

**EL CONCEPTO DE TRIBUTO CEDIDO,  
CON ESPECIAL REFERENCIA  
AL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO**

FRANCISCO ESCRIBANO LOPEZ  
Profesor adjunto de Derecho Financiero

## SUMARIO

1. EL MARCO NORMATIVO
2. EL CONCEPTO DE TRIBUTO CEDIDO: ACERCA DE SU POLIVOCIDAD
3. EL REGIMEN JURIDICO DE LA CESION DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO
  - 3.1. Consideraciones generales.
  - 3.2. El punto de conexión del impuesto.
  - 3.3. Competencias cedidas.
4. PERSPECTIVAS Y PROYECCION DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO COMO IMPUESTO CEDIDO

## 1. EL MARCO NORMATIVO

Desde el punto de vista jurídico, el tema de las fuentes en relación con el fenómeno autonómico reviste unas especiales notas de interés. No sólo en temas de jerarquía, sino incluso en relación con dos momentos bien diferenciados en nuestra reciente historia política: la L.O.A.P.A., fruto del acuerdo de las dos principales fuerzas políticas de aquel momento, constituyó el punto de inflexión (1).

Teniendo en cuenta los datos mencionados podemos establecer, en una primera aproximación, cuáles son las fuentes que afectan al tema concreto de los tributos cedidos (2). La Constitución y los respectivos Estatutos son las normas fundamentales que basamen-

---

(1) El tema ha sido tratado abundantemente; especial interés tienen los trabajos recogidos en los tres volúmenes publicados en Madrid por el Instituto de Estudios Fiscales en 1979 bajo el título general *La Constitución española y las fuentes del Derecho*; véase, asimismo, Cazorla Prieto, L.: *Poder tributario y Estado contemporáneo*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1981, especialmente págs. 233 y siguientes.

(2) No soy el primero en señalar la diferente forma de referirse a este tema la Constitución, de una parte, en el artículo 157.1, *a*), cuando habla de *impuestos cedidos*, de donde cabría, pues, excluir otras posibles categorías tributarias y otras normas como, por ejemplo, los artículos 56 y 57 del Estatuto de Autonomía para Andalucía (E. A.), donde se habla ya de *tributo cedido* (artículo 56.2), incluyéndose en la eventual relación, con independencia «de todos aquellos cuya cesión sea aprobada por las Cortes Generales» (artículo 56.2, *in fine*, E. A.): «*f*) Las tasas y demás exacciones sobre el juego» (artículo 57.1, *f*), E. A.). Por su parte, el Proyecto de Ley de Financiación de las Comunidades Autónomas (L.O.F.C.A.) hablaba, sin embargo, de *impuestos* (artículo 4.1, *c*), trocándose la expresión, tras su debate en las Cortes Generales, por la de *tributos* (artículo 4.1, *c*), L.O.F.C.A.). Con posterioridad, en cuantas ocasiones ha habido dentro y fuera de los textos legales, siempre se ha extendido la expresión al término *tributo*; fundamentalmente en la Ley 41/1981, de 28 de octubre, relativa a la cesión de tributos a la Generalidad de Cataluña (*B. O. E.* de 12 de noviembre) y en el Proyecto de Ley de Cesión de Tributos a las Comunidades Autónomas, aún en sede de aprobación por las Cámaras. Sobre el tema véase, por todos, Martínez Lafuente, A.: *La cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas*, publica Civitas, Madrid, 1983.

tan el tema general y, en particular, los artículos 157.1, a), de la Constitución, y 56.2 y 57 del Estatuto de Andalucía. Haciéndose uso de la posibilidad establecida en el párrafo tercero del artículo 157 de la Constitución, la L.O.F.C.A. viene a establecer el cuadro orgánico de ejercicio competencial en materia financiera (3).

Por último, sobre el tema concreto de la cesión de tributos, en la actualidad sólo contamos con la Ley 41/81, de 28 de octubre, de Cesión de Tributos a la Generalidad de Cataluña (B. O. E. de 12 de noviembre) y un Proyecto de Ley de Cesión que aún no ha sido aprobado. Aquélla es el resultado concreto, como lo serán el resto de las que se vayan aprobando (4), de lo dispuesto en el artículo 10.2, L.O.F.C.A.. Mientras que la necesidad de una norma general de cesión deriva de una exigencia de la *non nata* L.O.A.P.A.

Dada la similitud, prácticamente identidad, entre la Ley 41/81 y el Proyecto de Ley de Cesión, aún en sede de aprobación, apoyaremos nuestra argumentación en la Ley 41/81. De otra parte, no han de endosarse a incoherencia nuestras referencias al E. A., cuyos preceptos en la materia (56.2 y 57) son sustancialmente idénticos a los que fundan esta cuestión en el Estatuto de Autonomía de Cataluña (5).

Para cerrar este apunte de fuentes directamente aplicables hemos de advertir las que regulan el impuesto específico sobre el que habremos de reflexionar: el Impuesto sobre el Patrimonio. Cualquier lector mínimamente atento habrá advertido que en nuestro sistema tributario no existe ningún impuesto que responda exactamente por ese nombre. En realidad, ha sido una imprecisión buscada que no tiene mayor trascendencia, pues nuestro hipotético lector, sin duda bien informado, sabrá que las referencias de todas las normas precisadas al Impuesto sobre el Patrimonio Neto (6) han de entenderse

(3) Aunque las normas estatutarias, excluida la del País Vasco, son en este punto bastante similares, por razones de comodidad en su manejo y, quizá, también por su vigencia en el lugar desde el que escribo, utilizaré siempre en mis referencias a los estatutos, el texto del Estatuto de Autonomía para Andalucía, aprobado como Ley Orgánica por la 6/1981, de 30 de diciembre (B. O. E. de 11 de enero de 1982).

(4) Con fecha 3 de mayo aparecían en la prensa noticias de la existencia de un acuerdo de la Comisión Mixta de Transferencias de la Junta de Andalucía por el que se aprueba el Anteproyecto de Ley de cesión de tributos a esta Comunidad. Antonio Delgado, Director general de Patrimonio de la Junta de Andalucía, ha tenido la gentileza de proporcionarse el referido texto, así como otros documentos de interés para la realización de este trabajo.

(5) La más notable diferencia reside, sin duda, en la referencia a *impuestos cedidos* que puede encontrarse en el artículo 44.2 del Estatuto de Cataluña; aunque hay que hacer notar que en la Disposición adicional sexta se desliza ya la expresión *tributos*.

(6) Artículo 11.1, a), L.O.F.C.A. o artículo 57.1, a), E. A.

hechas al actualmente vigente Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, aprobado por la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal (*Boletín Oficial del Estado* 16 de noviembre) (7), siendo la Orden de 14 de enero de 1978 (B. O. E. del 17) la que contiene su desarrollo reglamentario.

