

**LA TRIBUTACIÓN DEL JUEGO DESDE LA LEY ORGÁNICA
DE FINANCIACIÓN DE LAS CC.AA. HASTA EL MODELO
DE FINANCIACIÓN DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS 2002-2007¹**

Por la Dra. ROSA GALAPERO FLORES
*Profesora Titular E.U. de Derecho Financiero y Tributario
de la Universidad de Extremadura*

Resumen

Se realiza en este trabajo un estudio de la tributación del juego en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Extremadura, abarcando toda la normativa anterior al año 1978, esto es, fecha en la que se proclama la Constitución.

Abstract

This paper examines gambling taxes in the Extremadura region, including regulatory policies previous to 1978 (signature of the Constitution in Spain).

¹ Este trabajo se realiza dentro del Proyecto de Investigación cuyo número de expediente es 2PR03A096, *Tributación sobre el juego en Extremadura*, Junta de Extremadura, Proyecto Regional de Investigación (Resolución de 17 de noviembre de 2003 de la Consejería de Educación, Ciencia y Tecnología de la Junta de Extremadura), siendo su investigador principal I. Merino Jara.

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN. ANÁLISIS DE LA CATEGORÍA JURÍDICA TRIBUTOS CEDIDOS. REGULACIÓN EN LA LEY ORGÁNICA DE FINANCIACIÓN DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS
- II. LEYES DE CESIÓN POSTERIORES A LA L.O.F.C.A.
- III. MODELO DE FINANCIACIÓN PARA EL QUINQUENIO 1987-1991
- IV. MODELO DE FINANCIACIÓN PARA EL QUINQUENIO 1992-1996
- V. MODELO DE FINANCIACIÓN PARA EL QUINQUENIO 1996-2001

I. INTRODUCCIÓN. REFERENCIA AL GRAVAMEN DEL JUEGO EN ESPAÑA. ANÁLISIS DE LA CATEGORÍA JURÍDICA. TRIBUTOS CEDIDOS. REGULACIÓN EN LA LEY ORGÁNICA DE FINANCIACIÓN DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

En la obra de Orón Moratal² –a cuyo contenido nos remitimos–, que trata el régimen fiscal del juego en España, que tiene su origen en el siglo XIX, se expone la trayectoria de esta materia en nuestro ordenamiento. El antecedente inmediato del gravamen del juego, en el período preconstitucional, está en el Real Decreto-Ley 16/1977, de 25 de febrero, por el que se regulan los aspectos penales, administrativos y fiscales del juego, que introdujo la tasa estatal sobre juegos de suerte, envite o azar, y se legalizó el juego en España despenalizándolo parcialmente.

Son diversos los gravámenes procedentes de distintas figuras impositivas que recaen sobre el juego, señalando el autor citado³ que: «La diversidad de tributos que recae sobre el juego conlleva en algunos casos una sobreimposición sobre esta actividad, concretamente en la imposición directa que recae sobre los beneficios obtenidos por las empresas explotadoras de los casinos y máquinas recreativas, al resultar gravadas por los impuestos sobre la renta y por la “tasa” sobre juegos de azar. Se podría incluir esta sobreimposición, pues, entre los impuestos de ordenación, pero no del consumo, sino más bien de la organización de tales juegos, reduciendo el margen de beneficios que corresponderían al organizador del juego de no existir tal “tasa”».

Entrando en la segunda parte del epígrafe, la cesión de los tributos sobre el juego, está regulada en el art. 11.i) de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, habiéndose establecido su cesión a las Comunidades Autónomas en 1983, mediante la Ley 30/1983, de 28 de diciembre. Se ha discutido por la doctrina si esta cesión era ajustada al art. 157.1.a) de la Constitución Española de 1978, habiendo llegado a la conclusión, tal y como ha señalado Villarín Lagos⁴, «de que la cesión de los tributos

² *Régimen Fiscal del juego en España*, Tecnos, Madrid, 1990.

³ Orón Moratal, G., *Régimen Fiscal del juego en España*, *ob. cit.*, pág. 39.

⁴ *La cesión de impuestos estatales a las Comunidades Autónomas*, Lex Nova, Valladolid, 2000, pág. 269. Esta autora también hace referencia a otros sectores doctrinales que consideran «que la solución no es tan sencilla, y hay que analizar separadamente la cesión a las Comunidades Autónomas de la Tasa estatal sobre los juegos de suerte, envite o azar y de la Tasa estatal sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias. El carácter impositivo sólo puede predicarse, en su opinión, de la mal denominada Tasa estatal sobre los juegos de suerte, envite o azar, a la vista de la definición de su hecho imponible en el artículo 36 del Texto Refundido de las Tasas Fiscales, y como se ha declarado

sobre el juego, en concreto de la Tasa sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatoria y de la Tasa sobre juegos de suerte, envite o azar reguladas en el Decreto 3059/1966, de 1 de diciembre, y en Real Decreto 2221/1984, de 12 de diciembre, respectivamente, estaba absolutamente amparada en el citado art. 157.1.a) de la Constitución. Y esto porque el análisis de los elementos estructurales de ambos tributos, en especial de los elementos cuantificadores, revelaba que el hecho imponible de las mismas respondía a las características del impuesto y no a las de la tasa, a pesar de su denominación».

El art. 13 de la Ley de Cesión, respecto a la gestión y liquidación de las tasas y demás exacciones sobre juegos de azar establecía que corresponde las Comunidades Autónomas:

- La incoación de los expedientes de comprobación de valores, utilizando los mismos criterios que el Estado.
- La realización de los actos de trámite y de liquidación.
- La calificación de las infracciones y la imposición de sanciones tributarias.
- La publicidad e información al públicos de las obligaciones tributarias y su forma de cumplimiento.
- En general, las demás competencias necesarias para la gestión de los tributos.

No son objeto de delegación las competencias siguientes:

- La resolución de las consultas vinculantes.
- La confección de los efectos estancados que se utilicen para la gestión de los tributos cedidos.

En cuanto a la recaudación se establecía en el art. 14 que correspondía a la Comunidad Autónoma en sus dos períodos, voluntario y ejecutivo, siendo a su vez competente para resolver, conforme a la normativa del Estado, los supuestos de aplazamiento y fraccionamiento del pago. Se establece que la recaudación, conforme a la normativa estatal, podrá ser organizada por la Comunidad Autónoma. Para garantizar esta gestión se deberán convenir las garantías que se estimen oportunas, (art. 15).

