones objeto del presente recurso, pues los términos de la delegación de competencias normativas y de gestión permanecen idénticos.

3. Una vez centrado el objeto del presente recurso, debemos comenzar por recordar el marco competencial vigente en materia de cesión de tributos, con la finalidad de encuadrar correctamente el parámetro de enjuiciamiento.

Los impuestos cedidos son de titularidad estatal, dado lo establecido en los arts. 133.1 y 149.1.14 CE, de manera que la cesión del tributo no implica, «la transmisión de la titularidad sobre el mismo o sobre el ejercicio de las competencias inherentes al mismo» (SSTC 192/2000, de 13 de julio, FJ 8; y 35/2012, de 15 de marzo, FJ 7), como precisan además el art. 10.1 LOFCA y 45 de la Ley 22/2009, del sistema de financiación.

Además de la atribución del producto de estos tributos a las Comunidades Autónomas, de forma total o parcial, la regulación legal vigente de los tributos cedidos contempla también la posibilidad de que las Comunidades Autónomas asuman, por delegación, determinadas potestades de aplicación de algunos de ellos. Adicionalmente, y desde la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias, la cesión de tributos puede incluir también una delegación de facultades normativas, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 150.1 CE. En consecuencia, en la actualidad el régimen legal de los tributos cedidos es sustancialmente distinto en función de la figura tributaria objeto de cesión. Así, la recaudación se cede en algunos casos en su totalidad, como sucede con el impuesto sobre el patrimonio, mientras en otros supuestos, como por ejemplo en el impuesto sobre el valor añadido, sólo en un porcentaje. Las competencias de gestión son objeto de

delegación en algunos tributos, como por ejemplo en el impuesto sobre sucesiones y donaciones, pero no en otros, como el impuesto sobre la renta de las personas físicas. Por último, sólo en algunos tributos, como por ejemplo los impuestos sobre la renta y sobre sucesiones y donaciones, la ley contempla la delegación también de potestades normativas, dentro de unos parámetros por ella especificados.

A partir de lo anterior, resulta que la Comunidad Autónoma de Andalucía podrá regular determinados aspectos de los tributos cedidos, si bien deberá hacerlo dentro del marco establecido por el Estado, esto es, dentro del marco fijado por la Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas y precisado por la correspondiente ley de cesión de tributos. Por tanto, una extralimitación en el ámbito de cesión de tributos supondría la inconstitucionalidad de las normas autonómicas, por producirse automáticamente una invasión de la competencia estatal sobre estos tributos (art. 149.1.14 en relación con los arts. 133.1 y 157.3 CE).

Este marco está establecido, en la actualidad, en las citadas normas que integran el bloque de la constitucionalidad. Así, a partir de la habilitación prevista en los arts. 10.3 y 19.2 LOFCA, que establece la posibilidad de que la cesión de tributos pueda contener facultades normativas, la Ley 22/2009, del sistema de financiación, precisa las concretas facultades normativas que podrán ser objeto de delegación en cada uno de los tributos cedidos. Por último, la ley específica de cesión de cada Comunidad Autónoma, para cuya aprobación como proyecto de ley se requiere previa deliberación en comisión mixta (por todas, STC 204/2011, de 15 de diciembre, FJ 7), concreta para cada una los tributos en particular que son objeto de cesión, y que por ello mismo se incorporan también al Estatuto de Autonomía, que en este aspecto permite su modificación mediante ley ordinaria. Es esta última ley la que adopta la forma de «ley marco» del art. 150.1 CE, precepto que permite a las Cortes Generales, «en materia de competencia estatal» «atribuir a todas o a alguna de las Comunidades Autónomas la facultad de dictar, para sí mismas, normas legislativas en el marco de los principios, bases y directrices fijados por una ley estatal». En el caso de la Comunidad Autónoma de Andalucía esta norma es, en lo que al presente proceso se refiere, la Ley 18/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Andalucía y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión (Ley específica de cesión, en adelante). Esta última dispone, en su art. 2.2, y en términos similares a la anterior Ley específica de cesión (Ley 19/2002) que «de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 150.1 de la Constitución y conforme a lo previsto en el artículo 19.2 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, se atribuye a la Comunidad Autónoma de Andalucía la facultad de dictar para sí misma normas legislativas, en los casos y condiciones previstos en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias», añadiendo, como requisito de control previo, la obligación de que la Comunidad Autónoma de Andalucía remita a la Comisión General de las Comunidades Autónomas del Senado los proyectos de normas elaborados como consecuencia de lo establecido en este apartado.