## 2. EL CONCEPTO DE TRIBUTO CEDIDO: ACERCA DE SU POLIVOCIDAD

Siguiendo el esquema sistematizado por Linares Martín de Rosales (8) a tenor de las disposiciones de la L.O.F.C.A., serían tributos cedidos los recursos ordinarios tributarios de procedencia estatal. Mas esta caracterización estática atiende a elementos parciales, aunque sólo fuere porque el modo de producirse la cesión va a determinar una posible diferenciación conceptual. Será, por tanto, parcial definir los impuestos cedidos como aquellos recursos ordinarios de carácter tributario y procedencia estatal cuyo producto es cedido total o parcialmente a las Comunidades Autónomas (9). De ahí que

(7) Ciertas malintencionadas interpretaciones sobre el alcance de su vigencia y las referencias que al Impuesto sobre el Patrimonio Neto se encontraban en las Leyes que conformaban la Reforma Tributaria, cuyo prefacio cifraba la Ley 50/1977, determinaron la Orden de 23 de diciembre de 1978 (B. O. E. de 4 de enero de 1979), por la que se aclaraban estas referencias hechas al impuesto vigente, mientras no se apruebe el nuevo texto publicado en el B. O. C. en la ya lejana fecha de 11 de enero de 1978. No cabe duda, pues, que, asimismo, las referencias del E. A. y de la L.O.F.C.A. han de entenderse hechas al impuesto vigente. También conviene señalar, siquiera sea como curiosidad, que el artículo 1.1, a), de la Ley 41/81, se refiere, sin embargo, al Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas.

Cabe recordar, al fin, que la sustitución de una norma, la vigente, por otra, la que apruebe, en su día, el nuevo impuesto, no afectará al tema; extremo éste previsto en el número 2 del citado artículo 1 del mismo texto legal antes referido. Extremo éste explícitamente reiterado por la Disposición adicional segunda 1 de la citada norma. Véase, en este sentido, Martínez Lafuente, A.: *La cesión...*, op. cit., pág. 62.

(8) «Comentarios a la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas», H. P. E. núm. 65 (1980), pág. 155.

(9) Esta sería, no obstante, la idea atendiendo a los párrafos primero y tercero del artículo 10, L.O.F.C.A. El montante, total o parcial, del fruto recaudado es el elemento definidor de la categoría. Sobre el concepto de tributo cedido referido sólo al dato del traspaso del montante recaudado ya ha tratado la doctrina. Vid. Palao Taboada, C.: «La Hacienda regional y el Proyecto de Constitución», *Revista de Estudios Regionales* número 2 (1978), y el autor citado en la nota anterior, págs. 166 y 167. Conviene resaltar, en alabanza de su excelente aportación, la dependencia conceptual que lleva a cabo, en relación con datos adicionales, por ejemplo, la gestión y su ámbito. De tal forma que, en ausencia de las normas de cesión en el momento de redactar su trabajo, escribe: «De suerte que son estas normas las que tienen la clave del futuro comportamiento de los tributos cedidos. Por el momento, casi sería preferible hablar

se nos antoje incorrecto distinguir, de una parte, el concepto de impuesto cedido y, posteriormente, proceder a analizar la forma de efectuarse la cesión. Esta se constituye en componente inescindible de aquél. No hay, por tanto, una categoría de tributo cedido y diversos regímenes de desarrollo. Hay, de aquí partimos, diversos conceptos de tributos cedidos. Y ello, sobre todo, porque acerca del modo de proceder, o bajo esa forma de presentarse el problema, subyace una idea axial: el grado de autonomía o la amplitud de la competencia que quiera cederse. Y no es accidental, además, que pongamos de manifiesto esa cualidad en concreto, es decir, en relación con una precisa categoría tributaria: un impuesto cuya recaudación es absolutamente marginal y cuyo papel en el sistema se deprecia, precisamente, cuando es analizado como un impuesto más, en la medida de fuente de financiación, no potenciando, en su análisis, la función de vigía del sistema, testigo de cargo y banco de datos: un tributo cuya función de complemento se despliega en el campo de la gestión del resto del sistema y no en la contribución directa al sostenimiento de las cargas públicas.

Dos hipótesis concretarán el punto de partida: inexistencia de un concepto unívoco de tributo cedido; decisiva incidencia de los aspectos de gestión y el grado de competencia atribuido a la Comunidad de que se trate, para la configuración del concepto (10).

Y este último dato posiblemente no haya de pasar inadvertido. Si se atiende a la cronología legislativa y a la relación de fuentes que describíamos al inicio de estas notas, podrá comprobarse que el artículo 11.1, L.O.F.C.A. asimila el régimen jurídico sin distinción de figuras, proponiendo en los párrafos 1 y 3 del artículo 10 un concepto de cesión que atiende sólo a la transferencia del montante recaudado.

Por lo que se refiere al ámbito de la cesión o, mejor, al contenido de la misma, Linares Martín de Morales (11) mantiene que los tributos cedidos se identificarán con transferencias condicionales, en sentido amplio, o con tributos afectados a la financiación de gastos

---

de tributos cedibles, puesto que muchos aspectos importantes están aún en suspenso.» Sobre el tema volverá, con idéntica posición metodológica, al comentar el artículo 10.3 L.O.F.C.A. con interesantes referencias al Impuesto sobre el Patrimonio.

(10) Y no es casual que hayamos elegido el Impuesto sobre el Patrimonio para la verificación de esta hipótesis. Su configuración conceptual, el papel que está llamado a realizar en el conjunto del sistema e, incluso, la relativa polémica acerca de su aptitud para ser un tributo cedido, lo hacían especialmente atractivo. De otra parte, el artículo 11.2, b), del Proyecto de L.O.F.C.A. incluía este impuesto entre los no cedibles. Apareciendo, tras el trámite parlamentario, en la relación del artículo 11.1, es decir, entre los que pueden ser cedidos a las Comunidades.

(11) «Comentarios...», *op. cit.*, pág. 167.

regionales o tendrán una significación propia. Todo dependerá de que se ceda o no el ejercicio de las facultades tributarias que comporta la cesión de la gestión.

Sin entrar en el juicio de las calificaciones atribuidas a cada contenido conviene resaltar, en mérito al método, las diversas posibilidades encerradas bajo un concepto unívoco. De esto tratarán la páginas que siguen. La descripción del régimen jurídico de la cesión del Impuesto sobre el Patrimonio sólo persigue evidenciar la polivocidad acogida en la Ley de Cesión bajo un sólo término: la cesión de tributos.