Los arts. 16 y 17, de la Ley de Cesión, contienen las disposiciones referentes a la Inspección y la revisión en vía administrativa, respectivamente.

Por tanto, como se trata de un tributo cedido vamos a hacer referencia a este tipo de clasificación dentro del ámbito de la financiación autonómica para pasar a continuación a la exposición de la normativa aplicable.

en la sentencia 296/1984 del Tribunal Constitucional. De ahí que su cesión a las Comunidades Autónomas no suponga ninguna tacha de inconstitucionalidad por contravenir lo dispuesto en el artículo 157.1.a) de la Constitución».

Un estudio referido a los entes autonómicos conlleva necesariamente referirse al soporte constitucional sobre cuya base se sustenta la configuración de su sistema de financiación; en el Estado autonómico español está establecido en los arts. 148 y 149, donde se distribuye la relación competencial entre las Comunidades Autónomas y el Estado, respectivamente; y expresamente en el Título VIII, arts. 156, 157 y 158. Si bien el origen del Estado Autonómico se encuentra en el art. 2 de la Constitución Española donde se proclama la unidad del territorio español y el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones.

Ya es sabido por todos, y ha sido tratado por muchos autores, que el modelo de estado autonómico que presenta la Constitución Española, no es un modelo que estuviera predefinido cuando se aprobó la Carta Magna, sino que se trata de un modelo abierto, que se ha ido configurando a medida que se fueron aprobando los distintos Estatutos de Autonomía, así en un primer momento se desconocía el número de Comunidades Autónomas que se iban a constituir, por cuanto, lo único que hizo fue establecer en el art. 137 que el Estado «se organiza territorialmente en municipios, en provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan».

Se trata, por tanto, de un modelo abierto de configuración territorial del Estado, en cuya formación lo que se debe garantizar es la unidad de la totalidad y la autonomía de cada una de las partes que integran esa totalidad que es el Estado; pero este carácter abierto también afecta al sistema de financiación de las Comunidades Autónomas⁵; así es objeto de cambio cada cinco años en los cuales se van ampliando las posibilidades de financiación de las Comunidades Autónomas con una menor dependencia del Estado; porque también es fácilmente deducible de los preceptos constitucionales que el sistema de financiación diseñado, especialmente en el art. 157, existe mucha dependencia, como ya hemos señalado, de las Comunidades Autónomas respecto del Estado; dependencia que las propias Comunidades Autónomas no se han ocupado de combatir, sino que se han venido acomodando a la situación de depender de los ingresos que le provenían del Estado, y de esta forma no se hacían responsables ante los ciudadanos, quedando siempre la posibilidad de depurar responsabilidades amparándose en la escasa cuantía de ingresos que le hacía llegar el Estado Central⁶.

Nos encontramos claramente ante una situación de falta de definición del modelo territorial en que se sustenta el Estado español, indefinición que tam-

⁵ Ahora bien, como ha escrito Adame Martínez, F. D.: «ese carácter abierto no implica que cualquier modelo sea posible. La Constitución parece descartar, en primer lugar, un modelo que hiciera gravitar la parte fundamental de la financiación autonómica en un sistema tributario propio diferenciado para cada Comunidad Autónoma. En segundo término, tampoco parece que encaje en el texto constitucional un modelo de financiación de las haciendas autonómicas en el que éstas dependan exclusivamente de subvenciones condicionadas del Estado central», *El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen general*, Comares, Granada, 1998, pág. 25.

⁶ En este sentido véase, Adame Martínez, F. J., *El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen general*, ob. cit., pág. 27.

bién afecta al sistema de financiación de las Comunidades Autónomas⁷; de los preceptos constitucionales citados en los cuales se establecen los pilares sobre cuya base se construye el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas, no se deducen unas ideas claras, sino que es superior la indeterminación que ofrecen y la falta de precisión a la hora de definir tanto el sistema de financiación en su conjunto como cada uno de los distintos aspectos más concretos que les afectan.

En el diseño de los modelos de financiación se deben conjugar distintas cuestiones o asuntos, por un lado, debe ser fiel o al menos respetar los principios constitucionales, y especialmente difícil resulta armonizar los principios de unidad del territorio con el de autonomía de las Comunidades Autónomas, se trata de principios que no están en un plano de igualdad, mantener esta idea sería mantener una contradicción⁸.

Los principios rectores del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas son los de autonomía financiera (art. 156.1), coordinación con las Administraciones Públicas (arts. 156.1, 150.3 y 154) y la solidaridad interregional (arts. 156.1 y 31.1). Por tanto, los tres grandes principios sobre los que se sustenta la financiación de las Comunidades Autónomas son los tres citados y la propia Constitución establece los distintos instrumentos para hacerlos efectivos. No obstante, los autores aluden a diversas formas de estudio a la hora de analizar los principios sobre los que se construye la financiación autonómica; dentro de las distintas posibilidades nosotros vamos a seguir la diferenciación a la que alude Calvo Ortega⁹ cuando señala la existencia de principios generales y específicos, siendo los primeros aplicables a todos los ordenamientos, y por ende, al ordenamiento tributario regional; y los principios específicos son de aplicación únicamente a las Comunidades Autónomas. Junto a los principios contenidos en la Constitución, exactamente, los de coordinación y solidaridad cuyo origen está en la propia existencia de las comunidades Autónomas y en la necesidad de armonizar el poder financiero de éstas con el del Estado y con los demás entes públicos.

⁷ Falta de concreción que como bien manifestara Adame Martínez, F. J. «se ha traducido en una actitud pasiva de las Comunidades Autónomas, que han preferido depender financieramente de las transferencias estatales antes que ejercitar su autonomía financiera a la hora de obtener ingresos», *El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen general*, ob. cit., pág. 25.

⁸ Cfr. en el mismo sentido Villarín Lagos, M. Por tanto, como señala esta autora: «Para evitar la contradicción la Constitución completa el perfil del principio de autonomía con los principios de igualdad y de solidaridad. El principio de unidad es un principio valor o fin, mientras que el principio de autonomía es instrumental. La autonomía no aparece como un fin en sí misma, sino como un medio o técnica para conseguir un objetivo eminentemente político como es la integración de las comunidades con una entidad diferenciadora en la unidad política española. La unidad deberá hacerse real y efectiva a través de un instrumento o derecho –la autonomía–. El principio de unidad es presupuesto y resultado del derecho de autonomía», *La cesión de impuestos estatales a las Comunidades Autónomas*, Lex Nova, Valladolid, 2000, pág. 52

⁹ *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario (Parte General)*, Civitas, Madrid, 2001, pág. 500.

