IMPUESTOS CEDIDOS A LAS COMUNIDADES AUTONOMAS

VICTOR M. BRAVO CAÑADAS
Licenciado en Derecho

SUMARIO: INTRODUCCION. IMPUESTOS CEDIDOS Y NO TRIBUTOS CEDIDOS. NOCION DE IMPUESTOS CEDIDOS. REQUISITO DE LA CESION DE IMPUESTOS POR EL ESTADO. IMPUESTOS CEDIBLES Y NO CEDIBLES. SU IMPORTANCIA DENTRO DE LOS RECURSOS AUTONOMICOS.

INTRODUCCION

No cabe duda que uno de los aspectos esenciales de la Autonomía es su financiación. La financiación de las Comunidades Autónomas, atendiendo a las posibilidades que la Constitución ofrece y que las diversas normas van perfilando, se fundamenta en dos sistemas: Uno que podemos denominar común o general (1), el cual creemos ha de ser el sistema básico de financiación de las Comunidades Autónomas (2) y que tiene su primera manifestación en el Estatuto de Cataluña, y otro que podemos denominar foral (3), sistema seguido por el Estatuto del País Vasco, siendo aplicable únicamente a las zonas forales.

Por lo tanto, nos encontramos con dos sistemas diferentes de configurar la financiación autonómica, uno general o común y otro foral, interesándonos en estos momentos uno de los recursos de naturaleza tributaria del sistema general o común, nos referimos a los impuestos cedidos, total o parcialmente, por el Estado a las Comunidades Autónomas.

IMPUESTOS CEDIDOS Y NO TRIBUTOS CEDIDOS

La normativa constitucional recoge dentro de los recursos de las Comunidades Autónomas "los impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado, Art. 157, 1, a), y la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (a partir de ahora LOFCA) se refiere en su Art. 4, 1, c), a "los tributos cedidos, total o parcialmente, por el Estado". Vemos que existe una variación de términos, pues mientras la Constitución habla de "impuestos",

---

(1) El informe de la Comisión de Expertos sobre financiación de las Comunidades Autónomas lo denomina sistema de la LOFCA. Centro de Estudios Constitucionales. Colección Informe, julio 1981, pág. 35.

(2) El informe antes citado estima "que es aplicable con absoluta generalidad a las restantes Comunidades Autónomas y parcialmente a los territorios forales", pág. 35.

(3) El informe citado lo llama "de convenio o concierto", señalando que es "aplicable exclusivamente a los territorios forales de Navarra y el País Vasco", pág. 35.

la LOFCA se refiere a "tributos". Dicha variación de términos se realizó por el Senado (4) por razones de precisión técnica, ya que el Art. 11 de la LOFCA incluía entre los aspectos cedibles "las tasas y demás exacciones sobre el juego", por lo cual el Senado consideró conveniente emplear el término genérico tributo y el específico impuesto, explicación formal a dicha variación de términos aceptable, pero que deja en el aire una problemática importante que surge como consecuencia de la regulación que la misma LOFCA realiza en su Art. 7, 2, que establece: "cuando el Estado o las Corporaciones Locales transfieran a las Comunidades Autónomas (...) 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", transferencia que en cierta forma se ha realizado por el Estado a las Comunidades Autónomas, ya que en los diversos Estatutos se considera como competencia exclusiva de las mismas "casinos, juegos y apuestas con excepción de las Apuestas Mutuas Deportivo Benéficas". Todo lo cual hace que entendamos que las tasas sobre el juego deberían considerarse como tributos propios y no como tributos cedidos.

Aparte de la dificultad que entraña, por no decir imposibilidad, la cesión de una tasa, como de una Contribución especial, sin ceder la competencia sobre la que se impone la misma, ya que será el órgano que conceda la utilización del dominio público, que preste un servicio público o que realice una actividad que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo (5) el que pueda establecer y recaudar dicha tasa, no teniendo sentido que ceda el beneficio de la misma, pues dicho Organo es el que realiza el servicio y por tanto necesitará dichos medios para poderlo prestar adecuadamente. En definitiva, creemos que no tiene sentido la cesión de una tasa, si no se cede la competencia que origina la misma, ya que el principio de contraprestación y beneficio que está en la base de la tasa, como de la Contribución especial, hace válida la solución que supone que su producto deba ir a parar a las manos del Organo Público que presta el servicio o realiza la actividad que justifica su pago (6), con lo cual estaríamos en presencia, dejando aparte la regulación positiva de la LOFCA, de un tributo propio y no cedido.

Por todo lo cual, creemos más adecuada la regulación que realiza la Constitución y que se refiere a "impuestos cedidos", que la regulación, que consideramos desacertada, de la LOFCA, que habla de "tributos cedidos", ya que, realmente, únicamente pueden cederse a las Comunidades Autónomas, como hemos visto, los impuestos.