En definitiva, creemos que el concepto de tributo cedido no puede ser definido sin atender al régimen jurídico en que se desarrolla esa cesión. Es decir, al modo de comportarse el tributo atendiendo a los titulares del poder tributario, pero también, y decisivamente en nuestro caso, a la potestad de imposición. Nos encontramos de nuevo, como en tantas otras ocasiones, con la necesidad de utilizar, frente a los viejos esquemas estáticos, una dimensión del concepto tributario que encuentre su eje en el desarrollo de la función en que se concreta el deber de atender al sostenimiento de las cargas públicas. Y esa forma de ser, pero, sobre todo, de proceder el tributo, se configura como elemento integrador de su concepto: la cesión como una forma de restablecer la nueva estructura del sistema. Y no sólo debido a condiciones internas; al contrario, sobre todo por la forma de comportarse (desarrollarse) la gestión del impuesto.

### 3. EL REGIMEN JURIDICO DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO COMO TRIBUTO CEDIDO

#### 3.1. Consideraciones generales.

Se tratará ahora de codificar las circunstancias, condiciones y disciplinas establecidas para los tributos cedidos por una norma concreta. Ya quedó advertido, en el punto introductorio, sobre la utilización de la Ley 41/81, como texto de trabajo, dada la similitud de contenido.

La primera cuestión que conviene resaltar es la diversidad de las competencias cedidas atendiendo a la categoría tributaria que es objeto de cesión.

De ahí una idea implícita: no es cierto, al menos no lo es siempre, que la cesión encierre sólo la del producto recaudado. Así, pues,

interesa fijar cuál es el dato añadido ahora por la norma específica que establece el alcance y las condiciones de la cesión (12).

Siguiendo el esquema del artículo 10.1, L.O.F.C.A., en el artículo 1 de la Ley 41/81 la cesión se limita al rendimiento de las figuras que ya aparecían en la relación del artículo 11.1, L.O.F.C.A. (13). Se entiende por rendimiento cedido «el que resulte de deducir de la recaudación líquida derivada de las deudas tributarias correspondientes a los diversos hechos imponibles, el importe de las participaciones concedidas por la Ley a las Haciendas Locales y, en el Impuesto sobre el Lujo, además, el importe de la desgravación fiscal a la exportación» (artículo 2.1, Ley 41/81).

Un precepto de indudable interés lo constituye el artículo 3, donde se establece un principio básico de carácter general: en relación con estas figuras tributarias, las Comunidades Autónomas carecen de poder tributario, entendido como ejercicio de competencias normativas mediante su órgano legislativo, así como potestad reglamentaria. Se utiliza, incluso, una fórmula de cierre que preserva de forma absoluta el contenido normativo en relación con estos tributos (artículo 3.2). Así, pues, como principio general, se establece que la cesión no alcanza al ejercicio del poder normativo en ninguno de sus niveles, legislativo o reglamentario (14).

### 3.2. El punto de conexión del impuesto.

Especial relevancia adquiere el aspecto espacial de la norma. Siguiendo los criterios establecidos en el artículo 10.4 de la L.O.F.C.A. se cederá el rendimiento del Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente a aquellos sujetos pasivos que tengan su residencia habitual en el territorio de la Comunidad.

(12) Ya advertimos la dualidad de fundamentos de una Ley específica de cesión a cada Comunidad (artículo 10.2, L.O.F.C.A.) y las aspiraciones «armonizadoras» que, inspirando la L.O.A.P.A., fundan la necesidad de la Ley General que está actualmente en trámite parlamentario.

(13) Más acorde con la ralentización sufrida últimamente por la Reforma Tributaria, el artículo 1 de la Ley 41/81 utiliza la nomenclatura de los impuestos actualmente vigentes, así como, en aplicación de la Disposición transitoria tercera L.O.F.C.A., ciertos aspectos del Impuesto sobre el Lujo en lugar de la imposición preanunciada en la L.O.F.C.A., que sólo tendrá cabida tras la aprobación del I.V.A.

(14) Quizá convenga reseñar que en el apartado g) del artículo 17 del Proyecto de L.O.F.C.A., se contemplaba la posibilidad de emanar por la Comunidad las normas necesarias para la gestión de los impuestos cedidos. Dicho apartado desapareció tras los debates parlamentarios.

Dos importantes cuestiones se suscitan en relación con este tema. En primer lugar, una mejoría técnica al utilizarse la «residencia habitual» (artículo 4.1 de la Ley 41/81) como elemento diferenciador (15), en lugar del domicilio fiscal (artículo 10.4, a), L.O.F.C.A.). En segundo lugar, a pesar de una pretendida norma de cierre (artículo 4.2, Ley 41/81), ha olvidado el legislador que la residencia habitual es un dato que traza una línea divisoria para la aplicabilidad de una modalidad del impuesto: la obligación personal de contribuir. Pero ¿qué ocurre con el rendimiento de aquellos bienes cuya titularidad pertenezca a no residentes? El apartado segundo del artículo 4 de la Ley de Cesión parece haber previsto esta situación estableciendo criterios, ciertamente muy discutibles, aunque no menos marginales, para la atribución del rendimiento, cuando los bienes pertenezcan a personas residentes fuera de la Comunidad, incluso si esta extranjería traspasa las fronteras españolas cuando formen unidades familiares con personas residentes en la Comunidad.

En aplicación del artículo 4.2 el rendimiento imputable al I.E.P.P.F. correspondiente a un bien sito en el extranjero o derechos que se ejerciten, asimismo, allende las fronteras, se cederá a la Comunidad cuando ciertos miembros de la unidad familiar a la que pertenece el titular del bien en el extranjero sea el marido o el padre; o, en su defecto, la madre o el tutor (16) y residan en la Comunidad.

Sin embargo, esto es sólo parte del problema. ¿Qué ocurre con los bienes sitos en territorio de una Comunidad cuya titularidad pertenezca a un no residente? El artículo 4 no contempla esta posibilidad, lo que está en la lógica de lo dispuesto en el artículo 10.4, a), L.O.F.C.A.. Mas, al mismo tiempo, esa lógica, aplicada en estos

(15) Sobre el concepto de residencia en el I.E.P.P.F., me permito remitir a mi trabajo *El Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas*, Departamento de Derecho Financiero, Sevilla, 1982, págs. 74 y ss.

(16) Que nosotros sepamos, el tutor no juega ningún papel en relación con las unidades familiares en el I.E.P.P.F., por lo que esa referencia carece de sentido. Quizá la confusión tenga su origen en la modalidad cuarta de unidad familiar señalada en el artículo 5.1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Aunque no deja tampoco de ser sorprendente que ni siquiera en este supuesto sería correcta la norma al advertirnos claramente el artículo 15.1, d), del Reglamento del Impuesto, cuál es el ámbito de esa, ciertamente excéntrica, modalidad de unidad familiar, porque la residencia del tutor (artículo 22 del Reglamento) no determina la residencia de la unidad familiar y, por fin, porque si algunos de los hermanos no vive en territorio español, junto a los demás, no forma parte de la unidad familiar, según cabe desprender del artículo 15.1, d), ya citado. En todo caso, sería lógico imputar el rendimiento por este Impuesto en relación con bienes que no estén ubicados en el territorio de la Comunidad correspondiente, incluso si están en el extranjero, cuando fueren de la titularidad de algunos de los hermanos sometidos a tutela que, para formar unidad familiar, han de vivir juntos en territorio español, en nuestro caso en la correspondiente Comunidad.

términos, es incompletamente aplicada, quizá por olvido o puede que por incomprensión.