A nuestro juicio la dirección que debe llevar la financiación de las Comunidades Autónomas es el aumento de los ingresos propios. Cuando digo propios, me refiero a ingresos generados en la propia Comunidad Autónoma, y menos dependencia de las transferencias estatales, se trata de una situación que es difícil de conseguir por cuanto la materia imponible de la cual podría disponer las Comunidades Autónomas para crear sus propios tributos es realmente escasa, corriéndose el riesgo por parte de los entes autonómicos de incurrir en una doble imposición¹⁰. No obstante, somos conscientes de que la aportación de la Hacienda Estatal a las Haciendas Autonómicas también debe seguir produciéndose y además es necesaria para nivelar a las Comunidades Autónomas que cuentan con menos recursos financieros. También de esta forma, es decir, propagando que sean suficientes de forma autónoma se las dota de responsabilidad ante los ciudadanos y deben responder de la asunción de sus compromisos. Por tanto lo que se pretende conseguir es, siguiendo al Profesor Calvo Ortega¹¹, tratar «de ahondar en el concepto de autogobierno: son las propias Comunidades Autónomas las que deben medir su suficiencia y las que deben tener los mecanismos fiscales para conseguirla».

Las vías de financiación de las Comunidades Autónomas están establecidas en el art. 157.1 de la Constitución, donde se establecen los recursos de los que se nutrirán las Comunidades Autónomas, que son los siguientes:

- Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado.
- Recargos sobre impuestos estatales.
- Otras participaciones en los ingresos del Estado.
- Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales.
- Transferencias de un Fondo de Compensación Interterritorial y otras asignaciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado.
- Rendimientos procedentes de su patrimonio e ingresos de derecho privado.

Siguiendo la doctrina del Profesor Calvo Ortega¹², y partiendo del distinto peso que cada uno de estos ingresos tiene, el sistema de financiación puede ser de participación, que debe garantizar la suficiencia financiera de las Comunidades Autónomas y se instrumenta a través de la atribución a estos entes públicos de una parte de la recaudación tributaria del Estado, o de responsabilidad fiscal, donde a través del desarrollo del poder tributario de las Comunidades Autónomas, se buscan los ingresos, principalmente a través de los impuestos cedidos y propios. Llevando la utilización simultánea de ambas técnicas a sistemas de financiación mixtos. Citado autor apoya el sistema de financiación basado en la responsabilidad

¹⁰ Vid. en el mismo sentido, Calvo Ortega, R., «La financiación posible de las CC.AA. (en torno al nuevo modelo)», *Nueva Fiscalidad*, n.º 1-2002, pág. 13.

¹¹ «La financiación posible de las CC.AA. (en torno al nuevo modelo)», *ob. cit.*, pág. 10.

¹² *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario (Parte General)*, *ob. cit.*, págs. 499 y 500.

por diversos aspectos que considera positivos: «el gasto público se disciplina mejor, dada la importancia de toda exigencia fiscal; la financiación depende más de la Administración territorial que del Estado y permite a los ciudadanos una mejor estimación de la relación servicios públicos-presión tributaria; en consecuencia, reduce la financiación de participación a un papel de ajuste dejando las tensiones políticas continuas a que termina llevando el sistema de participación; disminuye, finalmente, los fenómenos de competencia fiscal al pesar más ésta sobre su propia responsabilidad fiscal y, en definitiva, sobre sus ingresos tributarios».

Atendiendo al desarrollo de cada una de estas vías de financiación establecidas en el art. 157.1 de nuestra Carta Magna, y desarrollados por la L.O.F.C.A., por lo que se refiere a los tributos propios de las Comunidades Autónomas, vamos a detenernos exclusivamente en la financiación a través de los tributos cedidos.

Vamos a delimitar el concepto de tributos cedidos siguiendo para ello, tanto las prescripciones legales como los estudios doctrinales; en lo que respecta a la regulación legal del concepto, la contiene el art. 10.1 de la L.O.F.C.A. que señala que son tributos los establecidos y regulados por el Estado, cuyo producto corresponda a la Comunidad Autónoma.

Establecido el concepto en el art. 10.1 el siguiente apartado, el número 2 determina que: «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 establezcan en una Ley específica».

La definición no es la original que contenía citado art., que se refería a los tributos cedidos como los que eran creados y regulados en su totalidad por una ley estatal, y se cedía a las Comunidades Autónomas el ejercicio de las funciones administrativas tributarias y la recaudación del producto obtenida en su territorio; precepto que era completado con el contenido del art. 19.2 de la propia L.O.F.C.A. que establecía que además del rendimiento se asumía por parte de las Comunidades Autónomas previa delegación del Estado, la gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión, de acuerdo con lo establecido en la ley que fije el alcance y condiciones de la cesión.

Esta definición inicial de tributo cedido desaparece con la reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas llevada a cabo en 1996, en virtud de la cual se otorga a las Comunidades Autónomas capacidad normativa para regular algunos de los elementos del tributo; y en el mismo sentido se mantiene esta línea en el Modelo de Financiación que se contiene en el Informe elaborado por el Consejo de Política Fiscal y Financiera cuya vigencia ha sido a partir del año 2002, donde se otorga una mayor importancia a los tributos cedidos.

Pero realmente seguimos ante la inexistencia de una definición de tributo cedido porque como bien señala Lago Montero¹³, tributo cedido «es aquel

¹³ *El poder tributario de las Comunidades Autónomas*, Aranzadi, Pamplona, 2000, pág. 158.

que habiendo sido creado por ley estatal, sigue siendo de titularidad estatal el grueso de la potestad normativa, se han cedido, no obstante, parciales potestades normativas, variables según las figuras, se ha delegado el ejercicio de las competencias de gestión, pero no de todas ni de las mismas para todas las figuras cedidas, y se ha cedido el producto de lo recaudado, totalmente en unos casos y parcialmente en otro».

Entendemos que el tributo cedido por parte del Estado a las Comunidades Autónomas es aquel cuyos elementos esenciales están definidos en la ley estatal, y la ley autonómica, tomando como base estos elementos esenciales, regula elementos que no son esenciales del tributo; y en concreto puede legislar sobre las materias que establece la respectiva Ley de Cesión de Tributos. Por tanto, a nuestro juicio, se trata todavía de una cesión muy controlada por el Estado que es el órgano que cede el tributo y determina sobre qué elementos puede legislar la Comunidad Autónoma, porque los elementos esenciales de estos tributos cedidos siguen siendo regulados por las respectivas leyes estatales.