(4) Vid. Linares y Martín de Rosales, J.: "Comentario a la LOFCA". Hacienda Pública Española, núm. 65, 1980, págs. 154, 165 y 166.

(5) La Ley General Tributaria define las tasas en su Art. 26, 1, a), como "aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización del dominio público, la prestación de un servicio público o la realización por la Administración de una actividad que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo".

(6) Vid. Palao Taboada, C.: "La Hacienda regional y el proyecto de Constitución", lección inaugural del curso académico MCMLXXVIII-MCMLXXIX. Universidad de Zaragoza, 1978, pág. 16. Ferreiro Lapatza, J. J. en Revista Española de Derecho Financiero, Cívitas núm. 25, 1980, pág. 108.

NOCION DE IMPUESTO CEDIDO

¿Qué deberemos entender por "cesión" cuando nos referimos a impuestos cedidos?

Tres son las posibilidades de entender la cesión, una restringida, otra amplia y una tercera intermedia.

La restringida configura la cesión de un impuesto identificándolo con el traspaso del producto del mismo, por tanto, la Comunidad Autónoma únicamente recibiría lo recaudado por dicho impuesto, mientras que el Estado mantiene todas las competencias sobre el mismo.

La segunda configura la cesión de un impuesto de manera, lógicamente, opuesta a la anterior, entendiendo por tal, la entrega a la Comunidad Autónoma no sólo del producto del impuesto, sino también su gestión, liquidación, inspección y recaudación, es decir, todas las competencias administrativas necesarias para obtenerlo.

Y, por último, la noción intermedia configura la cesión del impuesto entre las dos anteriores, considerando que en el caso de impuestos cedidos la gestión debe realizarse por la Comunidad Autónoma, pero por delegación de poder estatal o por un sistema de muy estrecha colaboración con éste. Por tanto, se otorgan competencias de gestión del impuesto cedido a la Comunidad Autónoma, pero manteniéndose la soberanía estatal sobre el mismo (7).

¿Qué debemos entender, entonces, por impuesto cedido a tenor de nuestra regulación positiva?

El texto Constitucional en su Art. 157, 1, a), únicamente se refiere a los impuestos cedidos, total o parcialmente, por el Estado sin más, por lo que, de dicha regulación, no se puede extraer qué debemos entender por impuestos cedidos.

La LOFCA en su Art. 10, 1, señala que son tributos cedidos (podemos decir mejor impuestos cedidos), "los establecidos y regulados por el Estado, cuyo producto corresponda a la Comunidad Autónoma" (8). Parece, pues, que se puede unir esta noción a la restringida que hemos visto, aunque realmente no puede extraerse ninguna conclusión, ya que nada se señala respecto de la gestión en dicho Artículo. Tendremos que acudir al Art. 19 de dicha Ley, donde se establece en su Apartado 2: "en caso de tributos cedidos cada Comunidad Autónoma asumirá por delegación del Estado la gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión, en su caso, de los mismos, sin perjuicio de la colaboración que pueda establecerse entre ambas administraciones, todo ello de acuerdo con lo especificado en la Ley que fije el alcance y condiciones de la cesión"; se señala por tanto que las Comunidades Autónomas asumirán por delegación del Estado la gestión, liquidación, recaudación, ..., pero sin perjuicio de la colaboración que pueda establecerse entre ambas Administraciones, estatal y autonómica, y, lo que es más importante, remitiéndose a lo que en su día señale la Ley de Cesión, por lo cual será la Disposición que regule la cesión en cada caso, la que tendrá la clave del alcance y condiciones de la misma.

---

(7) Vid. Codes Anguita, J. L.: "La cesión de impuestos estatales como fuente de financiación de las Comunidades Autónomas", en Revista de Economía y Hacienda Local, núm. 30, EDERSA, 1980, págs. 574 a 577.

(8) La exposición de motivos del proyecto de la LOFCA matizaba un poco más esta noción al señalar que son impuestos cedidos "los establecidos y regulados por el Estado cuyo producto, obtenido en el territorio de la misma, corresponde a la Comunidad Autónoma".

No obstante, como regla general y a tenor de la regulación positiva que hemos visto, creemos, teniendo siempre presente que en último término será la Ley de Cesión la que establezca de modo específico el alcance y las condiciones de la misma en cada caso concreto, que podemos entender la cesión, dentro de nuestro Ordenamiento Jurídico, como una cesión intermedia, ya que se desprende claramente del mismo que en todo caso la gestión, liquidación, recaudación, ..., del impuesto cedido se podrá asumir por delegación del Estado, el cual sigue manteniendo totalmente la competencia normativa sobre las figuras impositivas, objeto de cesión (9). En definitiva, por tanto, el poder normativo de los impuestos cedidos corresponde al Estado, la Comunidad Autónoma no tendrá facultad legislativa sobre los mismos; el poder sobre el producto corresponde a la Comunidad Autónoma y el de gestión también, por delegación del Estado y sin perjuicio de la colaboración que pueda establecerse entre la administración estatal y autonómica. Todo esto como regla general, pues en cada caso concreto habrá que estar a lo que establezca la correspondiente Ley de Cesión, que, lógicamente, deberá moverse dentro de este marco general, siendo muy conveniente que la cesión se llevara a cabo con idénticos criterios para todas las Comunidades Autónomas, lo que permitiría una organización homogénea, "finalizando el proceso de cesiones, en la administración tributaria del Estado" (10).

