

# Un panorama crítico de la aplicación de los impuestos y su coordinación en un modelo de Estado compuesto. El caso español (Primera parte)

José-Antonio Chamorro y Zarza\*

**RESUMEN:** La coordinación de la aplicación de los impuestos en los modelos de Estado compuesto es una necesidad ineludible tanto para la eficacia del conjunto sistema tributario como para su correcta aplicación de acuerdo con los principios de justicia tributaria. En el modelo propuesto –el caso español- se hace una consideración crítica de los instrumentos orgánicos de coordinación de la gestión tributaria previstos por el ordenamiento jurídico, presentando aquellas disfunciones que pueden provocar cierta ineficacia en la aplicación global del sistema tributario español.

**Palabras clave:** Impuestos, sistema tributario, justicia tributaria

**ABSTRACT:** *The coordination of the application of the taxes in the models of composed State is a so much inescapable need for the efficacy of the assembly of the tax system as for its correct application according to the principles of tax justice. In the model proposed - the Spanish case- a critical consideration of the organic instruments of coordination of the tax management predicted by the legal code is done, presenting those dysfunctions that can cause certain inefficiency in the global application of the Spanish tax system.*

**Key words:** Taxes, tax system, tax justice.

**SUMARIO:** Introducción. 1. La distribución del poder tributario en España. 2. La distribución de las competencias de aplicación de los impuestos. 2.1. Competencias de la Administración del Estado en la gestión de los impuestos. 2.2. Competencias de las Comunidades Autónomas en la gestión de los impuestos. 2.2.1. Impuestos propios. 2.2.2. Impuestos estatales cedidos a las Comunidades Autónomas. 2.3. Competencias de las Entidades locales en la gestión de los impuestos. 3. La coordinación de las Administraciones Públicas para la gestión de los impuestos. 3.1. Consideraciones previas. 3.2. La coordinación de la gestión de los impuestos en la legislación. 3.2.1. Los Estatutos de Autonomía. 3.2.2. La Ley Orgánica 8/1.980, de 22 de septiembre de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA). 3.2.3. La Ley 21/2.001 del Nuevo Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas (LFCCAA). 3.2.4. La Ley Reguladora de las

---

\* José-Antonio Chamorro y Zarza. Licenciado y Doctor en Derecho por la Universidad de Salamanca (España). Profesor de Derecho Financiero y Tributario en las Facultades de Derecho y Economía y Empresa de la Universidad de Salamanca.

Haciendas Locales. 3.3. Órganos de coordinación de la gestión de los impuestos. 3.3.1. Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas. 3.3.2. El Consejo Superior de Dirección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. 3.3.3. La Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria. 3.3.4. Los Consejos Territoriales de Dirección para la Gestión Tributaria. Conclusión. Bibliografía.

## **Introducción**

Los institutos coordinadores que cabe prever en cualquier ordenamiento jurídico adquieren su máximo sentido en los modelos de Estado compuesto, es decir, aquellos cuya estructura territorial se halla fuertemente descentralizada. Trasladada la cuestión al ámbito tributario, es preciso, además, que las distintas entidades territoriales o niveles de Gobierno de carácter intermedio que integran el Estado compuesto<sup>1</sup> cuenten con su correspondiente cuota de poder tributario. Partiendo de esta premisa es como puede entenderse la incuestionable importancia que adquiere la previsión de mecanismos coordinadores en el seno de los ordenamientos jurídicos de estos países, en especial cuando estos instrumentos afectan a la aplicación del sistema tributario en general y, de manera más específica, a la aplicación de los impuestos.

En este estudio crítico de carácter panorámico, se trata un caso particular, el de España, como ejemplo de Estado compuesto que cuenta con una acusada descentralización y en el que las entidades o niveles de Gobierno intermedios –Comunidades Autónomas– cuentan con unas potestades tributarias lo suficientemente relevantes como para que sea necesaria su coordinación tanto con las del Estado como con las de las Entidades locales, de ámbito territorial inferior. Con referencia a este asunto es necesario aclarar con carácter previo tres cuestiones: la primera de ellas es que, por razones de extensión del trabajo, dejamos a un lado otro tipo de actividades que la Ley General Tributaria española –en adelante LGT– engloba dentro del campo de la gestión tributaria, para centrarnos en las que tradicionalmente han integrado el núcleo de las actividades de aplicación o gestión de los impuestos; en segundo lugar, y con base en esta última afirmación, a lo largo del trabajo se emplearán de manera indistinta y sinónima las expresiones “aplicación de los impuestos”, “gestión impositiva” o “gestión de los impuestos”, sin entrar en mayores debates; en tercer lugar, las Comunidades Autónomas a las que haremos referencia son las que se conocen en España como de “régimen fiscal común” por contraposición a las de régimen especial que se circunscriben, con un carácter excepcional, a los Territorios que integran la Comunidad Autónoma del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra.