El art. 10.3 señala que la cesión puede ser total o parcial; será total si se hubiese cedido la recaudación correspondiente a la totalidad de los hechos imposables contemplados en el tributo de que se trate. Y estaremos ante una cesión parcial si se hubiese cedido la de alguno o algunos de los mencionados hechos imposables, o parte de la recaudación correspondiente a un tributo. En ambos casos la cesión debe comprender competencias normativas en los términos que determine la Ley que regule la cesión.

Y el art. 10.4 establece que 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, salvo en el gravamen de adquisiciones por causa de muerte, en el que se atenderá al del causante.
- b) Cuando los tributos cedidos graven el consumo, su atribución a las Comunidades Autónomas se llevará a cabo bien en función del lugar en el que el vendedor realice la operación a través de establecimientos, locales o agencias, bien en función de los consumos calculados sobre una base estadística.
- c) Cuando los tributos cedidos graven operaciones inmobiliarias, su atribución se realizará en función del lugar donde radique el inmueble.

El art. 157.3 de la Constitución Española establece que el ejercicio de las competencias financieras enumeradas en el mismo precepto, así como las normas para resolver los conflictos que pudieran surgir y las posibles formas de colaboración financiera entre las Comunidades Autónomas y el Estado se regularán mediante ley orgánica. En desarrollo de esta norma se dicta por el Estado la

Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, que vino a establecer un sistema flexible de financiación y los criterios de coordinación de las Haciendas Autonómicas con la Hacienda Estatal, estableciendo los distintos recursos financieros de los que dispondrían las Comunidades Autónomas. El sistema de financiación instaurado en esta ley daba un peso especial a los tributos cedidos por el Estado, aunque establecía distintas fuentes de financiación.

La L.O.F.C.A. establece como principios rectores del sistema de financiación autonómico los ya consagrados por la Constitución Española, esto es, el de autonomía financiera, coordinación y solidaridad, al de autonomía financiera y al de solidaridad se refiere en los mismos términos que lo hace la Constitución Española. Y el principio de coordinación con la Hacienda Estatal lo regula tomando como base para su desarrollo otros principios, éstos son los siguientes¹⁴: el principio de armonización tributaria, que equivale al principio de igualdad recogido en el art. 138.2 de la Constitución, equilibrio económico y suficiencia de recursos.

Esta ley orgánica fue objeto de diversas modificaciones debido a una serie de suficiencias que fueron detectadas con el paso de tiempo y que se pusieron de manifiesto por el «Libro Blanco: Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas», deficiencias que también se manifestaron en la Ley de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas de 1983 y en la Ley del Fondo de Compensación Interterritorial de 1990.

También se modificó con la Ley 3/1996, de 27 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, cuya finalidad principal fue aumentar el grado de responsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas. Su Exposición de Motivos estableció como propósitos a alcanzar con esa reforma los siguientes:

Los impuestos cedidos fueron definidos en el art. 10.1 como tributos «establecidos y regulados por el Estado cuyo producto corresponde a la Comunidad Autónoma».

Junto a esta vía también establece los tributos propios, posibilidad realmente muy cercenada para las Comunidades Autónomas por cuanto no pueden sujetar a gravamen hechos imponible que ya hayan sido objeto de gravamen por el Estado o por las Haciendas Locales, entendiendo por el término hecho imponible, materia imponible; y los recargos sobre tributos estatales susceptibles de cesión, art. 11, conforme a la redacción dada por la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, y éstos son el I.R.P.F., I.P., I.T.P.A.J.D., I.S.D., imposición

¹⁴ Cfr. Torres Cobo, F., *El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas. Análisis de su evolución y desarrollo*, Instituto de Estudios Fiscales, Monografía n.º 89, Madrid, 1990, págs. 61 y ss.

general sobre las ventas en su fase minorista, impuestos sobre consumos específicos en su fase minorista, tributos sobre el juego. Con la limitación consistente en que estos recargos no podrán configurarse de forma que puedan suponer una minoración en los ingresos del Estado por dichos impuestos, ni desvirtuar la naturaleza o estructura de los mismos. Éste se erigía como el mecanismo principal para garantizar la suficiencia de las haciendas autonómicas.

El contenido de esta Ley, tal y como se deduce del art. 157.3 de la Constitución es: regular el ejercicio de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas; el establecimiento de normas para resolver los conflictos que pudieran surgir y las formas de colaboración financiera entre las Comunidades Autónomas y el Estado.

La reforma de esta Ley es necesaria en cuanto se ha establecido un nuevo sistema de financiación para las Comunidades Autónomas de Régimen Común, reforma que se ha llevado a cabo por la Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas. La propia L.O.F.C.A. habiendo establecido un sistema de financiación flexible y abierto¹⁵ hace posible que a través del Consejo de Política Fiscal y Financiera se creen modelos de financiación adaptados a las necesidades de cada momento y de las distintas Comunidades Autónomas. Sistema que ha ido evolucionando desde su implantación hasta la actualidad, por cuanto, en un principio la financiación de las Comunidades Autónomas se sustentaba sobre la base de la participación, por diversas vías, en los ingresos del Estado y se está evolucionando hacia el desarrollo de los recursos propios, con las limitaciones que la propia L.O.F.C.A. establece en el art. 6.2, y la cesión de impuestos estatales a los entes regionales, medida esta última que también implica cierta capacidad normativa y cierta independencia, aunque no mucha, de las Comunidades Autónomas.

La operatividad real de esta Ley fue puesta en duda por Muñoz Del Castillo¹⁶, porque tratándose de una Ley orgánica, al igual que los respectivos Estatutos de cada de las Autonomías, en los supuestos en que se produjese una colisión entre ésta y los Estatutos sería difícil determinar cuál de ellas tenía primacía, llegando este autor a la conclusión, teniendo en cuenta la especialidad de los Estatutos y la posterioridad en el tiempo de éstos la efectividad de la L.O.F.C.A. quedaría muy limitada.

¹⁵ En el mismo sentido Villarín Lagos, M., *La cesión de impuestos estatales a las Comunidades Autónomas*, *ob. cit.*, págs. 93 y 94.

¹⁶ «La financiación de las regiones en España», *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, n.º 35, 1982, pág. 254. La solución propuesta por este autor es la siguiente: «habría resultado más correcto regular la financiación de las Comunidades autónomas con carácter general en una ley orgánica (art. 157.3 de la Constitución) y que cada uno de los Estatutos hubiera silenciado los aspectos de la financiación al menos mientras no resultara conveniente, por las peculiaridades regionales, apartarse de los criterios establecidos en la norma general», *ob. cit.*, págs. 254 y 255.