REQUISITOS DE LA CESION DE IMPUESTOS POR EL ESTADO

La cesión por el Estado de figuras impositivas a las Comunidades Autónomas implica unos requisitos que se concretan en primer lugar en la exigencia de la naturaleza estatal de los impuestos que se ceden, en este sentido se manifiesta el Art. 10, 1, de la LOFCA que señala como tributos cedidos "los establecidos y regulados por el Estado ...". Planteamiento similar mantiene la regulación establecida por el Estatuto Catalán, ya que, a tenor de la disposición adicional 6.ª, únicamente se ceden impuestos estatales y en orden al Art. 44, 2, se pueden ceder dichos impuestos y todos aquéllos cuya cesión sea aprobada por las Cortes Generales. En definitiva, podemos concluir, que únicamente se pueden ceder impuestos de naturaleza estatal, planteamiento que se mantiene en la Ley 41/1981, de 28 de octubre, relativa a cesión de tributos a la Generalidad de Cataluña, recientemente publicada en el Boletín Oficial del Estado (11). Lo cual presupone lógicamente que el conocimiento de las reclamaciones interpuestas contra los actos dictados en materia tributaria, tanto si en ellas se suscitan cuestiones de hecho como de derecho, cuando nos encontremos ante impuestos cedidos, corresponda a los órganos económico-administrativos del Estado, como establece el Art. 20, 1, de la LOFCA.

En segundo lugar, se concretan dichos requisitos en la exigencia de que la cesión del impuesto se realice por Ley, y ésto en base a los importantes efectos económicos que la misma producirá, por lo que es aconsejable que la misma se efectúe por Ley votada en Cortes. En este sentido la LOFCA en su

(9) Señala Albiñana "que la cesión de un tributo por el Estado no debe confundirse con la transferencia de la recaudación que un tributo rinda (...). Pero no puede hablarse con propiedad de la cesión de un tributo si con él no se transfiere su administración o esta última es, al menos, compartida" en "la financiación de las Comunidades Autónomas Vasca y Catalana", Revista del Departamento de Derecho Político de la UNED, núm. 5, invierno 1979-1980, pág. 49.

(10) Vid. Informe de la Comisión de Expertos ya citado, pág. 61.

(11) Boletín Oficial del Estado de 12 de noviembre de 1981.

Art. 10, 2, establece, "se entenderá efectuada la cesión cuando haya tenido lugar en virtud de precepto expreso del Estatuto correspondiente, sin perjuicio de que el alcance y condiciones de la misma se establezca en una Ley específica". Como vemos se exige Ley para realizar la cesión del impuesto, es más, parece que únicamente se puede realizar la cesión a través de precepto expreso del Estatuto correspondiente, aunque estimamos que nada se opone en principio a que pueda realizarse, posteriormente a la aprobación del Estatuto, una cesión a la correspondiente Comunidad Autónoma. La dificultad radicaría en determinar si tales futuras cesiones de impuestos suponen una modificación del Estatuto, con las dificultades que esto supondría, o si sería necesario Ley Orgánica de las establecidas en el Art. 150, 2, de la Constitución, ya que implica una cesión de materias, cuya competencia es exclusiva del Estado, en cualquiera de los dos casos, las complicaciones son numerosas, por las exigencias normativas que suponen. Podría plantearse también la consideración de la LOFCA como Ley delegante y de bases en sentido amplio, bastando entonces, para la efectividad de la cesión, la existencia de una Ley ordinaria posterior, que ejercite aquella delegación; tal solución sería válida únicamente para las figuras impositivas, que se recogen en el Art. 11 de la LOFCA, pues lógicamente, en otro caso, sería necesario aplicar la regulación contenida en el Art. 150, 2, de la Constitución, ya que nos encontraríamos ante una delegación de facultades correspondientes a materias de titularidad estatal.

El Estatuto de Autonomía de Cataluña, marcando la pauta, creemos, de los futuros estatutos, en su Disposición adicional 6.ª, 2, sale al paso de esta problemática, estableciendo que estos casos no se consideren modificación del Estatuto y que se resuelvan mediante acuerdo entre el Gobierno Central y la Generalidad que se tramitará, por el primero, como proyecto de Ley. Planteamiento que ya ha tenido su plasmación en la Ley de Cesión antes citada con relación a las tasas sobre el juego, tasas que no se regulan en el Estatuto Catalán y sí en la LOFCA y que se han introducido dentro de esta Ley en su Art. 1, 1, e) (12).