### **1. La distribución del poder tributario en España**

No cabe ninguna duda de que exponer los mecanismos de coordinación en el ámbito tributario, hace preciso, como antecedente necesario, delimitar el poder en el mencionado campo, de manera que una vez establecidas las competencias y funciones correspondientes a cada nivel de gobierno podrá identificarse la coordinación de las mismas. Ello implica

---

<sup>1</sup> Es sabido que los países territorialmente descentralizados emplean distintas denominaciones para referirse a realidades de naturaleza similar. A título meramente de ejemplo, cabe recordar que las entidades territoriales intermedias son denominadas *Cantones* en la Confederación Helvética; *Länder* en la República Federal de Alemania; *Regioni* en Italia; *Provincias* en Canadá o Argentina; *Estados* en México, Estados Unidos, Brasil o Venezuela o, en fin, *Comunidades Autónomas* en el caso de España.

que es necesario partir de un hecho básico: la distribución del poder tributario en un Estado descentralizado implica la atribución de ciertas cuotas de ese poder también a los niveles intermedios de Gobierno de forma que puedan ejercerlo con autonomía, que será de mayor o menor grado según los distintos sistemas constitucionales.

Así, es opinión comúnmente aceptada aquélla que estima que la autonomía de las entidades públicas territoriales ha de ir acompañada de la consiguiente disposición de medios económicos cuyo objeto será hacer frente a los fines que tienen atribuidos<sup>2</sup>. Además, estas entidades han de contar con capacidad de decisión sobre los medios económicos asignados a través de la concesión a las mismas de autonomía financiera, siendo esta última una de las características esenciales de la autonomía política.<sup>3</sup>

El contenido de la autonomía financiera ha sido establecido por la doctrina científica de manera prácticamente unánime pudiéndose resumir en los siguientes términos: “una auténtica autonomía financiera es, pues, al menos, poder de autonormarse en materia financiera; y que debe manifestarse en las dos vertientes de los gastos y de los ingresos. Esa auténtica autonomía debe serlo, no sólo para decidir la composición o estructura de unos y otros, sino también su cuantía.”<sup>4</sup>

---

<sup>2</sup> Esta cualidad de la autonomía ya era señalada por Aquilino-Donato Giannini en *Instituciones de Derecho Tributario* (Trad. de Fernando Sainz de Bujanda), Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1.957, p.3. Entre la doctrina española tal opinión es unánime; vid. al respecto Albi Ibáñez, Blanco-Magadán y Fernández Marugán (“La problemática financiera de las autonomías regionales: una aproximación” en *Revista de Economía y Hacienda Local*, nº 22/1978, p.43); Fernández Ordóñez (“La Hacienda General y las Haciendas Territoriales: Sus fuentes tributarias” en *Hacienda Pública Española (HPE)* nº 54/1.978, p.219); Simón Acosta (*La autonomía financiera de las regiones*, CAMP de Cáceres, Cáceres, 1978, pp.19-20); Lasarte Álvarez (“La financiación de las Comunidades Autónomas” en *Documentación Administrativa (DA)* nº 181/1979, p.415); Cazorla Prieto (“Incidencia de la nueva Constitución en la legislación territorial tributaria” en *Hacienda y Constitución*, IEF, Madrid, 1979, p.750); Lozano Serrano (“La hacienda municipal en la Constitución” en *HPE* nº 60/1.979, p.115); Martín Queralt (“La institucionalización de la Hacienda en los futuros Estatutos de Autonomía” en *HPE* nº59/1.979, p.115); Eserverri Martínez (“Competencias legislativas de las Comunidades Autónomas en materia tributaria. Una posible causa de conflictos de competencias” en *El Tribunal Constitucional*, vol. I, IEF, Madrid, 1.981, p.939); Aparicio Pérez (“La autonomía financiera de las Comunidades Autónomas en la Constitución española” en *Organización Territorial del Estado (Comunidades Autónomas)*, Vol. I, IEF, Madrid, 1.984, pp.433-434); Ferreiro Lapatza (“La financiación de las Entidades Locales en Cataluña” en *Revista Española de Derecho Financiero (REDF)* nº45/1.985, p.41); González Sánchez (“Reflexiones sobre la autonomía o suficiencia financiera de las Corporaciones locales según la Constitución española” en *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica (REALA)* nº 229/1.986, p.100); Tornos Más y otros (*Informe sobre las Autonomías*, Ajuntament de Barcelona, 1.987, pp.191-193) o Carrera Raya (“Observaciones sobre la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas a la luz de la doctrina del Tribunal Constitucional” en *Revista de Hacienda Autonómica y Local (RHAL)* nº 62/1.991, p.338).