¿Qué significa que el Impuesto sobre el Patrimonio sea de naturaleza personal? Esta característica se pone de manifiesto en dos momentos fundamentales: en la definición del hecho imponible, que no puede ser pensado sin referencia a una persona determinada, y en la cuantificación del débito, al incidir las circunstancias personales en el montante del mismo.

La especial relevancia del elemento subjetivo en este impuesto deriva, a su vez, de la imposibilidad de entender un patrimonio sin referencia a su titular. En efecto, al configurarse como impuesto personal y subjetivo forma parte de la propia definición del tributo, es decir, perfila el hecho imponible y no puede comprenderse éste sin una referencia al elemento personal; pero, a su vez, el elemento subjetivo forma parte del concepto de patrimonio, es decir, del objeto del hecho imponible, hasta el punto de hacer inexcusable analizar el conjunto de bienes y derechos que lo constituyen en relación con su titular.

De otra parte, una circunstancia atinente al titular de esos bienes fijará una nítida diferencia en el régimen tributario: la residencia. De este dato de hecho se hace depender el ámbito del objeto del hecho imponible; es decir, una nueva modalidad de imposición patrimonial, casi un impuesto diverso, en la medida en que se someten a gravamen sólo los bienes sitos en el territorio español o derechos que en el mismo puedan ejercitarse.

De ahí que resulte una importante laguna con la expresión del artículo 4.1 de la Ley 41/81. Se trata, por tanto, de precisar qué ocurre con el rendimiento de los bienes gravados por el Impuesto, cuando pertenezcan a personas no residentes en territorio español. Como acabamos de ver, nada se dice en la norma de cesión. Si nada se dice, nada se cede. Mas ¿es ésta la solución coherente? Sin entrar en imputar esta laguna a olvido o incomprensión, la solución no parece razonable.

Una posible solución sería atribuir el rendimiento atendiendo al lugar donde radique el mayor volumen patrimonial (17), aunque tam-

(17) Esta es la solución que propugna Linares Martín de Morales: «Comentarios...», *op. cit.*, pág. 69. Aunque ya quedó dicho que la expresión del artículo 10.4, a) L.O.F.C.A., era debida a una incorrección técnica, no cabe duda que puede dar lugar, en relación con el tema de la tributación por obligación real, a la interpretación apuntada por el autor citado, sobre todo si se pone este tema en relación con lo dispuesto en el artículo 19.4 de la Orden de 14 de enero de 1978 (B. O. E. de 17 de enero) y las

bién podría defenderse la estricta aplicación del criterio territorial y atribuirse el rendimiento a la Comunidad donde radique cada uno de los bienes.

Mas ambas soluciones suponen una extraordinaria complejidad administrativa que, ciertamente, no sería compensada con el rendimiento obtenido.

La solución vendría, quizá, por la vía de los recargos a los que se refiere el artículo 12.1, L.O.F.C.A. En los supuestos de obligación real de contribuir podría configurarse un recargo especial en favor de la Comunidad que fuera compensable con la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio.

De todas formas, se presentan arduos problemas en relación con la gestión y el control de estos bienes por parte de la Comunidad, sobre todo porque, como tendremos ocasión de ver, la gestión de este Impuesto no entra en la cesión.

No cabe olvidar, por último, la diferencia existente entre bienes muebles y derechos ejercitables en España y los bienes inmuebles. Por ejemplo, en relación con estos últimos, el recargo podría establecerse en sede de gestión de las correspondientes contribuciones territoriales cuya gestión corresponde a los municipios, fijándose así la debida colaboración entre la Hacienda de la Comunidad y la Hacienda Local (18). En relación con los bienes muebles y derechos el tema es más complicado y cualquier solución presenta problemas de equidad y casi insalvables dificultades técnicas.

Para terminar con esta problemática, cabe traer a colación un supuesto especial de obligación personal de contribuir. Nos referimos a la excepción prevista en el artículo 3.4 de la Ley del Impuesto y 4.3 de la Orden. Si la totalidad de los bienes se ubican en la misma Comunidad, la solución es reconducible al supuesto general. Pero si hay bienes ubicados en territorios de diversas Comunidades, de nuevo habría problemas de atribución, debiendo atenderse, por ejemplo, al lugar donde radique la mayor parte de los mismos, con evidentes problemas de control eficaz y ciertos desajustes en relación con la equidad (19).

Otro tanto ocurre en los supuestos contemplados en el artículo 5 de la Orden de 14 de enero de 1978 (B. O. E. del 17), aunque

soluciones que de su interpretación se derivan, por aplicación del artículo 45.1, a) L.G.T., del artículo 142.2 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta. Nos permitimos remitirnos a nuestro *El Impuesto...*, *op. cit.*, págs. 148 y ss.

(18) Vid. la Disposición transitoria cuarta de la Ley de Cesión.

(19) Vid. la nota 34.

atendiendo al criterio posible del domicilio, la solución viene dada en el artículo 19.3 de la Orden.

### 3.3. Competencias cedidas.

Atendiendo a lo dispuesto en el artículo 11.1 de la Ley 41/81, la titularidad de la potestad de imposición corresponde al Estado (20); por tanto, serán competentes los órganos de la Administración Central para el ejercicio de los dos órdenes de gestión, para la liquidación y recaudación y de resolución de reclamaciones que contra aquella gestión se susciten, según la expresión de nuestra L.G.T.

No obstante, ya el párrafo segundo del artículo 11 nos proporciona un indicio, posteriormente confirmado: algunas competencias van a ser asumidas mediante delegación por la Comunidad.

En efecto, nuestro subrayado acerca de la titularidad tiene por objeto acentuar el esquema fijado por la Ley de Cesión.

Esta, contra lo que una lectura apresurada pudiera hacer creer, reproduce con estricta fidelidad el esquema y los principios de la L.O.F.C.A. Confirma, en suma, que la cesión se sustancia en el rendimiento producido por la figura tributaria.

La titularidad del poder tributario, en sus diversos niveles, así como la potestad de imposición, pertenecen al Estado. Esta es una afirmación, insistimos, que interesa resaltar.