En definitiva, la cesión de un impuesto por el Estado a una Comunidad Autónoma deberá realizarse mediante Ley, ya sea orgánica u ordinaria, atendiendo al supuesto que se trate.

En tercer lugar, se plantea la necesidad de determinar el tipo de cesión que se efectúa, determinación que se tendrá que realizar por la respectiva Ley de Cesión, que, como hemos dicho, será la que determine el alcance y condiciones de la misma.

Tanto en la Constitución, Art. 157, 1, a), como en la LOFCA, Art. 10, 3, se habla de impuestos cedidos total o parcialmente (con la salvedad ya vista de "impuestos" y "tributos") señalando esta última normativa que dicha distinción estará en función de la cesión de la recaudación correspondiente a la totalidad de los hechos imponibles contemplados en el tributo (impuestos) de que se trate o únicamente alguno o algunos de los mencionados hechos imponibles. Como vemos, tal distinción la señala la norma únicamente en relación con el producto final del tributo y no con los demás

(12) Se señalaba en la exposición de motivos del proyecto de Ley de Cesión de tributos a la Generalidad de Cataluña al respecto "el alcance y condiciones de la referida cesión se ha hecho interpretando armónicamente las normas del Estatuto de Autonomía de Cataluña con las disposiciones contenidas sobre el particular en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas...".

momentos del mismo: liquidación, inspección, ..., por lo cual consideramos que la normativa no es muy precisa. Hubiera sido mejor, estimamos, referir estas dos formas de cesión a todo el procedimiento tributario, en un caso correspondería la totalidad de los hechos imponibles así como su gestión, estaríamos ante la cesión total, mientras que la cesión parcial sería la que omitiera alguno de estos aspectos.

Podrá cederse, como ya hemos visto, únicamente el producto del impuesto en un extremo y en el otro éste y la total gestión del mismo siempre por delegación del Estado, pudiendo, lógicamente, establecerse situaciones intermedias.

La Ley de Cesión de Tributos a la Generalidad estimamos que cede los rendimientos de los mismos de una manera total, a tenor de lo que se establece en su Art. 1, 1, "con el alcance y condiciones establecidas en esta Ley, se cede a la Generalidad el rendimiento en Cataluña de los siguientes tributos ....." (13). Por otra parte, creemos que con relación a la gestión de las figuras cedidas se establece una situación intermedia (14).

Con relación a la cesión gratuita o remunerada nuestra normativa, la reciente Ley de Cesión tampoco, no se refiere para nada a dicha materia, por lo cual consideramos, y creemos que es el espíritu que inspira la legislación vigente, que el Estado no verá retribuida la cesión que de sus impuestos realice.

En cuarto lugar, se concretan dichos requisitos en la exigencia de que la cesión se refiera a los rendimientos en la correspondiente Comunidad Autónoma.

En este sentido, aunque ni el Texto Constitucional ni la LOFCA lo regulan de manera expresa, creemos que dicha exigencia se puede extraer con facilidad de los principios inspiradores de la financiación autonómica que de dichas normativas dimana. Por su parte dicha exigencia se recoge de manera expresa en la normativa estatutaria y en la Ley de Cesión existente (15).

En quinto lugar, la exigencia de elección del criterio para la atribución territorial de las figuras cedidas.

Esta exigencia se regula con carácter general en el Apartado 4.° del Art. 10 de la LOFCA que establece: "sin perjuicio de los requisitos específicos que establezca la Ley de Cesión:

a) Cuando los tributos cedidos sean de naturaleza personal, su atribución a una Comunidad Autónoma se realizará en función del domicilio fiscal de los sujetos pasivos.

b) Cuando los tributos cedidos graven el consumo, su atribución a las Comunidades Autónomas se lleva-

(13) Planteamiento que se mantiene en la exposición de motivos del proyecto de esta Ley "en virtud de lo establecido en el presente proyecto de Ley, se cede a la Generalidad el rendimiento en Cataluña ...".

(14) Se señala al respecto en la exposición de motivos citada "siendo titular el Estado de las competencias en materia de gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión en virtud de la potestad originaria y de su responsabilidad en el diseño de la Hacienda General de la Nación, se delega, en el caso de los tributos cedidos, tales competencias en favor de la Generalidad de Cataluña".

(15) En cuanto al rendimiento que se cede señala la exposición de motivos reiteradamente citada que se define "como el resultado de deducir de la recaudación líquida derivada de las deudas tributarias correspondientes a los distintos hechos imponibles, el importe de las participaciones concedidas por la Ley a las Haciendas locales y el correspondiente a la desgravación fiscal a la exportación. Noción que es la que se establece en el Art. 2, 1, de la Ley de Cesión.

rá a cabo en función del lugar en el que el vendedor realice la operación a través de establecimientos, locales o agencias.

c) Cuando los tributos cedidos graven operaciones inmobiliarias, su atribución a las Comunidades Autónomas se realizará en función del lugar donde radique el inmueble".