El marco de delegación de competencias normativas en los impuestos cedidos está también formado por las leyes estatales reguladoras de los tributos, pues sólo en contraste con las mismas puede comprenderse el concreto alcance de las potestades objeto de delegación. De esta manera, aunque estas normas no puedan ser consideradas parámetro de enjuiciamiento de forma directa, sí pueden serlo por remisión cuando las normas de cesión se refieran expresamente a ellas, como hacen los arts. 46 (impuesto sobre la renta de las personas físicas), 48 (impuesto sobre sucesiones y donaciones) y 49 (impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados) de la Ley 22/2009, del sistema de financiación, siendo en algunos casos la remisión normativa específica, a la propia ley reguladora, como en el art. 46, y en otros casos menos precisa, refiriéndose los preceptos a la «normativa estatal» del impuesto (arts. 48 y 49).

4. A partir de lo anterior, para resolver el presente recurso debemos en primer lugar contrastar las normas autonómicas dictadas con el marco establecido para cada figura tributaria, por lo que se analizará, por un lado, los arts. 6 y 7 (deducciones en la cuota del impuesto sobre la renta de las personas físicas), y, por otro, el inciso final del art. 23.4 de la ley impugnada (medios de valoración aplicables en el impuesto sobre sucesiones y donaciones y en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados).

Los arts. 6 y 7 establecen sendas deducciones en la cuota del impuesto sobre la renta con el siguiente tenor:

«Artículo 6. *Deducción para el fomento del autoempleo de los jóvenes emprendedores.*

1. Los jóvenes emprendedores tendrán derecho a aplicar una deducción de 150 euros en la cuota íntegra autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2. A los efectos de esta deducción, se considerará joven emprendedor al sujeto pasivo en el que concurran los siguientes requisitos:

a) No haber cumplido 35 años en la fecha de devengo del impuesto.

b) Haber causado alta en el censo de empresarios, profesionales y otros obligados tributarios previsto en la normativa estatal, por primera vez durante el período impositivo, así como mantener dicha situación de alta durante un año natural, siempre que dicha actividad se desarrolle en el territorio de la Comunidad Autónoma.»

«Artículo 7. *Deducción para el fomento del autoempleo de las mujeres emprendedoras.*

1. Las mujeres emprendedoras tendrán derecho a aplicar una deducción de 300 euros en la cuota íntegra autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2. A efectos de la deducción a que se refiere el apartado anterior, se considerará mujer emprendedora a aquella que cause alta en el censo de empresarios, profesionales y otros obligados tributarios previsto en la normativa estatal, por primera vez durante el período impositivo y mantenga dicha situación de alta durante un año natural, siempre que dicha actividad se desarrolle en el territorio de la Comunidad Autónoma.

3. La deducción prevista en este artículo será incompatible con la establecida en el artículo anterior.»

Según se expuso en los antecedentes, los recurrentes consideran que dichas deducciones extralimitan la competencia atribuida, por estar vinculadas a actuaciones de naturaleza empresarial y por suponer una minoración del gravamen efectivo de los rendimientos de actividades económicas, por lo que son contrarias al art. 38.1.b) de la Ley 21/2001, infringiendo también principio de unidad de mercado, contenido en los arts. 38, 138.2 y 139.1 y 2 de la Constitución.