Pero el análisis de una norma ha de trascender sus propias afirmaciones. De esta forma, las conclusiones que una primera lectura proporcionen han de quedar contrastadas con el desarrollo que de esos principios se haga a lo largo de todo el articulado. Aún más, ciertas afirmaciones se verán confirmadas o quedarán vacías de contenido por ese análisis del conjunto de la disposición. Y no conviene olvidar, tras todo, la dimensión conceptual del desarrollo práctico de una norma. Sobre estos criterios, y así advertidos, desarrollaremos precisamente el análisis del ejercicio de la potestad de imposición en materia de impuestos cedidos.

(20) Utilizamos esta expresión ya largamente acuñada por la doctrina desde las aportaciones fundamentales de Micheli en sus trabajos aparecidos en la *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.* en 1964-1967, «Profili critici in tema di potestà d'imposizione» y «Premesse per una teoria della potestà d'imposizione». Recientemente en España ha estudiado monográficamente el tema Cazorla Prieto, L.: *Poder tributario y Estado contemporáneo*, *op. cit.*, págs. 97 y ss., aunque partiendo de presupuestos tradicionales que son hoy objeto de revisión desde diversos sectores doctrinales.

Siguiendo las previsiones contempladas en la L.O.F.C.A. (artículo 19.2), los artículos 12 y siguientes de la Ley 41/81 fijan el alcance y condiciones de la cesión en orden a la delegación de competencias.

De esa afirmación del artículo 19.2 cabría alterar, al menos matizar, nuestra afirmación acerca del concepto de tributo cedido; un concepto que, como ya se había señalado (21), convenía aplazar hasta el momento de la publicación de las Leyes de Cesión.

Pero, al mismo tiempo, esa matización no es general, universalmente predicable de todos los impuestos cedidos. Y aquí cabe hablar de diversos grados de cesión o, con mayor precisión, desde nuestro punto de vista, de diversos conceptos de cesión.

Esta última afirmación no se corresponde con lo dispuesto en el artículo 12.1 de la Ley de Cesión, donde se afirma, en relación con todas las figuras del artículo 1, que la «Generalidad se hará cargo, por delegación del Estado, de la gestión, liquidación, inspección y revisión..., en los términos previstos en la presente Ley». El análisis de estos términos confirmará esta afirmación y el planteamiento metodológico que proponíamos.

Pero con independencia del análisis pormenorizado, cabe hacer ya las siguientes afirmaciones de carácter general. En primer lugar, puede trazarse una clara línea divisoria entre los tributos cedidos de las letras *b)*, *c)*, *d)*, *e)* y el Impuesto sobre el Patrimonio. Esa línea pasa, fundamentalmente, por una reducción de las competencias que se ceden en relación con este último. Siendo sustantivamente idénticas, salvo escasas excepciones, las que se ceden en relación con el resto.

En segundo lugar, al referirse la Ley a los tributos cedidos para fijar las competencias que son objeto de traspaso, en varias ocasiones es difícil precisar si estamos, asimismo, ante una cesión, en relación con el Impuesto sobre el Patrimonio.

En tercer lugar, no son pocas las veces que se incurre en contradicción en la atribución de competencias en relación con nuestro impuesto. La atribución de ciertas competencias, sin ir acompañadas de otras que son su complemento, puede significar un obstáculo añadido al desarrollo eficaz de sus objetivos.

La conclusión general que cabe adelantar, pues, es la de que se ha cedido el Impuesto sobre el Patrimonio sólo en lo que se refiere al rendimiento producido en la Comunidad, quedando en manos de

(21) Vid. la nota 9.

la Administración Central las competencias esenciales en materia de gestión.

Pero esta cesión «compartida» de competencias puede llegar a producir insuficiencias fundamentales incluso de cara al Estado. Puede llegar a pensarse que ha prevalecido la idea, contraria a la L.O.F.C.A., de la inconveniencia de la cesión de este impuesto, traduciendo en un sustantivo recorte de las competencias cedidas, quedando sólo el producto recaudado como dato esencial de la cesión. Este modo de proceder no parece el más adecuado, por un elemental respeto a la técnica jurídica, y puede llegar a producir serias deficiencias en la gestión eficaz de este Impuesto debido a esa gestión deficientemente articulada por dos Administraciones distintas. Sobre el tema volveremos nuevamente.

En materia de gestión y liquidación no se delega ningún tipo de competencia en relación con el Impuesto sobre el Patrimonio (artículo 13), se delega, sin embargo, en materia de recaudación, un doble género de competencias. En primer lugar, con carácter genérico, la posibilidad de estructurar territorialmente, en la forma que se estime oportuna, el actual Servicio de Recaudación de Tributos del Estado (artículo 14.1), lo que viene a suponer un cierto ejercicio de potestad reglamentaria, en contradicción con principios generales anteriormente formulados (22).

Mayor relevancia adquiere la delegación de competencias en materia de recaudación que se encuentra recogida en el artículo 14.2; a su tenor, «corresponderá a la Generalidad la recaudación: ... b) En período voluntario, las liquidaciones del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio practicadas por la Generalidad, y en período ejecutivo, todos los débitos por este impuesto».

Haciendo más las críticas referidas en la última nota, hemos de poner de relieve, además, que el primer supuesto, salvo norma que desconozcamos, es imposible, dado que, a tenor del artículo 13, la Comunidad no tiene, en ningún caso, competencia para practicar la liquidación de este Impuesto. Por otra parte, ceder la función recaudatoria, en vía de ejecución, no aporta nada a la eficacia de su desarrollo y puede determinar un incremento de la burocratización al hacer intervenir en idéntico procedimiento a dos Administraciones diversas.

Por último, el párrafo tercero del artículo 14, *in fine*, delega en la Comunidad la competencia en lo referente a aplazamiento y fraccionamiento del pago de los tributos cedidos. Aquí nos encontramos, por vez primera, con esa referencia genérica en la que, si bien lógicamente

(22) Vid. la fundada crítica con la que coincidimos llevada a cabo por Martínez Lafuente, A.: *La cesión...*, *op. cit.*, págs. 176 y ss.

te habría que entender incluido nuestro impuesto, sin embargo, un análisis más detenido de la disposición puede producir dudas al respecto. No parece que sea viable, y mucho menos razonable, que la Comunidad pueda decidir sobre el fraccionamiento o aplazamiento de un impuesto cuyo procedimiento de gestión, incluida la recaudación, le es ajeno. No parece lógico que un contribuyente pueda dirigirse a la Comunidad pidiendo, en los casos singulares, ese aplazamiento frente a una liquidación, cuyo procedimiento se ha desarrollado por otros órganos (23).

En materia de inspección tributaria nada se delega en relación con el Impuesto patrimonial. En este sentido, el artículo 16 es coherente con lo dispuesto en el artículo 13. Lógico parece que sean órganos, todos dependientes de una misma Administración, los que desarrollen la totalidad de un procedimiento: en este caso, el conjunto de actos administrativos destinados a la fijación del montante del débito tributario o, en todo caso, a la constatación del exacto cumplimiento de los deberes fiscales por parte del contribuyente.