II. LEYES DE CESIÓN POSTERIORES A LA L.O.F.C.A.

Una fecha importante para la tributación del juego es el año 1977 cuando el legislador despenaliza el juego en España¹⁷ y se regulan los aspectos penales, administrativos y fiscales. En el Preámbulo del Real Decreto 16/1977, de 25 de febrero, por el que se regulan los aspectos penales, administrativos y fiscales de los juegos de suerte, envite o azar, se pone de manifiesto el fracaso de la prohibición absoluta del juego¹⁸. La prohibición absoluta generaba el juego clandestino tolerado y la ausencia de seguridad jurídica; la legalización del juego implicaba una medida adecuada para el fomento del turismo, contándose con experiencias de otros países en los que se había procedido a la legalización y el control público del juego.

Como señala Ramírez Gómez¹⁹: «la fecha de 1977 es, pues, un punto de inflexión respecto a la consideración que el ordenamiento jurídico español otorga a los juegos de azar. A partir de este momento la “incontinencia normativa y la dispersión de fuentes” que se produce es un grave obstáculo para la labor del intérprete. Muchas de las disposiciones normativas dictadas lo eran con un claro carácter de provisionalidad dada la urgencia en su promulgación ante una realidad social que desbordaba el marco normativo estatal, notoriamente insuficiente e incompleto».

La normativa dictada con posterioridad a la L.O.F.C.A. contenía la cesión de la tasa sobre los juegos de azar. La Ley de cesión de tributos a la Generalidad de Cataluña, 41/1981, de 28 de octubre, establecía la cesión de la tasa estatal sobre los juegos de suerte, envite o azar con base en la L.O.F.C.A. Cataluña fue la primera Comunidad Autónoma que legisló sobre el juego mediante la Ley de 20 de marzo de 1984 del juego y posteriormente la Ley de 24 de octubre de 1984 del Impuesto sobre el juego del bingo.

De igual forma cedían esta tasa los Estatutos de Autonomía aprobados con posterioridad; excepto los de Murcia, aprobado por Ley Orgánica 4/1982, de 9 de junio, que se refiere a las tasas y demás exacciones sobre el juego y las apuestas; Aragón, aprobado por Ley Orgánica 8/1982, de 10 de junio, que se refiere a la tasa estatal sobre los juegos de suerte, envite o azar; y los Estatutos de Cantabria, La Rioja y Baleares aprobados por las Leyes Orgánicas 8/1981, de 30 de diciembre, 3/1982, de 9 de junio y 2/1983, de 25 de febrero, respectivamente, que se refieren a la cesión del impuesto sobre casinos, juegos y apuestas con exclusión de las apuestas mutuas deportivo-benéficas.

¹⁷ En España la prohibición del juego de suerte, envite o azar estaba establecida en los arts. 349 y 350 del Código Penal y en los arts. 1789 y ss. del Código Civil.

¹⁸ Sobre este Real Decreto nos remitimos al trabajo de Mateo Rodríguez, L., «Tributación de los beneficios del juego», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n.º 137, 1978, págs. 1221 y ss.

¹⁹ «La tributación del juego en el Estado de las Autonomías», *Crónica Tributaria*, n.º 54, pág. 118.

La Ley 30/1983, de 28 de diciembre, reguladora de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas en su art. 1.º establece que el rendimiento cedido es el obtenido en el territorio de la Comunidad Autónoma.

El art. 8 establece que se entiende producida en el territorio de cada Comunidad Autónoma el rendimiento de la tasa estatal sobre los juegos de suerte, envite o azar cuando el hecho imponible se realice en dicho territorio. En la tasa estatal sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias se entiende producido el rendimiento en el territorio de cada Comunidad Autónoma cuando la Administración de dicha Comunidad autorice la celebración o hubiera sido la competente para autorizarla en los supuestos en que se organicen o celebren sin solicitud de dicha autorización.

El art. 2 señala que la recaudación cedida es la recaudación líquida derivada de las deudas tributarias correspondientes a los distintos hechos imponibles cedidos, debiendo, pues, tenerse en cuenta la participación que las Haciendas locales tienen en los tributos estatales.

En cuanto a la gestión del tributo, el art. 13 establece las funciones de gestión y liquidación de las tasas y demás exacciones sobre el juego que corresponden a las Comunidades Autónomas.

Corresponde también a las Comunidades Autónomas la recaudación en sus dos períodos así como la concesión de aplazamientos y fraccionamientos de pagos de acuerdo con la normativa del Estado (art. 14 de la Ley 30/1983).

Así como la funciones de inspección (art. 16) y la revisión de actos en vía administrativa (art. 17).

III. MODELO DE FINANCIACIÓN PARA EL QUINQUENIO 1987-1991

Se acuerda un nuevo sistema de financiación con fecha 7 de noviembre de 1986, por el Consejo de Política Fiscal y Financiera para aplicar en el quinquenio 1987-1991. Se establecen dos fórmulas de asignación de recursos, una para aplicar a las CC.AA. que tenían transferidas competencias comunes y otra segunda fórmula para determinar la cantidad adicional de recursos a distribuir entre las CC.AA. con competencias en educación. Las fórmulas de asignación se efectúan de acuerdo con los criterios de reparto contenidos en el artículo 13 de la L.O.F.C.A.: población, esfuerzo fiscal, riqueza relativa, superficie territorial e insularidad. Las cifras obtenidas se ajustan en el caso de aquellas comunidades autónomas que tienen transferidos servicios adicionales.

Por otro lado, los recursos financieros que cada comunidad autónoma tiene asignados para el año 1986, último año de período transitorio, se toman como cuantía mínima a atribuir a cada una de las CC.AA.

Una vez fijada para cada C.A. la financiación inicial, la participación en los ingresos del Estado se modifica anualmente de acuerdo con la evolución que experimentan los Ingresos tributarios ajustados estructuralmente (I.T.A.E.).

No existe ninguna garantía por parte del Estado en cuanto a la evolución de los ingresos por tributos cedidos y por tasas afectas a los servicios transferidos; éstos deben evolucionar en el quinquenio según lo recaudado en la respectiva comunidad autónoma.