La Abogada del Estado alega que los preceptos impugnados son contrarios al art. 19.2 LOFCA, y también a los arts. 133.1, 149.1.14 y 157.1 de la Constitución, ya que suponen el ejercicio de una competencia normativa de la que la Comunidad Autónoma de Andalucía carece. En concreto, los arts. 6 y 7 son contrarios al art. 38.1.b) de la Ley 21/2001, pues las deducciones contenidas en estos preceptos están vinculadas a actuaciones empresariales del sujeto pasivo. Además, también resultan contrarios al art. 57 del Estatuto de Autonomía de Andalucía y a la Ley 19/2002, de 1 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Andalucía y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión.

Para la representación del Parlamento de Andalucía las citadas deducciones no conculcan las competencias atribuidas. Aduce que los arts. 6 y 7 regulan deducciones en la cuota que no pueden ser consideradas inversiones empresariales, ya que su finalidad principal es beneficiar a mujeres y jóvenes. Además, no suponen una minoración efectiva de una categoría de renta, como proscribiera el art. 38.1.b), porque no se produce ninguna discriminación entre rentas, que entiende dicha representación que es la finalidad de este precepto. Además, en segundo lugar, tampoco, a su juicio, los arts. 6 y 7 infringen el principio de unidad de mercado, pues no son medidas desproporcionadas con respecto de un fin lícito (STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 26), siendo así que precisamente su finalidad (facilitar la incorporación de mujeres y jóvenes al mercado de trabajo) está amparada en el art. 12.3 del Estatuto de Autonomía de Andalucía, que concreta los arts. 9.2, 14 y 35.1 de la Constitución.

Por último, la Letrada de la Junta de Andalucía considera que se trata de deducciones por «circunstancias personales», por lo que no se extralimitan en la competencia delegada. Dichas deducciones, se afirma, no implican una minoración del gravamen efectivo de los rendimientos económicos, pues para que ello sucediera la deducción debería haberse establecido sobre la base imponible del tributo, en lugar de sobre la cuota, como es el caso. Además, el límite de la minoración del gravamen «es reconducible al contenido en el art. 19.2 de la LOFCA», de manera que lo que se exige es únicamente que las Comunidades Autónomas mantengan una «presión fiscal efectiva global equivalente a la del resto del territorio nacional», circunstancia que concurre. También descarta la vulneración del principio de unidad de mercado, pues se trata de deducciones de escasa cuantía, que además no exigen que el sujeto pasivo deba tener su domicilio fiscal en la Comunidad Autónoma ni produce ninguna discriminación en el sentido de la STC 96/2002.

5. Como hemos señalado anteriormente, el marco de delegación de competencias normativas se encuentra acotado, en primer lugar, por el art. 10.3 LOFCA, que prevé que cuando la cesión de tributos por el Estado comprenda competencias normativas se hará «en los términos que determine la Ley que regula la cesión de tributos». A continuación, el art. 19.2 LOFCA, con carácter general, exige que las potestades normativas sobre los tributos cedidos se ejerzan con los límites expresados en el mismo art. 19.2, segundo párrafo, que establece que las Comunidades Autónomas, «observarán el principio de solidaridad entre todos los españoles, conforme a lo establecido al respecto en la Constitución; no adoptarán medidas que discriminen por razón del lugar de ubicación de los bienes, de procedencia de las rentas, de realización del gasto, de la prestación de los servicios o de celebración de los negocios, actos o hechos; y mantendrán una presión fiscal efectiva global equivalente a la del resto del territorio nacional».