El artículo 17 de la Ley 41/81 fija el alcance de la delegación de competencias en relación con la revisión en vía administrativa. Varias son las cuestiones que plantea este precepto; y habrán de ser resueltas, además, teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 20, L.O.F.C.A.. El apartado c) del artículo 20.1, L.O.F.C.A. establece un principio general según el cual corresponderá a los órganos económico-administrativos de cada Administración el conocimiento de las reclamaciones interpuestas contra los actos dictados por éstas. Principio lógico derivado, además, del significado que tiene, en materia tributaria, la vía económico-administrativa: la atribución a órganos especializados de la revisión de sus propios actos. Es, por tanto, coherente la diferenciación de órganos económico-administrativos en las dos instancias, a fin de que conozcan de los actos emanados por las respectivas Administraciones.

Siguiendo ese principio y la lógica del concepto de tributo cedido que subyace en la L.O.F.C.A., el artículo 20.1, b), de esta disposición, atribuye a los órganos económico-administrativos del Estado el conocimiento de las reclamaciones en relación con los tributos cedidos (24).

(23) Vid. Martínez Lafuente, A.: *Op. ul. cit.*, págs. 155 y ss.

(24) Ello es un índice más del concepto de tributo cedido que, a pesar de tantas contradicciones, recorre la L.O.F.C.A.: el que aparece en el artículo 10.1, es decir, aquél cuyo producto corresponde a la Comunidad. Parece obvio que en el momento de redactar la L.O.F.C.A. ésta era una idea dominante; una prueba más es esa falta de sintonía que acabamos de señalar entre la posibilidad apuntada en el artículo 19.2 y la afirmación absoluta del artículo 20.

Y sin otro ánimo que el de señalarlo, quede constancia de la abierta contradicción existente entre este precepto y lo dispuesto en el artículo 17, aunque es una contradicción en parte salvada por el artículo 19.2, L.O.F.C.A.

Mas esa lógica se quiebra cuando, por ejemplo, se mantiene la competencia del conocimiento de las reclamaciones económico-administrativas contra los actos de gestión tributaria emanados de la Comunidad (artículo 17.3, *b*), de la Ley de Cesión).

Ciñéndonos a las cuestiones relativas a nuestro Impuesto, hay que señalar que, en todo caso, serán competentes los órganos de la Administración Central, tanto porque no se cita expresamente la delegación de competencias en relación con nuestro Impuesto (artículo 17.1) como por aplicación de la regla genérica consagrada en el artículo 17.3. Una sola cuestión queda en penumbras. Nos referimos al apartado *b*) del artículo 17.2, donde, al parecer con carácter general, se establece la legitimación de la Comunidad para recurrir «en alzada ordinaria, las resoluciones estimatorias de los T.E.A.P.». La formulación, como decimos, es ambigua si se entiende en sus propios términos. Nos inclinamos a interpretarla en relación con el apartado *a*) del mismo número 2 y con el *b*) del artículo 17.3. Es decir, la Comunidad está legitimada para recurrir en alzada ordinaria, por tanto, ante el Tribunal Económico Administrativo Central, las resoluciones estimatorias contra los actos de gestión propios interpuestos por terceros y, lógicamente, las desestimatorias cuando el correspondiente órgano de fiscalización interna, en aplicación del artículo 17.2, *a*), interpone el correspondiente recurso.

El Impuesto sobre el Patrimonio no aparece en la relación de tributos que habrán de ser intervenidos y relacionados por la Comunidad con arreglo a los principios generales de la L.G.P. (artículo 18.1). Sin embargo, nótese que, a tenor del artículo 14.2, *b*), la Comunidad interviene en ciertos supuestos de recaudación del Impuesto sobre el Patrimonio, si bien en menor ámbito del expresado en la norma, según tuvimos ocasión de ver. De ahí que no tenga sentido que se excluya este tributo de la rendición anual a la Intervención General de la Administración del Estado mediante la «Cuenta de gestión de tributos cedidos», aunque así se derive de la expresión literal del artículo 18.2 (25). Similar problema presenta la interpretación del artículo 19, aunque igualmente nos inclinamos por la interpretación afirmativa (26).

(25) Este es un supuesto claro en el que bajo la expresión «conceptos tributarios cedidos» utilizada en el segundo párrafo del artículo 18.2, no puede afirmarse la inclusión del Impuesto sobre el Patrimonio. Aunque contra la literalidad del artículo 18.2, y por las razones expuestas en el texto, nos inclinamos por la interpretación positiva.

(26) Como tendremos ocasión de tratar más adelante, no sería lógico desarticular la conexión entre Impuestos como Transmisiones o Sucesiones y Patrimonio. Esta es la razón axial que fundamentará nuestra defensa del Impuesto sobre el Patrimonio como impuesto cedido, incluyendo los aspectos de gestión que hoy no son delegados.

En aplicación de los artículos 35 a 37 de la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal que, entre otras, modificó el artículo 319 del Código Penal, el artículo 22 de la Ley de Cesión atribuye a «la autoridad competente de la Generalidad», equivalente al delegado de Hacienda, en la redacción del artículo 37 de la citada Ley 50/1977, la potestad para iniciar el procedimiento que puede dar lugar al procesamiento por delito fiscal (27). Se requiere Informe previo de la Inspección de Tributos de la Comunidad, entre otros; inexcusablemente se exige Informe en Derecho (28). El precepto se refiere, sin ningún tipo de distinciones, «a los tributos cedidos por la presente Ley». Debe entenderse, pues, que la competencia que, a tenor del artículo 37.2 de la Ley de Medidas Urgentes, corresponde al delegado de Hacienda, se ha delegado en la «Autoridad competente de la Generalidad», en relación con los tributos cedidos. Si fijamos nuestra atención en el Impuesto sobre el Patrimonio podemos establecer las siguientes precisiones. En primer lugar, la contradicción que puede suponer la intervención en diversas etapas de distintas instancias. En efecto, si partimos de las conclusiones expuestas hasta aquí, salvo en temas de recaudación en vía de apremio, el resto de las competencias en materia de gestión no han sido delegadas. Así, pues, el ejercicio de esta competencia viene lastrado en la medida en que serán órganos de la Administración Central quienes, en definitiva, habrán de conocer, en el desarrollo del procedimiento de gestión, de los hechos presuntamente constitutivos del delito fiscal. Darán entonces cuenta a los órganos de la Administración autonómica (artículo 16.2 de la Ley de Cesión) para que éstos puedan poner en conocimiento del Ministerio Fiscal los hechos que se estimen constitutivos de delitos fiscales cometidos en el ámbito de su jurisdicción. No obstante, esta actuación administrativa no llegará a realizarse hasta que no hayan adquirido firmeza las actuaciones administrativas y, en todo caso, cuando haya recaído resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (artículo 37.2 de la Ley 50/77). En definitiva, se delega una competencia cuya efectividad es dependiente. De tal forma que no es fácil encontrar un motivo plausible para esta delegación cuyo ejercicio va a estar presidido por una excesiva burocratización y premiosidad. Elementos añadidos a unos defectos procedimentales que fueron siempre denunciados como los obstáculos fundamentales de la eficaz aplicación del delito fiscal. Nos encontramos, pues, ante una competencia cuya cesión carece de sentido, tanto lógico como político.