El I.T.A.E. está formado por los ingresos del Estado correspondientes a tributos no susceptibles de cesión más las cotizaciones sociales a la seguridad social y al desempleo menos los recursos procedentes de la Comunidad Europea. El incremento mínimo asegurada será el que tenga el Gasto equivalente del Estado; además, en el caso en que la evolución del I.T.A.E. sea superior al crecimiento del Producto interior bruto, será el crecimiento de este último el que prevalezca.

IV. MODELO DE FINANCIACIÓN PARA EL QUINQUENIO 1992-1996

El 20 de enero de 1992 el Consejo de Política Fiscal y Financiera aprueba el método para la aplicación del sistema de financiación de las comunidades autónomas en el quinquenio 1992-1996. Este método es aplicable a partir del 1 de enero de 1992. En este caso, en lugar de distribuirse los créditos globales entre CC.AA. con competencias comunes y CC.AA. con competencias en educación, se diferencia entre comunidades que han accedido a la autonomía a partir del art. 151 de la Constitución y comunidades habiendo accedido a partir del art. 143.

La distribución de la P.I.E. entre las comunidades autónomas se realiza a partir de una lista de variables que, en términos generales, coincide con la aplicada en la negociación anterior, aunque incrementando la ponderación asignada a la población y redefiniendo la variable referida a las unidades administrativas, incorporándola como dispersión geográfica. Esta fórmula consigue cerrar el abanico existente en la financiación *per capita* entre las diferentes CC.AA.

El método de financiación correspondiente a este quinquenio acepta como restricción inicial el que cada C.A. debe percibir, al menos, una cantidad igual a la asignada realmente en el año 1990 por aplicación del método del quinquenio anterior.

El acuerdo del 20 de enero de 1992 por el que se aprueba el método para el quinquenio 1992-96, señala como deseable el asignar a las CC.AA. un mayor grado de corresponsabilidad fiscal. La materialización de esta intención se produce por acuerdo del C.P.F.F. del 7 de octubre de 1993. El acuerdo consiste en la percepción por parte de las CC.AA. del 15% del importe total de las cuotas líquidas del I.R.P.F. ingresadas por los residentes en su territorio, que hubieran sido devengadas en el ejercicio de referencia, excepto para aquellas CC.AA. en que la P.I.E. asignada fuera menor que dicho 15%. En este caso se aplicaría un coeficiente reductor de 1/3 o de 2/3; lo que determina que reciban Aragón y la C.I. Baleares el 10% y Madrid el 5%.

Se acuerda que el efecto financiero asociado a esta modificación sea cero en el año 1993, que es el que se toma como base. Ello determina que el P.I.E. nuevo del año 1993 se calcula deduciendo del P.I.E. antiguo la cantidad correspondiente al I.R.P.F.

Además, con el fin de evitar cambios bruscos en la evolución de los recursos de las CC.AA., se establecen reglas de modulación financiera para la participación en los recursos por I.R.P.F., ligeramente distintas para las comunidades autónomas del art. 143 y las del art. 151 de la Constitución. La regla de modulación financiera asegura que la diferencia entre la norma recaudatoria 5 y la cuantía que resulta de la evolución de la parte correspondiente al año neutral 6 de acuerdo con el índice definitivo aplicado a la P.I.E., no sobrepase ni por exceso ni por defecto un determinado intervalo, que se modifica a lo largo del trienio de validez del método.

La variable con la que se pone en relación la variación, para eliminar los cambios bruscos en la financiación, es la denominada «Financiación fuera de fondo en valores del año 1990» (F.F.F.90), que se obtiene sumando a la financiación inicial por P.I.E., las recaudaciones normativas por tributos cedidos y tasas afectas a los servicios transferidos.

No aceptan el método, para el año 1994, las Comunidades Autónomas de Extremadura, Castilla y León y Galicia; a partir del año 1995, la única C.A. que no acepta el método es la de Extremadura.

En este período de financiación se cede a las Comunidades Autónomas la gestión del Impuesto sobre el Patrimonio Neto, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y la del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y también se cede pero no de forma general las tasas y exacciones sobre el juego.

V. MODELO DE FINANCIACIÓN PARA EL QUINQUENIO 1997-2001

El modelo de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común para el quinquenio 1997-2001, se aplicó por vez primera un modelo de financiación basado en el régimen jurídico de la cesión de impuestos estatales a las Comunidades Autónomas, fue aprobado por la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias. Tal y como ha señalado Adame Martínez²⁰, «se cede a las Comunidades Autónomas el rendimiento producido en su territorio. El problema se reduce por tanto a determinar cuándo se considera producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento de los tributos sobre el juego. El art. 9, apartados Dos y Tres de la Ley 14/1996, es el que resuelve esta cuestión, distinguiendo según se trate de la tasa estatal sobre los juegos de suerte, envite o azar o bien de la tasa estatal sobre rifas, tómbolas, apuestas y

²⁰ *El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen general, ob. cit.*, pág. 174.

combinaciones aleatorias. En el primer supuesto, se declara cedido a las Comunidades Autónomas el rendimiento cuando el hecho imponible se realice en su territorio. En el segundo, se entiende producido el rendimiento en el territorio de una Comunidad Autónoma cuando la Administración de dicha comunidad autorice su celebración o bien hubiera sido la competente para autorizarla en los supuestos en que se organicen o celebren sin solicitud de dicha autorización».

En su art. 2 se regulan los Tributos cedidos en los siguientes términos:

«Uno. Con el alcance y condiciones establecidos en este Título, se cede a las Comunidades Autónomas el rendimiento total o parcial, según los casos, en su territorio de los siguientes tributos:

- a) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- b) Impuesto sobre el Patrimonio.
- c) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- d) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- e) Tributos sobre el Juego.

Dos. La eventual supresión o modificación de alguno de los tributos antes señalados implicará la extinción o modificación de la cesión».

En el art. 3 se establece el rendimiento que se cede:

«Se entiende por rendimiento cedido de los tributos que se señalan en el artículo anterior:

- a) El importe de la recaudación líquida derivada de las deudas tributarias correspondientes a los distintos hechos imponibles cedidos, en el caso de los Impuestos sobre el Patrimonio, sobre Sucesiones y Donaciones, sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y de los Tributos sobre el Juego.
- b) El importe de la recaudación líquida derivada de la parte de la deuda tributaria cedida en el caso del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. A estos efectos, se entenderá por importe de la recaudación líquida derivada de la parte de la deuda tributaria cedida la suma de los siguientes importes:
 - 1.º La parte autonómica de las cuotas líquidas que los residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma hayan consignado en la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas presentada e ingresada dentro de los plazos establecidos por la normativa reguladora del Impuesto, minorada en la parte correspondiente de la deducción por doble imposición internacional.
 - 2.º La parte de la deuda tributaria que, correspondiente a la Comunidad Autónoma, sea ingresada por actas de inspección, liquidaciones practicadas por la Administración y declaraciones presentadas fuera de los plazos establecidos por la normativa reguladora del impuesto. A estos efectos, se entenderá por deuda tributaria la constituida por la cuota líquida más los conceptos a que se refiere el apartado 2 del art. 58 de la Ley General Tributaria, con excepción de los recargos previstos en sus letras a) y d).