También la letra a) del art. 19.2 LOFCA acota la delegación de competencias, con relación al impuesto sobre la renta de las personas físicas, estableciendo que «cada Comunidad Autónoma podrá asumir, en los términos que establezca la Ley que regule la cesión de tributos», competencias normativas relativas a «la fijación de la cuantía del mínimo personal y familiar y la regulación de la tarifa y deducciones de la cuota». Estas competencias se concretan en el art. 46.1 de la Ley 22/2009, del sistema de financiación, que además de otros aspectos que no interesan aquí, permite a las Comunidades Autónomas establecer deducciones en la cuota íntegra autonómica del impuesto sobre la renta por «[c]ircunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales y por aplicación de renta», si bien con la condición de que dichas deducciones «no supongan, directa o indirectamente, una minoración del gravamen efectivo de alguna o algunas categorías de renta». Esta delimitación es taxativa, pues el propio precepto, en su apartado 2, letra f), dispone que las Comunidades Autónomas no podrán regular las materias no contempladas en el citado art. 46.1.

Este marco normativo debe completarse, por remisión, con la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio (LIRPF, en adelante).

El contraste entre los dos preceptos impugnados y el marco competencial antes descrito permite apreciar la extralimitación competencial de la Comunidad Autónoma, ya que se trata de deducciones ligadas al ejercicio de actividades económicas, de manera que no resulta factible su encuadramiento en las tres clases de deducciones permitidas a las Comunidades Autónomas (por circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales o por aplicación de renta). En efecto, las deducciones controvertidas tienen como finalidad el «fomento del autoempleo», tanto de «jóvenes», esto es, personas que no hayan cumplido 35 años en la fecha de devengo del impuesto, como de mujeres, siendo ambas deducciones incompatibles entre sí. En el caso de jóvenes, la deducción asciende a 150 euros, siendo el doble, 300 euros, en el caso de las mujeres. Adicionalmente, las dos deducciones exigen el común requisito de que los contribuyentes del impuesto sobre la renta de las personas físicas que pretendan beneficiarse de las mismas causen alta en el «censo de empresarios, profesionales y otros obligados tributarios previsto en la normativa estatal», lo que se refiere a la declaración censal en el impuesto sobre actividades económicas. Se trata así claramente de deducciones vinculadas con la obtención de rentas empresariales o profesionales, únicas para las que dicha alta constituye un requisito.

A ello no obsta el hecho de que en su aplicación o cuantía se hayan tenido en cuenta elementos personales, como la circunstancia de ser mujer y/o menor de 35 años, pues no son dichos elementos los determinantes de la misma, de forma que la sola condición personal indicada no otorga derecho a la deducción.

En efecto, cuando el citado art. 46.1 de la Ley 22/2009 permite el establecimiento de deducciones por «circunstancias personales y familiares», se está refiriendo a elementos estrictamente personales, de entre los que pueden encontrarse en la LIRPF, sin estar directamente anudados a la obtención de una renta en particular. De esta manera, si bien la Ley 22/2009 no exige que el legislador autonómico tome en cuenta las mismas circunstancias personales, sí establece que las deducciones autonómicas lo sean por circunstancias puramente personales, es decir, no vinculadas a la obtención de una categoría de renta en particular cuyo importe se vea reducido a consecuencia de la deducción. A estos efectos, debe tenerse en cuenta que las circunstancias personales y familiares cumplen la función, en diversos lugares de la estructura del impuesto sobre la renta, de modular la carga tributaria. Ello es coherente con su naturaleza de impuesto personal y subjetivo, que lógicamente informa su estructura. A partir de ahí, la Ley del impuesto establece tanto deducciones o reducciones que únicamente tienen en cuenta dichas circunstancias personales, como reducciones en las que dichas circunstancias minoran la carga tributaria de alguna categoría de renta. Ejemplo de las primeras son las normas para adecuar el impuesto a las circunstancias personales y familiares del contribuyente, contenidas en los arts. 56 a 61 LIRPF, que toman en consideración circunstancias como la edad, la discapacidad física, el número de hijos y la edad de estos, etc. Ejemplo de las segundas, por otro lado, son las reducciones que establece el art. 20 LIRPF, que se aplican en general por la obtención de rendimientos del trabajo, incrementándose cuando en el contribuyente que percibe dichas rentas del trabajo concurren determinadas circunstancias personales, como la edad o el grado de discapacidad. En este caso, la reducción está anudada a la obtención de rendimientos del trabajo, pues ello es lo determinante para que nazca el derecho a aplicarla, frente a las reducciones que únicamente toman en cuenta las circunstancias personales, como las citadas de los mínimos personales y familiares (arts. 56 a 61 LIRPF), y que están desvinculadas de la categoría de renta obtenida.