(27) Del tema se ocupó Bayona de Perogordo, J.: «Aspectos procedimentales del delito fiscal», *Civitas, Rev. Esp. Der. Fin.* núm. 15/16 (1977).

(28) Realmente no se alcanza bien cuál es el sentido de esa exigencia especial o extraordinaria. Tal parece que el Informe de la Inspección Tributaria mereciera menos atención o bien que fuera fundado en argumentos ajenos al Derecho.

En coherencia con el resto de las competencias y su titularidad no delegada, la investigación tributaria de las cuentas y operaciones activas y pasivas de los bancos y entidades en general dedicadas al tráfico bancario y crediticio (29) se realizará en orden a la gestión de nuestro impuesto, previa autorización de la autoridad competente de la Administración Central (artículo 42 de la ley 50/77, en relación *a sensu contrario*, con lo dispuesto en el artículo 24.1 de la Ley de Cesión).

Para terminar con este repaso puntual de competencias, conviene hacer referencia a la Comisión Coordinadora consagrada en el artículo 26; entre otras funciones de esta Comisión Mixta, se señala la de unificar los criterios de valoración a efectos tributarios (artículo 26.2, e), de la Ley de Cesión). Como ya hemos tenido ocasión de poner de relieve, este viejo tema de nuestra historia financiera de unificación de valores era una de las aspiraciones esenciales a conseguir con la introducción en nuestro ordenamiento del Impuesto sobre el Patrimonio. Este está llamado, por consiguiente, a convertirse en el centro sobre el que habrán de gravitar el resto de las figuras tributarias que giran en torno a valores: transmisiones, sucesiones, etc.

Y aquí estriba la razón fundamental de nuestra opinión acerca de incluir a todos los efectos el Impuesto sobre el Patrimonio entre los impuestos cedidos. Pero estas son las ideas que, a modo de conclusión, sintetizaremos en el punto siguiente.

#### 4. PERSPECTIVAS Y PROYECCION DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO COMO IMPUESTO CEDIDO

Las consideraciones puntuales que hemos realizado hasta aquí posibilitan afirmar que el Impuesto sobre el Patrimonio constituye un supuesto especial de cesión reducido en la práctica a la transferencia de su producto a la Comunidad (30). ¿Cuáles han sido las razones de

(29) Vid. los artículos 41 y siguientes de la Ley 50/1977, en relación con el artículo 24.2 de la Ley de Cesión.

(30) Esta conclusión, confirmación de la hipótesis de partida, amplía la clasificación tributaria realizada por Martínez Lafuente, A.: *La cesión...*, op. cit., pág. 128. De otra parte, tampoco podemos concordar con su afirmación: «La cesión de la gestión implica asumir, por Delegación del Estado, determinadas competencias, y comporta, al ir unida a la cesión del rendimiento, la manifestación más exacta de la institución que nos ocupa» (128), al menos no porque esa afirmación, exacta en su planteamiento general, no se corresponde con la realidad. Al menos en relación con el impuesto objeto de estas líneas. Lo que nos llevaría a afirmar que no estamos ante una cesión plena: que es tanto como decir que existen diversos conceptos de tributos cedidos. Pero lo de menos es concordar en este tema. Porque acerca de los motivos que

esta diferencia? Desde nuestro punto de vista sólo es comprensible si se recuerda que en el proyecto de L.O.F.C.A. no aparecía este impuesto en la relación de impuestos cedidos; posteriormente lo incluyó el Informe de la Ponencia de la Comisión parlamentaria. Desde nuestro punto de vista, la situación actual sólo es entendible desde la perspectiva de haber prevalecido los criterios contrarios a la cesión que han llegado, vía Ley de Cesión, hasta los límites posibles, es decir, a reducir al máximo los efectos de esa cesión.

La clave de los criterios contrarios a la cesión giraban en torno a la interconexión con el Impuesto sobre la Renta. O mejor, primando esta interconexión, en detrimento de otras figuras, como son los Impuestos de Transmisiones o Sucesiones.

Pretendiendo un fundamento constitucional en los límites del artículo 157.2 se ha defendido la no cesión al gravar el Impuesto sobre el Patrimonio bienes situados o derechos ejercidos fuera del territorio de cada Comunidad (31). No obstante, no cabe olvidar que este precepto limita el poder tributario de las Comunidades que no se desarrolla en relación con los tributos cedidos, según ya vimos.

De otra parte, girando la argumentación en la complementariedad con el Impuesto sobre la Renta se han oído voces contrarias a la cesión o, en todo caso, sólo favorables a la cesión del producto recaudado, aun dejando abiertas otras soluciones (32).

Mas interesa resaltar ahora la posibilidad técnica de la cesión

---

producen este resultado conviene preguntarse, sobre todo, por qué una cesión de las características de la producida en relación con el Impuesto sobre el Patrimonio, que no tiene sentido, en general, y, en particular, menos, como terminaremos de ver inmediatamente.

(31) La idea es de Lasarte Alvarez, J.: «La financiación de las Comunidades Autónomas», *Documentación Administrativa* núm. 181 (1979), pág. 423; más adelante considera criticable el Proyecto de Estatuto de Cataluña por incluir, entre los impuestos cedidos, el Impuesto sobre el Patrimonio (424). Igualmente en contra Calvo Ortega, R.: «La financiación de las Regiones», en *Las autonomías regionales (aspectos políticos y jurídicos)*, Presidencia del Gobierno (1977), pág. 471, citado por Martínez Lafuente, A.: *La cesión...*, op. cit., pág. 63. Vid., asimismo, Moldes y Carames: «La financiación de las Autonomías y las Haciendas Municipales», *Revista de Economía y Hacienda Local* número 21 (1978), pág. 508.