Esta partida se minorará en el importe de las devoluciones por ingresos indebidos que deban imputarse a la Comunidad Autónoma, incluidos los intereses legales.

En ningún caso se considerará recaudación líquida derivada de la parte de la deuda tributaria cedida los importes correspondientes a los pagos a cuenta del impuesto».

En el art. 4 la normativa aplicable a los tributos cedidos:

«Uno. Los tributos cuyo rendimiento se cede a las Comunidades Autónomas se regirán por la Ley General Tributaria, los Convenios o Tratados internacionales, la Ley propia de cada tributo, los Reglamentos generales dictados en desarrollo de la Ley General Tributaria y de las Leyes propias de cada tributo, las demás disposiciones de carácter general, reglamentarias o interpretativas, dictadas por la Administración del Estado y, en los términos previstos en este Título, por las normas emanadas de la Comunidad Autónoma competente según el alcance y los puntos de conexión establecidos en el mismo.

Dos. La normativa que dicten las Comunidades Autónomas en relación con las materias cuya competencia les corresponda de acuerdo con su Estatuto de Autonomía y que sea susceptible de tener, por vía indirecta, efectos fiscales no producirá tales efectos en cuanto el régimen tributario que configure no se ajuste al establecido por las normas estatales».

Y en el art. 9 el alcance de la cesión y puntos de conexión en los tributos sobre el juego:

«Uno. Se cede a la Comunidad Autónoma el rendimiento de los tributos sobre el juego producido en su territorio.

Dos. Se considera producido en el territorio de cada Comunidad Autónoma el rendimiento de la tasa estatal sobre los juegos de suerte, envite o azar cuando el hecho imponible se realice en dicho territorio.

Tres. En la tasa estatal sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias, se entiende producido el rendimiento en el territorio de cada Comunidad Autónoma cuando la Administración de dicha Comunidad autorice la celebración o hubiera sido la competente para autorizarla en los supuestos en que se organicen o celebren sin solicitud de dicha autorización».

El art. 13. Seis señala que en relación con la normativa de los tributos sobre el juego, las Comunidades Autónomas podrán regular las exenciones, base imponible, los tipos de gravamen, las cuotas fijas, las bonificaciones y el devengo, así como los aspectos de gestión, liquidación, recaudación e inspección. Este precepto es una transcripción casi literal del art. 19.2,e) de la L.O.F.C.A., que como señala Ramos Prieto²¹ de llevar el contenido del art. 13 citado hasta sus últimas consecuencias, «las disposiciones autonómicas ocuparían el puesto de

²¹ *La cesión de impuestos del Estado a las Comunidades Autónomas*, Comares, Granada, 2001, pág. 531.

las estatales en la práctica totalidad del régimen jurídico de la tributación sobre el juego».

El art. 14 establece la delegación de competencias en los siguientes términos:

«Uno. La Comunidad Autónoma se hará cargo, por delegación del Estado, de la gestión, liquidación, recaudación e inspección de los Impuestos sobre el Patrimonio, sobre Sucesiones y Donaciones, sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y tributos sobre el juego, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión de dichos impuestos y tributos, en los términos previstos en el presente Título.

Dos. La gestión, liquidación, recaudación e inspección del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, incluida la parte del mismo cedida a las Comunidades Autónomas, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión de dicho impuesto, se llevará a cabo, en todo caso, por los órganos estatales que tengan atribuidas las funciones respectivas.

Tres. Las declaraciones relativas al Impuesto sobre el Patrimonio se presentarán conjuntamente con las del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La Administración central y las Comunidades Autónomas acordarán lo que proceda en orden a la más eficaz tramitación de los expedientes en el ámbito de sus respectivas competencias.

Sin perjuicio de lo que dispone el apartado uno anterior, los Servicios de Inspección de Tributos del Estado podrán incoar las oportunas actas de investigación y comprobación por el Impuesto sobre el Patrimonio con ocasión de las actuaciones inspectoras que lleven a cabo en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La instrucción y resolución de los expedientes administrativos, consecuencia de las actas anteriores, corresponderá a las oficinas competentes de la Comunidad Autónoma.

En relación con el Impuesto sobre el Patrimonio, la Administración Tributaria del Estado y la de la Comunidad Autónoma colaborarán facilitándose medios personales, coadyuvando en la inspección e intercambiando toda la información que se derive de las declaraciones, censo y actuaciones efectuadas por la Inspección».

El art. 15 determina el alcance de la delegación de competencias en relación con la gestión y liquidación.

«Uno. En la gestión y liquidación de los Impuestos sobre el Patrimonio, sobre Sucesiones y Donaciones, sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y de los tributos sobre el juego corresponderá a las Comunidades Autónomas:

- a) La incoación de los expedientes de comprobación de valores, utilizando los mismos criterios que el Estado.

- b) La realización de los actos de trámite y de liquidación.
- c) La calificación de las infracciones y la imposición de sanciones tributarias.
- d) La facultad prevista en el art. 46.5 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en tanto esté vigente dicho precepto.
- e) La publicidad e información al público de obligaciones tributarias y su forma de cumplimiento.
- f) La adaptación de los modelos de declaración aprobados por el Ministro de Economía y Hacienda, en las materias propias de su competencia normativa; y
- g) En general, las demás competencias necesarias para la gestión de los tributos.

Dos. No son objeto de delegación las siguientes competencias:

- a) La contestación de las consultas reguladas en el art. 107 de la Ley General Tributaria, salvo en lo que se refiera a la aplicación de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma en el ejercicio de sus competencias.
- b) La confección de los efectos estancados que se utilicen para la gestión de los tributos cedidos.
- c) Los acuerdos de concesión de exenciones subjetivas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Tres. Los documentos y autoliquidaciones de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se presentarán ante la oficina competente de la Comunidad Autónoma a la que corresponda el rendimiento de acuerdo con los puntos de conexión aplicables. Cuando el rendimiento correspondiente a los actos o contratos contenidos en un mismo documento se considere producido en distintas Comunidades Autónomas, procederá su presentación en la oficina competente de cada una de ellas, si bien la autoliquidación que en su caso se formule sólo se referirá al rendimiento producido en su respectivo territorio».