Adicionalmente, puesto que las deducciones controvertidas se anudan a la obtención de una categoría específica de renta, en concreto la que procede del ejercicio de actividades económicas (regulada en los arts. 27 a 32 LIRPF), se incumple también el límite del art. 46.1.b) de la Ley 22/2009, que impide que la aplicación de las deducciones supongan «una minoración del gravamen efectivo de alguna o algunas categorías de renta». La LIRPF otorga distinto tratamiento a las rentas en función de su origen, esto es, según se trate de rendimientos del trabajo, rendimientos del capital, rendimientos de

actividades económicas o ganancias y pérdidas patrimoniales. A ello se refiere el citado art. 46.1 de la Ley 22/2009, del sistema de financiación, cuando impide que, a consecuencia de una deducción autonómica, se produzca una minoración del gravamen efectivo de «alguna o algunas categorías de renta». Lo que la norma pretende evitar es que la deducción afecte específicamente a alguno de los citados rendimientos o rentas, con exclusión de los demás.

Además, el argumento de la representación procesal de la Junta de Andalucía, que sostiene que sólo una deducción en la base imponible tendría esa consecuencia, debe ser rechazado *a limine*, pues la delegación de potestades normativas expresamente se limita a las deducciones sobre la cuota, impidiendo por tanto que puedan establecerse sobre la base imponible. También debe rechazarse el argumento de la misma parte que propone la interpretación conjunta entre este límite y el general contenido en el segundo párrafo del art. 19.2 LOFCA, que exige que en el ejercicio de las potestades normativas autonómicas en tributos cedidos las Comunidades Autónomas mantenga una «presión fiscal efectiva global equivalente a la del resto del territorio nacional», pues el propio tenor del precepto permite concluir a las claras que se refiere al ejercicio de potestades normativas sobre todos los tributos cedidos, en conjunto.

Por tanto, los arts. 6 y 7 de la Ley 10/2002, de 21 de diciembre, del Parlamento de Andalucía, por la que se aprueban normas en materia de tributos cedidos y otras medidas tributarias, administrativas y financieras, son inconstitucionales porque suponen una extralimitación competencial que vulnera el art. 149.1.14 CE.

6. Procede ahora abordar la impugnación del art. 23.4, párrafo último, inciso final, de la norma andaluza impugnada, que regula el dictamen de Peritos de la Administración precisando los medios a emplear en el mismo. El art. 23 regula la comprobación de valores a los efectos del impuesto sobre sucesiones y donaciones y del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. Comienza el precepto por remitir a los medios previstos en la LGT, si bien posteriormente regula dichos medios. El apartado 4, del que se impugna únicamente el inciso final («o el valor consignado... conforme a la legislación vigente»), tiene el siguiente tenor:

«Artículo 23. *Comprobación de valores.*

[...]

4. El dictamen de Peritos de la Administración previsto en el artículo 52.1.d) de la Ley General Tributaria habrá de contener los datos objetivos utilizados para la identificación del bien o derecho cuyo valor se comprueba, obtenidos de documentación suficiente que permita su individualización.

[...]

Asimismo, el Perito de la Administración podrá aplicar los precios medios de mercado establecidos reglamentariamente conforme a lo previsto en el apartado 3 de este artículo o el valor consignado en las declaraciones presentadas por el sujeto pasivo a efectos de liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por el préstamo hipotecario cuando proceda de la valoración realizada por una sociedad de tasación conforme a la legislación vigente.»