(32) «... si la conveniencia política aconseja no sólo su cesión pura y simple, sino dar entrada en la gestión del mismo a las Comunidades Autónomas, se han de articular de modo imprescindible fórmulas de gestión conjunta o de colaboración entre los órganos autonómicos y estatal.» Cazorla Prieto, L.: *Poder...*, op. cit., pág. 268. Asimismo, reconociendo la posibilidad técnica de la cesión del impuesto, vid. Peña Velasco, G.: «El Impuesto sobre el Patrimonio Neto como medio de financiación de las entidades territoriales autónomas», *Consejería de Economía y Hacienda del País Valenciano, Valencia, 1979*, págs. 147 y ss., citado por Cazorla Prieto, L.: *Op. ul. cit.*, pág. 268, nota 577.

siempre que se salvaguardara la interconexión con Renta; e incluso interesa, porque planteado el problema en estos términos, quizá conviniera preguntarse precisamente por las razones del mecanismo de retorno abierto por la Ley de Cesión. ¿Por qué la cesión del Impuesto sobre el Patrimonio se reduce al rendimiento obtenido? Hace ya algunos años se señalaba como inconveniente notorio de una cesión limitada al rendimiento del tributo «la dependencia política que supone siempre la cesión de ingresos en cuya gestión no se participa» (33). Dependencia política que, en este caso, no es mensurable por el montante de lo cedido, mientras lo es por la posible orfandad producida en relación con el resto de las figuras cedidas (34), máxime cuando se cede la gestión en todos los demás casos. Desde nuestro punto de vista es censurable dejar fuera del alcance de la Administración autonómica el eje de la tributación patrimonial. Se trata, pues, de dar relevancia al auténtico significado del Impuesto en nuestro sistema: eje de control y unificador de valoraciones. A ello convendría añadir un dato todavía. La experiencia del Impuesto en sus años de vigencia no es halagüeña; la mejor ilustración de esta afirmación no está en la mayor o menor recaudación del impuesto (35), sino en el desarrollo pleno de su función de complementariedad con el Impuesto sobre la Renta: aquí sí se puede afirmar abiertamente el fracaso de esta figura; o mejor, del desarrollo de su aplicación (36).

Un cambio, pues, en el sentido y orientación de la gestión del Impuesto se impone, so pena de quedar relegado a ser mero ornato del sistema, sin olvidar las razones esgrimidas en relación con el resto de la imposición patrimonial. Quizá ese cambio pudiera consistir en un acercamiento de la gestión a los objetos del tributo, facilitando

(33) Lasarte Alvarez, J.: *Op. ul. cit.*, pág. 421.

(34) Según Informe de la Dirección General de Coordinación de las Haciendas Territoriales, utilizando como fuente estadística de la Inspección General del Ministerio de Hacienda, la recaudación por el ejercicio de 1982 debida al Impuesto sobre el Patrimonio fue de 19.661 millones de pesetas, imputándose a Andalucía 1.474 millones. Aunque sólo sea para ilustrar los señaladísimos defectos que presenta la Ley de Cesión, por ejemplo, en el tema de los puntos de conexión, dicho Informe imputa a la Comunidad Autónoma de Madrid 5.118 millones (!), siendo la Comunidad que mayor rendimiento obtendrá en todos los supuestos. Pero el punto esencial que ilustra el dato señalado es éste: el rendimiento del Impuesto sobre el Patrimonio es el más bajo de todas las figuras cedidas, sin tener en cuenta el tema de la tenencia y disfrute de embarcaciones y aeronaves que viene valorado autónomamente respecto del resto de los hechos imponibles del Impuesto sobre el Lujo. De todas formas, los 11 millones de su recaudación es una cantidad inapreciable en relación con el resto.

(35) No obstante, conviene recordar, asimismo, que entre 1978 y 1982 la previsión de recaudación bajo el 1,25 % al 0,65 % sobre los ingresos totales.

(36) Sobre el tema ya nos hemos manifestado; vid. mi «Impuesto...», *op. cit.*, páginas 26 y ss.

extraordinariamente la unificación de valores y la gestión del resto de los impuestos cedidos. Y ello podría hacerse, además, sin detrimento del Impuesto sobre la Renta.

Ya nos hemos referido a las fórmulas de gestión conjunta o de colaboración entre ambas Administraciones, como requisito esencial de funcionamiento, mas no ciertamente sólo de estos impuestos. Y conviene advertirlo porque la utilización de argumentos de eficacia sólo en un sentido o, al menos, sólo en algunos supuestos, es siempre sospechosa.

De otra parte, colaboración y coordinación no se verán afectadas porque sea la instancia comunitaria la que lleve a cabo la gestión del Impuesto. Ceder la gestión no ha de producir necesariamente la opacidad de los valores y datos obtenidos. Establecer un cauce de transmisión de datos desde las Administraciones periféricas es una solución cuya simplicidad no debe pasar inadvertida.

Se trata, pues, de arbitrar soluciones que no contraríen los objetivos del tributo y al mismo tiempo sean coherentes con la finalidad subyacente en la idea de cesión como forma de financiación de las Comunidades definidas por el grado de su autonomía.

En definitiva, si es fundada la necesidad de la imposición patrimonial respecto del Impuesto sobre la Renta, no lo es menos atendiendo a la relación del resto de los impuestos cedidos, que encuentran en el objeto patrimonial la base de su tributación.

Añádase a esto el directo interés que cada Comunidad ha de tener por el mejor funcionamiento, en el ámbito de su territorio, del Impuesto sobre la Renta, al depender el porcentaje de participación en los impuestos no cedidos, entre otras bases, del coeficiente de esfuerzo fiscal en el Impuesto sobre la Renta.

De ahí que la lógica de la racionalidad y eficacia en la gestión y control, si jugara, en todo caso, lo haría en sentido inverso al tradicionalmente propuesto, es decir, cediendo la gestión y procurando un sistema de información de abajo arriba o de la periferia al centro, tan sencillo de articular, de otra parte, como podría ser un impreso adicional o, simplemente, la conexión de terminales de los centros informáticos.

Piénsese, además, en aquellas figuras tributarias locales dependientes, asimismo, de estas valoraciones. En estos casos convendría resaltar la más directa relación entre los tributos locales y los de las Comunidades Autónomas, dato éste que vendría a proporcionar un nuevo argumento, tal vez decisivo, de interconexión de las Haciendas Territoriales, cuya eficacia no puede discutirse.

Al mismo tiempo, a nadie escapa el mayor impulso que esta centralización de valores proporciona en un doble frente: para la unificación de los mismos en la generalidad de la imposición y para hacer real y efectivo el funcionamiento de los consorcios de rústica y urbana, que más parecen creados a la persecución de los viejos principios de burocratización si atendemos a la labor llevada a cabo hasta ahora que a la actualización de valores.

Todas estas son razones, o razón, que a una pudieran reducirse, que abonan la posibilidad y conveniencia de esa cesión, no sólo en su producto, sino, sobre todo, además, en su gestión.

Sevilla, mayo de 1983.

**NOTAS PARA CONFIGURAR  
LA LEY PRESUPUESTARIA  
DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS**

ERNESTO ESEVERRI MARTINEZ  
Profesor Adjunto de Derecho Financiero y Tributario