Como vemos establece tres reglas generales, sin perjuicio de las especialidades que puedan establecerse en la correspondiente Ley de Cesión. Si nos encontramos ante un impuesto cedido de naturaleza personal establece como criterio básico de atribución del mismo a la Comunidad Autónoma el del domicilio fiscal del sujeto pasivo. Si se trata de un impuesto cedido que grava el consumo, establece que su atribución a la Comunidad Autónoma se realizará conforme al principio "locus regit actum" y por tanto el criterio elegido es el del lugar en el que el vendedor realice la operación a través de establecimientos, locales o agencias. Y si, por último, se trata de un impuesto cedido que grava operaciones inmobiliarias, se acude en estos casos a la "lex loci", es decir, se realiza su atribución a las Comunidades Autónomas en función del lugar donde radica el inmueble.

La Ley de Cesión de Tributos a la Generalidad de Cataluña sigue prácticamente los mismos criterios establecidos en la LOFCA, ya que en ésta se habla de domicilio fiscal y en la Ley de residencia habitual, que para las personas físicas vienen a ser término idénticos a tenor del Art. 45, a), de la Ley General Tributaria. Con relación a las personas jurídicas se habla de domicilio fiscal en el Art. 10 que da su noción a estos efectos plasmando la recogida en el Art. 45, b), de la Ley General Tributaria. No obstante en dicha Ley aparece limitado este planteamiento general cuando la naturaleza del gravamen así lo aconseja (16).

IMPUESTOS CEDIBLES Y NO CEDIBLES

Respecto a qué impuestos pueden cederse o no por el Estado a las Comunidades Autónomas, la normativa constitucional, de manera acertada, no se pronuncia al respecto, únicamente señala los impuestos cedidos como parte de los posibles recursos de las Comunidades Autónomas.

Son por tanto la LOFCA y el respectivo Estatuto de Autonomía, la normativa jurídica que establece, fundamentalmente, qué impuestos pueden ser cedidos y cuáles no por el Estado a las Comunidades Autónomas.

(16) En el proyecto de Ley de Cesión en su exposición de motivos se establece "... que se entiende por rendimiento producido en Cataluña, en cada una de las figuras tributarias objeto de la cesión. A estos efectos se sigue con carácter general el criterio de atender a la residencia habitual de los sujetos pasivos en el caso de que los tributos cedidos tengan naturaleza personal, a la radicación del inmueble cuando se graven operaciones inmobiliarias y al lugar en que el vendedor realice la operación en el caso de tributos que graven el consumo". Planteamiento que se mantiene en los Arts. 4, 7 y 8 de la vigente Ley de Cesión con relación al Impuesto extraordinario sobre el patrimonio de las personas físicas, al Impuesto sobre el lujo y a la tasa estatal sobre los juegos de suerte, envite y azar respectivamente. "Esta norma general aparece a veces limitada cuando la naturaleza del gravamen así lo aconseja, tal como ocurre en el caso de la imposición sobre sucesiones y donaciones en que se considera producido el rendimiento del impuesto en Cataluña cuando el causante tenga su residencia habitual en su territorio y en el caso del impuesto sobre transmisiones patrimoniales los puntos de conexión que determinan la atribución del rendimiento al Estado o a la Comunidad Autónoma se encuentran referidos en cada caso a las diferentes operaciones que constituyen los hechos imponibles gravados por el mismo". Planteamiento que se mantiene en la Ley de Cesión de tributos a la Generalidad en sus Arts. 5 y 6.

En este sentido, la LOFCA en su Art. 11, 1, establece que "pueden ser cedidos a las Comunidades Autónomas en las condiciones que establece la presente Ley, los tributos (impuestos) relativos a las siguientes materias tributarias:

a) Impuestos sobre el patrimonio neto.
b) Impuestos sobre transmisiones patrimoniales.
c) Impuestos sobre sucesiones y donaciones.
d) La imposición general sobre las ventas en su fase minorista.
e) Los impuestos sobre consumo específicos en su fase minorista, salvo los recaudados mediante monopolios fiscales.
f) Las tasas y demás exacciones sobre el juego (17).

Además, la Disposición Transitoria 3.ª establece que "hasta que el impuesto sobre el valor añadido no entre en vigor se considerará, como impuesto que puede ser cedido, el del lujo que se recauda en destino".

Estas son las figuras que la LOFCA considera que se pueden ceder por el Estado a las Comunidades Autónomas y se puede apreciar que ha tenido el acierto, creemos, de realizar una designación genérica de las mismas, lo cual evita que las referencias expresas pudieran condicionar las posibles reformas futuras y suponer la modificación de normativas muy exigentes en sus requisitos formales, como son los Estatutos de Autonomía y la LOFCA.