El precepto se reputa inconstitucional por suponer una extralimitación de la competencia de la Comunidad Autónoma, en contra de lo dispuesto en el art. 19.2 LOFCA y los arts. 40.2, 41.2 de la Ley 21/2001 que lo desarrollan, así como del art. 47.1.a) de la misma Ley, en relación con el art. 52.1 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, general tributaria, vigente en el momento de interposición del recurso.

La Abogada del Estado coincide con los recurrentes.

La representación del Parlamento de Andalucía sostiene que dicho precepto no es contrario al marco jurídico invocado –arts. 40.2, 41.2 y 47.1.a) de la Ley 21/2001 y art. 19.2 LOFCA– porque el mismo no incorpora un nuevo medio de comprobación de valores, siendo coherente con los medios del Estado, regulados en el art. 52.1.d) LGT

(art. 57 en la vigente LGT). Aduce además que la comprobación de valores no es un mecanismo que en sí mismo determine la base imponible, por lo que no se excede el marco de delegación competencial. La Letrada de la Junta de Andalucía coincide en que no se introduce ningún medio nuevo de comprobación, por lo que interesa igualmente la desestimación de la tacha.

Conforme al canon que ya se ha expuesto, esta norma debe contrastarse, para comprobar si se ha producido la extralimitación competencial aducida en la demanda de inconstitucionalidad, con los siguientes preceptos de la Ley 22/2009.

Por un lado, los arts. 48.2 y 49.2, que atribuyen a las Comunidades Autónomas la facultad de regular, respectivamente, «los aspectos de gestión y liquidación» en los impuestos sobre sucesiones y donaciones y de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

Por otro lado, junto a esta delegación de facultades normativas, que permite a las Comunidades Autónomas dictar normas en materia de gestión y liquidación, la Ley 22/2009 establece en su art. 54.1 una delegación de competencias administrativas en estos dos tributos, que entre otros aspectos se extiende a «la aplicación de los tributos así como de la revisión de los actos dictados en ejercicio de la misma». El art. 55.1 precisa el alcance de dicha «delegación de competencias en relación con la gestión tributaria» en el caso de los ante citados tributos, estableciendo que «[e]n la gestión tributaria de los Impuestos... sobre Sucesiones y Donaciones, sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados... corresponderá a las Comunidades Autónomas... a) La incoación de los expedientes de comprobación de valores, utilizando los mismos criterios que el Estado».

De lo anterior se deriva que las Comunidades Autónomas podrán regular aspectos de gestión y liquidación en el impuesto sobre sucesiones y donaciones y el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. Adicionalmente, la Administración autonómica podrá ejercer, por delegación, las potestades administrativas relativas a la gestión tributaria de estos tributos, y en particular y por lo que aquí interesa, podrá incoar expedientes de valoración, si bien «utilizando los mismos criterios que el Estado».

En la actualidad, dichos criterios del Estado se encuentran regulados, con carácter general, en el art. 57 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, que regula la comprobación de valores y que debe emplearse por tanto como norma de contraste para interpretar este límite. Entre los medios de valoración, el precepto se refiere, en el apartado 1, inciso e), al «dictamen de peritos de la Administración», que aparece junto a otros medios, entre ellos los valores de tasación (letra g).

El art. 57.3 LGT se remite a su vez a la legislación de cada tributo para la regulación concreta de los medios de comprobación. El art. 18.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del impuesto sobre sucesiones y donaciones remite a la LGT, como lo hace también el art. 46.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. En consecuencia, los mismos criterios de valoración establecidos por la Ley general tributaria deben ser aplicados en el impuesto sobre sucesiones y donaciones y en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, pues las leyes reguladoras de estos tributos no establecen criterios distintos.