El art. 16 regula el alcance de la delegación de competencias en relación con la recaudación de los tributos cedidos.

«Uno. Corresponderá a las Comunidades Autónomas la recaudación:

- a) En sus dos períodos, de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y los tributos sobre el juego; y,
- b) En período voluntario, las liquidaciones del Impuesto sobre el Patrimonio practicadas por la Comunidad Autónoma, y en período ejecutivo todos los débitos por este Impuesto.

Dos. No obstante, la anterior delegación no se extenderá al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados cuando el mismo se recaude mediante efectos timbrados, sin perjuicio de la atribución a cada Comunidad Autónoma del rendimiento que le corresponda.

Tres. En lo que se refiere al aplazamiento y fraccionamiento de pago de los tributos cedidos a que se refiere este artículo, corresponderá a cada Comunidad Autónoma la competencia para resolver de acuerdo con la normativa del Estado».

En cuanto al alcance de la delegación de competencias en relación con la inspección el art. 18 señala:

«Uno. Respecto de los Impuestos sobre el Patrimonio, sobre Sucesiones y Donaciones, sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y de los tributos sobre el juego, corresponden a las Comunidades Autónomas las funciones previstas en el art. 140 de la Ley General Tributaria, aplicando las normas legales y reglamentarias que regulen las actuaciones inspectoras del Estado en materia tributaria y siguiendo los planes de actuación inspectora, que habrán de ser elaborados conjuntamente por ambas Administraciones, y de cuya ejecución darán cuenta anualmente las Comunidades Autónomas al Ministerio de Economía y Hacienda y al Congreso y Senado.

Dos. Cuando la inspección de los tributos del Estado o de las Comunidades Autónomas conocieren con ocasión de sus actuaciones comprobadoras e investigadoras hechos con trascendencia tributaria para otras administraciones, lo comunicarán a éstas en la forma que reglamentariamente se determine.

Tres. Las actuaciones comprobadoras e investigadoras en materia tributaria de las Comunidades Autónomas, fuera de su territorio serán realizadas por la Inspección de los Tributos del Estado, a requerimiento de las Comunidades Autónomas, de conformidad con los planes de colaboración que al efecto se establezcan».

El art. 19 establece el alcance de la delegación de competencias en relación con la revisión en vía administrativa:

«Uno. En relación con la revisión de los actos en vía administrativa, relativos a los Impuestos sobre el Patrimonio, sobre Sucesiones y Donaciones, sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y a los tributos sobre el juego, las Comunidades Autónomas serán competentes para:

- a) Resolver los recursos de reposición.
- b) Declarar la nulidad de pleno derecho, previo dictamen del Consejo de Estado.
- c) Resolver los expedientes de fraude de ley.
- d) Declarar la lesividad de sus propios actos declarativos de derechos e impugnarlos en vía contencioso-administrativa, según previene el art. 159 de la Ley General Tributaria.

Dos. Las Comunidades Autónomas gozarán de legitimación para recurrir:

- a) Ante los Tribunales Económico-Administrativos los actos de gestión tributaria propios.
- b) En alzada ordinaria, las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales.

Tres. No son objeto de delegación las siguientes competencias:

- a) La revisión de actos de gestión tributaria a los que se refiere el art. 154 de la Ley General Tributaria, salvo que la infracción manifiesta de norma legal se refiera a una disposición emanada de la Comunidad Autónoma.
- b) El conocimiento de las reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra los actos de gestión tributaria emanados de las Comunidades Autónomas, tanto si en ellas se suscitan cuestiones de hecho como de derecho».

El art. 20 regula la intervención, contabilidad y fiscalización:

«Uno. Todos los actos, documentos y expedientes relativos a los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones, sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y a los tributos sobre el juego, de los que se deriven derechos y obligaciones de contenido económico, serán intervenidos y contabilizados por las Comunidades Autónomas con arreglo a los principios generales de la Ley General Presupuestaria.

Dos. De los resultados obtenidos en la gestión, liquidación y recaudación de tales tributos se rendirá anualmente a la Intervención General de la Administración del Estado una “Cuenta de gestión de Tributos cedidos”, adaptada a las disposiciones que sobre la liquidación de los presupuestos contiene la Ley General Presupuestaria y, en su caso, las modificaciones que puedan introducirse en la misma.

La estructura de esta cuenta será determinada por el Ministerio de Economía y Hacienda, a propuesta de la Intervención General de la Administración del Estado, y deberá contener, respecto a cada uno de los conceptos tributarios cedidos, el importe de las liquidaciones contraídas, la recaudación obtenida, el pendiente de cobro al finalizar cada período y el importe de los beneficios fiscales que les afecten.

La Intervención General de la Administración del Estado unirá la citada “Cuenta de gestión de Tributos cedidos” a la Cuenta General del Estado de cada ejercicio, sin perjuicio de las actuaciones de control financiero que se estime oportuno llevar a cabo».

El art. 23 se refiere a la información sobre cuentas y operaciones activas y pasivas:

«Uno. La investigación tributaria de las cuentas y operaciones activas y pasivas de las Bancas, Cajas de Ahorro, Cooperativas de Crédito y cuantas personas físicas o jurídicas se dediquen al tráfico bancario o crediticio, se realizarán en orden a la gestión de los Impuestos sobre el Patrimonio, sobre Sucesiones y Donaciones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y de los tributos sobre el juego, previa autorización de la autoridad competente de la Comunidad Autónoma respectiva.

Dos. Las actuaciones pertinentes se llevarán a cabo conforme a las normas legales y reglamentarias vigentes en el ámbito estatal y sin perjuicio del estricto cumplimiento del deber de colaboración establecido en el art. 21 de esta Ley.

Tres. En relación con las actuaciones que en este sentido haya de practicar la Inspección Tributaria de las Comunidades Autónomas fuera de su territorio, habrá de procederse de acuerdo con lo prevenido en el apartado tres del art. 18 anterior».

Para terminar hemos de señalar que ante este estado de la regulación de la tributación sobre el juego en las Comunidades Autónomas, más nos acercamos a un supuesto de tributo propio que al tributo cedido²².

²² Véase en el mismo sentido Ramos Prieto, J., *La cesión de impuestos del Estado a las Comunidades Autónomas*, *ob. cit.*, pág. 533.