Por lo que respecta a la legislación estatutaria, representada en nuestro análisis por el Estatuto Catalán, en el mismo, en su Disposición Adicional 6.ª 1, se enumeran unos impuestos que se ceden a la Generalidad. Son estos impuestos:

a) Impuesto sobre el patrimonio neto.
b) Impuesto sobre transmisiones patrimoniales.
c) Impuesto sobre sucesiones y donaciones.
d) Impuesto sobre el lujo que se recaude en destino.

Como vemos, la relación de impuestos cedidos a la Generalidad recogida en el Estatuto, es más reducida que la de la LOFCA, pero en la Ley de Cesión de Tributos a la Generalidad se amplía dicha enumeración al realizarse el alcance y condiciones de la misma interpretando armónicamente el Estatuto de Autonomía de Cataluña y la LOFCA (18). El Art. 1, 1, de la citada Ley enumera como tributos (debido a la inclusión, por interpretación armónica como ya hemos señalado, de la tasa estatal sobre el juego de suerte, envite o azar, lo cual, lógicamente, nos parece igualmente desacertado que su inclusión en la LOFCA, admitiendo el mismo planteamiento crítico, ya que el Estatuto Catalán en su Art. 9, 32, considera como competencia exclusiva "casinos, juegos y apuestas, con excepción de las Apuestas Mutuas Deportivo Benéficas", lo que nos lleva a considerar la tasa estatal sobre los juegos de suerte, envite o azar, no como un tributo cedido, sino como un tributo propio a tenor de la normativa recogida en el Art. 7, 2, de la LOFCA) cedidos a la Generalidad los siguientes:

(17) Causa esta última, como ya vimos, del cambio en el Senado del término "impuestos" cedidos por "tributos" cedidos, variación que consideramos desacertada por razones ya señaladas.

(18) En este sentido se manifestaba la exposición de motivos del proyecto de Ley de Cesión.

a) Impuesto extraordinario sobre el patrimonio de las personas físicas.
b) Impuesto general sobre sucesiones.
c) Impuesto sobre transmisiones patrimoniales.
d) Impuesto sobre el lujo, únicamente en cuanto a los siguientes hechos imponibles:
   1. Adquisición en régimen general de los artículos que se citan a continuación:
      - Vehículos de tracción mecánica (Art. 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre el lujo).
      - Aviones de turismo y embarcaciones de recreo (Art. 18 del citado texto refundido).
      - Joyería, platería y relojería (Apartados a) y c) del Art. 20 del citado texto refundido).
      - Antigüedades (Art. 21 del citado texto refundido).
      - Esculturas, pinturas y grabados originales (Apartado c) del Art. 23 del referido texto refundido).
      - Artículos de fumador (Apartado a) del Art. 28 del repetido texto refundido).
   2. Tenencia y disfrute de embarcaciones y aeronaves (Art. 30 del tan repetido texto refundido).
e) Tasa estatal sobre los juegos de suerte, envite o azar.

Teniendo en cuenta que las dos primeras figuras impositivas se encuentran pendientes de modificación legislativa, en estos momentos en trámite, se prevé que, cuando las Cortes Generales aprueben las normas reguladoras del Impuesto sobre el Patrimonio neto y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se entenderán ambos cedidos a la Generalidad con el alcance y condiciones fijadas en la Ley, en este sentido se manifiesta la Disposición adicional 2.ª, 1), de la citada Ley.

Se prevé también la futura "cesión del rendimiento en Cataluña correspondientes al Impuesto sobre el Valor Añadido en su fase de gravamen sobre las ventas al por menor u otros impuestos sobre la venta en la misma fase, cuando se establezcan dichas figuras impositivas" según establece la Disposición adicional 2.ª, 2), de dicha Ley.

La Disposición Transitoria 2.ª viene a apoyar la crítica que realizamos a la inclusión de la tasa sobre el juego como tributo cedido, ya que establece "el rendimiento de la tasa estatal sobre los juegos de azar se cederá a la Generalidad de Cataluña a medida que se transfieran a ésta las competencias del Estado a que está afecto dicho rendimiento", normativa que poniéndola en relación con el Art. 7, 2, de la LOFCA viene a poner de manifiesto, creemos de manera clara, su carácter de tributo propio y no cedido.

Por lo que respecta a los impuestos que no podrán ser cedidos por el Estado a las Comunidades Autónomas, la LOFCA en su Art. 11, 2), establece que "no podrán ser objeto de cesión los siguientes impuestos estatales:

a) Sobre la renta global de las personas físicas.
b) Sobre el beneficio de las sociedades.
c) Sobre la producción o las ventas, salvo lo dispuesto en el Apartado 1 de este mismo Artículo.
d) Sobre el tráfico exterior.
e) Los que actualmente se recaudan a través de monopolios fiscales.