7. A partir de lo anterior, procede ahora pronunciarse acerca de la norma autonómica objeto de impugnación. El inciso final del art. 23.4 impugnado, cuyo tenor se ha reflejado más atrás, especifica uno de los criterios que podrán utilizar los peritos de la Administración en el procedimiento de comprobación de valores, que se refiere a la valoración del bien realizada por una sociedad de tasación a efectos del préstamo hipotecario. Este criterio en sí mismo considerado, se encuentra recogido en la letra g) del art. 57.1 LGT, que se refiere al «[v]alor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria». Sin embargo, mientras que en la norma estatal el citado medio de valoración aparece como uno más, junto al dictamen de peritos y sin incidir en el mismo, en la norma autonómica aparece vinculado a dicho dictamen, y como

contenido posible del mismo. Por tanto, lo que hace la norma autonómica no es estrictamente establecer un medio nuevo de comprobación, sino alterar el contenido y sentido de un medio ya existente y regulado por el Estado, como es el dictamen de peritos. Esta regulación autonómica desnaturaliza la finalidad de este medio, que está contemplado en la Ley general tributaria (art. 57 en relación con el art. 135) como un mecanismo objetivo, basado en la autonomía e independencia del perito, al que por tanto no cabe imponer un medio o varios medios para llevar a cabo su valoración.

En consecuencia, la norma autonómica impugnada introduce *de facto* un medio de valoración distinto a los del Estado, al modificar sustancialmente un medio existente.

Sentando lo anterior, procede ahora pronunciarse acerca de si esta regulación supone una extralimitación competencial, como alegan los recurrentes. Debemos partir de que la comprobación de valores forma parte del proceso de gestión tributaria, pues su objeto es la valoración de los bienes o rentas que conforman la base imponible de los tributos. No se trata por tanto, como sostienen los recurrentes, de un procedimiento de delimitación de la base imponible aunque su resultado pueda incidir en ésta. En consecuencia, en abstracto, una norma autonómica podría regular la comprobación de valores, sin exceder por ello el ámbito de la delegación de competencias normativas, que expresamente incluye la gestión y liquidación de los tributos (arts. 48.2 y 49.2 de la Ley 22/2009). Sin embargo, pese al encaje formal en la delegación competencial, el resultado de la norma autonómica impugnada resulta contrario al mandato contenido en el art. 55.1.a) de la misma Ley, a tenor del cual los órganos de gestión tributaria de la Comunidad Autónoma tan sólo podrán incoar expedientes de comprobación de valores utilizando los mismos criterios que el Estado, esto es, los contenidos en el citado art. 57 de la Ley general tributaria. El precepto impugnado, como ya se determinó más atrás, desvirtúa sin embargo los criterios estatales, en concreto el dictamen de peritos, al que desprovee del carácter independiente que tiene en la Ley general tributaria. Además, no hay que olvidar que esta ley es una «verdadera norma de unificación de criterios a cuyo través se garantiza el mínimo de uniformidad imprescindible en los aspectos básicos del régimen tributario» (STC 66/1998, de 18 de marzo, FJ 14), fundamental también «para garantizar a los administrados un tratamiento común ante las Administraciones públicas» (STC 14/1986, de 31 de enero, FJ 14), tratamiento de la expresada índole que quedaría conculcado en el supuesto de prevalecer el criterio que refleja el precepto de la Ley andaluza a que nos venimos refiriendo.

De esta manera, la norma autonómica impugnada incurre en una extralimitación competencial, pues aunque respeta el tenor formal de la delegación de potestades normativas, sin embargo conduce a un resultado expresamente prohibido por el art. 55.1.a) de la Ley 22/2009. En estas circunstancias, la interpretación sistemática de los arts. 48.2, 49.2 y 55.1.a), sólo puede conducir a esta conclusión, pues si bien hemos establecido que las normas deben preservarse cuando su texto no impida una interpretación adecuada a la Constitución, también hemos reconocido que la interpretación conforme a la Constitución no carece de límites, pues en ningún caso se podrá «ignorar o desfigurar el sentido de los enunciados legales meridianos» (por todas, STC 222/1992, de 11 de diciembre, FJ 2), de manera que «la interpretación conforme no puede ser una interpretación *contra legem*» (STC 247/2007, de 12 de diciembre, FJ 4). En consecuencia, deberán ser rechazadas las interpretaciones normativas que conduzcan a resultados ilógicos o absurdos, como lo sería el que una Comunidad Autónoma pudiera regular medios de comprobación de valores distintos a los del Estado, mientras que los órganos de la administración tributaria de la misma Comunidad no pudieran aplicar esos medios por ser distintos de los del Estado.