La reserva exclusiva a la Hacienda estatal de estas figuras impositivas es lo más lógico y coherente, dado los límites a la fiscalidad autonómica, así como los principios constitucionales tributarios que la misma debe cumplir. Por tanto, es lógico que los impuestos esenciales no puedan ser objeto de cesión, pues son los medios necesarios para que la Hacienda estatal lleve a cabo las funciones esenciales que hoy en día tiene encomendada. Así como también parece claro que estos impuestos no puedan ser cedidos en base a los principios constitucionales tributarios que impiden la cesión de la imposición sobre la renta de las personas físicas y jurídicas, como de la producción o las ventas, salvo en su fase minorista, así como de los impuestos que recaen sobre el tráfico exterior y los que se recaudan a través de monopolios fiscales, dado que la cesión de los mismos implica la alteración de los principios constitucionales tributarios.

Por lo tanto, esta reserva exclusiva a la Hacienda estatal de dichas figuras impositivas es totalmente acorde con los planteamientos jurídicos tributarios de nuestro Ordenamiento Jurídico, así como ante posicionamientos de tipo económico financiero, de carácter eminentemente prácticos, y es la postura doctrinal prácticamente unánime (19).

Mayores problemas plantean determinadas figuras impositivas que se consideran por la normativa vigente como cedibles. Nos referimos fundamentalmente al impuesto sobre el patrimonio neto, el cual dada su naturaleza personal, así como los servicios que puede prestar a la gestión de los impuestos de sociedades y personas físicas, como a la política de redistribución de la riqueza e incluso de la renta, es decir, dado su carácter, no de impuesto recaudatorio, sino básicamente complementario de la imposición sobre la renta de las personas físicas y jurídicas, parece debe de atribuirse a la Hacienda general o estatal. Con relación al impuesto de sucesiones y donaciones se llega a conclusiones semejantes dado su mismo carácter no recaudatorio sino básicamente complementario de los impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre el patrimonio, a tenor de las versiones modernas y redistributivas (20).

No obstante, creemos que es con relación a la cesión del impuesto sobre el patrimonio neto donde realmente se plantean mayores problemas, debido, sobre todo, al carácter eminentemente complementario del mismo en la

(19) Vid. entre otros Ferreiro Lapatza, J. J. en Revista Española de Derecho Financiero, Cívitas, núm. 14, 1977, págs. 351 a 353. Martín Queralt, J.: "La institucionalización de la Hacienda en los futuros Estatutos de Autonomía". Hacienda Pública Española, núm. 59, 1979, págs. 149 y 150. Palao Taboada, C.: "La Hacienda regional y el proyecto de Constitución". Ob. cit. págs. 47 a 55. Albiñana García Quintana, C.: "La financiación de las Comunidades Vasca y Catalana". Ob. cit. págs. 51 y 52. Cazorla Prieto, L. M.: "El esquema constitucional de la Hacienda de las Administraciones públicas españolas". Hacienda Pública Española, núm. 59, 1979, págs. 40 a 42.

(20) Vid. Albiñana Gracía Quintana, C.: "La financiación de las Comunidades Vasca y Catalana". Ob. cit. pág. 52. Cazorla Prieto, L. M.: "El esquema constitucional de la Hacienda ...". Ob. cit. pág. 41. Palao Taboada, C.: "La Hacienda regional y el proyecto de Constitución". Ob. Cit. págs. 48 y 49.

imposición sobre la renta, lo cual aconseja, lógicamente, que su gestión se encuentre en manos de quien a su vez gestione los impuestos sobre la renta de las personas físicas y jurídicas, que como ya sabemos ha de ser forzosamente la Hacienda estatal. Lo cual nos conduce a considerar la cesión de dicho impuesto únicamente de una manera restringida, que se vería facilitada por su territorialidad, reservando, por tanto, en sus manos la gestión del mismo el Estado. Ahora bien, si no obstante, se da entrada en la gestión del mismo a la Comunidad Autónoma (21), se han de articular, de manera insoslayable, fórmulas de gestión conjunta o de colaboración entre la Administración estatal y autonómica, en orden a no privar a los impuestos personales sobre la renta de una base fundamental para su gestión adecuada. En este sentido creemos se manifiesta la reciente Ley de Cesión de Tributos a la Generalidad de Cataluña (22).

Con relación al resto de figuras que nuestro Ordenamiento positivo considera que pueden ser cedidas, creemos, existe menor dificultad, incluyendo el impuesto sobre sucesiones y donaciones, el cual realmente no presenta grandes dificultades para ser objeto de cesión a las Comunidades Autónomas, teniendo siempre presente las necesarias cautelas para su eficaz gestión y colaboración entre ambas administraciones, incluso entregando una amplia capacidad en materia de gestión a las Comunidades Autónomas, ya que las dificultades que pueda plantear creemos pueden compensarse por su carácter cíclico al menos cuantitativamente. Creemos que ésta es la tendencia de la Lev de Cesión a la Generalidad, ya que en la misma el impuesto sobre sucesiones, en un futuro impuesto sobre sucesiones y donaciones, se engloba sin distinción con el resto de figuras cedidas con relación a las competencias que en materia de cesión, en sentido amplio, asume la Generalidad a tenor de los que se establece en los Arts. 13, 14, 16 y 17.

Las demás figuras que pueden cederse no plantean ningún tipo de dificultades para la realización de la misma y ésto por la localización territorial de cada uno de los hechos imponibles que las mismas gravan y por su clara adecuación a los principios constitucionales tributarios. En este sentido, de amplias facultades de gestión de dichas figuras tributarias, se manifiesta la Ley de Cesión reiteradamente citada en sus Arts. 13, 14, 16 y 17 (23). No obstante, debemos poner de nuevo de manifiesto la desacertada inclusión, a nuestro parecer, de las tasas y demás exacciones sobre el juego como posible figura tributaria cedible a las Comunidades Autónomas por el Estado, pues ya hemos visto que en este supuesto nos encontramos no ante un tributo cedido, sino ante un tributo propio (24).

(21) Ferreiro Lapatza mantiene la posibilidad de que las Comunidades Autónomas tengan una participación en la gestión e ingresos del impuesto sobre el Patrimonio. Revista Española de Derecho Financiero, núm. 14, 1977, pág. 352.

En todo caso no existen obstáculos técnicos insalvables para que el Impuesto sobre el Patrimonio se ceda a las Comunidades Autónomas siempre que se cumplan las premisas de colaboración Estado-Comunidad Autónoma según señala Cazorla Prieto en "El esquema constitucional de la Hacienda ...". Ob. cit. pág. 41.

(22) En su Art. 12, 2, 3 y 4. En el mismo sentido se decantaba la exposición de motivos del proyecto de Ley de Cesión.

(23) En el Art. 14 se regula el "Alcance de la delegación de competencias en relación con la recaudación de los tributos cedidos". En el 13 el "Alcance de la delegación de competencias en relación con la gestión y liquidación". En el 16 en relación con la Inspección y en el 17 con la revisión en vía administrativa.

(24) Las tasas sobre el juego son tributos cuyo rendimiento se encuentra afectado, según establece el Art. 3, 7, del Real Decreto-Ley 16/77, de 25 de febrero, lo cual puede suponer dificultades.

En definitiva, creemos, que las dificultades que se señalan y pueden aparecer con relación a la cesión son perfectamente controlables, logrando que el exacto cumplimiento de los principios de coordinación y colaboración sea real entre ambas administraciones, estatal y autonómica. Cumplimiento, que en su comienzo será de colaboración por parte de la Administración estatal, facilitando la necesaria información de la que las Comunidades Autónomas carecen y que una vez puesta a su disposición les permitirá, en sus comienzos, tener una base documental uniforme e imprescindible para realizar la gestión, en sentido amplio, de las figuras que le pueden ser cedidas por el Estado, y que, posteriormente, será un cumplimiento de los principios de coordinación y colaboración, en sentido amplio, entre ambas administraciones, facilitándose toda la información y ayuda que mutuamente se solicite, realizando conjuntamente aquellos estudios y planes necesarios para lograr una eficaz gestión del sistema, mediante la articulación, tanto estructural como funcional, del Estado y la Comunidad Autónoma en el ámbito de sus respectivas haciendas, estableciendo las necesarias interconexiones técnicas entre ambas ..., en definitiva, cumpliendo auténticamente los principios de coordinación y colaboración. La Ley relativa a cesión de tributos a la Generalidad de Cataluña, a la vez que concede amplias facultades de gestión a la misma, por delegación del Estado, también establece una amplia coordinación y colaboración entre ambas administraciones, estatal y catalana, ampliándola a la de las demás Comunidades Autónomas. Además se establece una comisión coordinadora (25).

SU IMPORTANCIA DENTRO DE LOS RECURSOS ECONOMICOS

No cabe duda de la importancia que, en el conjunto global de recursos de las Comunidades Autónomas, han de tener los impuestos cedidos, ya que dichos impuestos, que a tenor de nuestro Ordenamiento jurídico pueden cederse por el Estado a las Comunidades Autónomas, tienen una importancia recaudatoria considerable. En definitiva, se aprecia claramente, y es ejemplo claro el caso catalán, que la Hacienda Autonómica se pretende edificar sobre la base de la participación de las Comunidades Autónomas en el producto del sistema tributario general, y en ciertos casos de otros ingresos del Estado, dentro del cual la importancia de los impuestos que pueden ser cedidos por el Estado a las Comunidades Autónomas no es pequeño (26). A la vez que no plantean dificultades en relación con el ámbito político, al no tener ninguna repercusión negativa dentro del mismo, al contrario de lo que ocurre con relación a los impuestos propios e incluso tributos propios de las Comunidades Autónomas.

(25) En su Art. 19 y 26 respectivamente.

(26) Vid. Ferreiro Lapatza, J. J. en Revista Española de Derecho Financiero, Cívitas, núm. 25, 1980.