Procede por tanto declarar inconstitucional el inciso final «o el valor consignado en las declaraciones presentadas por el sujeto pasivo a efectos de liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por el préstamo hipotecario cuando proceda de la valoración realizada por una sociedad de tasación conforme a la legislación vigente» del art. 23.4 de la Ley andaluza impugnada, por ser contrario al art. 149.1.14 CE.

Finalmente hemos de precisar el alcance en el tiempo de nuestra declaración de inconstitucionalidad, siguiendo en este punto la doctrina recogida, entre otras, en las SSTC 54/2002, de 27 de febrero, FJ 9 y 365/2006, de 21 de diciembre, FJ 8. En ellas declaramos que «en supuestos como el que ahora nos ocupa y atendiendo a la pluralidad de valores constitucionales que concurren ‘debemos traer a colación... el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), al que responde la previsión contenida en el art. 40.1 LOTC, según el cual las sentencias declaratorias de la inconstitucionalidad de leyes ‘no permitirán revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada’ en los que se haya hecho aplicación de las leyes inconstitucionales. Ahora bien, la modulación del alcance de nuestra declaración de inconstitucionalidad no se limita a preservar la cosa juzgada. Más allá de ese mínimo impuesto por el art. 40.1 LOTC debemos declarar que el principio constitucional de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) también reclama que –en el asunto que nos ocupa– esta declaración de inconstitucionalidad sólo sea eficaz pro futuro, esto es, en relación con nuevos supuestos o con los procedimientos administrativos y procesos judiciales donde aún no haya recaído una resolución firme... El principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) reclama la intangibilidad de las situaciones jurídicas consolidadas; no sólo las decididas con fuerza de cosa juzgada, sino también las situaciones administrativas firmes».

Alcanzada la anterior conclusión, la misma nos exime de pronunciarnos sobre el resto de las vulneraciones constitucionales alegadas, pues ya hemos apreciado la inconstitucionalidad del precepto.

FALLO

En atención a todo lo expuesto, el Tribunal Constitucional, POR LA AUTORIDAD QUE LE CONFIERE LA CONSTITUCIÓN DE LA NACIÓN ESPAÑOLA,

Ha decidido

Estimar el recurso de inconstitucionalidad y, en consecuencia, declarar la inconstitucionalidad de los arts. 6, 7 y el inciso final «o el valor consignado en las declaraciones presentadas por el sujeto pasivo a efectos de liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por el préstamo hipotecario cuando proceda de la valoración realizada por una sociedad de tasación conforme a la legislación vigente» del art. 23.4, todos ellos de la Ley del Parlamento de Andalucía 10/2002, de 21 de diciembre, por la que se aprueban normas en materia de tributos cedidos y otras medidas tributarias, administrativas y financieras, con los efectos determinados en el fundamento jurídico 7.

Publíquese esta Sentencia en el «Boletín Oficial del Estado».

Dada en Madrid, a veinte de septiembre de dos mil doce.–Pascual Sala Sánchez.–Ramón Rodríguez Arribas.–Manuel Aragón Reyes.–Pablo Pérez Tremps.–Francisco José Hernando Santiago.–Adela Asua Batarrita.–Luis Ignacio Ortega Álvarez.–Francisco Pérez de los Cobos Orihuel.–Encarnación Roca Trías.–Andrés Ollero Tassara.–Fernando Valdés Dal-Ré.–Juan José González Rivas.–Firmado y rubricado.