<sup>3</sup> El Tribunal Constitucional español afirma, en distintas ocasiones, el carácter instrumental de la autonomía financiera; así en las sentencias 201/1.988; 96/1.990; 13/1.992; 135/1.992; 237/1.992; 68/1.996; 128/1.999 ó 289/2.000.

<sup>4</sup> Sánchez Serrano en “El poder tributario de las Comunidades Autónomas”, *REDF* nº 29/1.981, p.94. Sobre el contenido o significado de la autonomía financiera vid. asimismo, entre otros, Albi Ibáñez, Blanco-Magadán Amutio y Fernández Marugán (“La problemática financiera...”, *op.cit.*, p.43); Simón Acosta (*La autonomía financiera...*, *op.cit.*, p.32); Del Pozo López (“Las Haciendas Municipales en un régimen de autonomías o de descentralización financiera” en *HPE* nº 63/1.980, p.186); Aparicio Pérez (“La autonomía financiera de las Comunidades Autónomas en la Constitución española” en *Organización Territorial del Estado (Comunidades Autónomas)*, Vol. I, IEF, Madrid, 1.984, p.434); Ferreiro Lapatza (“Principios constitucionales informantes de la Hacienda Local” en *Organización Territorial del Estado (Administración Local)*, Vol. I, IEF, Madrid, 1.985, p.2.108 y también en “Análisis constitucional de la nueva Ley reguladora de las Haciendas Locales”, *RHAL* nº55-56/1.989, p.19); Martín Queralt, Lozano Serrano, Casado Ollero y Tejerizo López (*Curso de*

El Tribunal Constitucional español, por su parte, en la sentencia 63/1.986 sostiene que la “autonomía financiera supone la existencia de una Hacienda autónoma (...) que permita el ejercicio y financiación de las competencias asumidas.” Y, a continuación, reconoce que las competencias financieras serían las relativas “a la obtención de los recursos y a la utilización de los mismos, así como a la elaboración y aprobación de sus Presupuestos.”

No obstante, no hay que olvidar la distinta naturaleza de la autonomía de la que gozan los niveles de gobierno inferiores al Estado central lo que implica que aquí consideremos un aspecto más concreto del plano financiero: se trataría de reflejar la distinta naturaleza de la autonomía financiera, y más en concreto, de la autonomía tributaria asignada a las Comunidades Autónomas y a las Entidades Locales en una de sus manifestaciones más relevantes como es la capacidad de crear tributos.

Es el artículo 133 de la Constitución Española (en adelante CE), en sus párrafos primero y segundo, el que regula la creación de los tributos en los siguientes términos:

- Artículo 133: “1. La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley.  
2. Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes.”

Siendo innegable que el poder tributario del que gozan el Estado, las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales trae causa en la Constitución, no es menos cierto que las atribuciones que corresponden en esta materia a las Entidades citadas son distintas. Basta con acudir al Texto Constitucional para corroborar tal afirmación: en el artículo 133, en su párrafo primero se aprecia que la potestad del Estado para establecer los tributos carece de constricción alguna -dejando a salvo los límites y principios emanados de la propia Constitución- lo cual permite afirmar la preeminencia del poder tributario estatal frente al de las otras entidades territoriales.

La cualidad predicada del poder tributario estatal es fácil extraerla no sólo del precepto citado sino del resto de la regulación constitucional<sup>5</sup> y de su desarrollo legal<sup>6</sup>,

---

*Derecho Financiero y Tributario*, 11ªed., Tecnos, Madrid, 2000, p.201) o Peris García (“El poder financiero y sus límites: La incidencia del Derecho Comunitario” en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública (RDFHP)* nº 253/1.999, pp.663 y 664).

Vid. en la doctrina italiana, por todos, Micheli (“Autonomia e finanza degli enti locali”, *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze (Riv.dir.fin.sc.fin)*, 1.967, I, pp.528 y 529) y Gallo (“Brevi riflessioni sull'autonomia tributaria delle regioni”, *Riv.dir.fin.sc.fin.*, 1.975, I, p.253).

<sup>5</sup> Es muy importante recordar a estos efectos que en virtud del art.157.3 CE corresponde al Estado regular el ejercicio de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas.

<sup>6</sup> La Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, cuya sede constitucional es el art. 157.3 CE, recoge dos claves determinantes de la primacía del poder tributario estatal en los párrafos 2 y 4 del art.6 con el siguiente contenido:

Art.6: 2. “Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por el Estado.

(...)

4. Cuando el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria establezca tributos sobre hechos imponibles gravados por las Comunidades Autónomas, que supongan a éstas una disminución de ingresos, instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas.”

preeminencia que tampoco han dudado en destacar las doctrinas científica<sup>7</sup> y del Tribunal Constitucional. Por lo que atañe a este último, no ha de pasar desapercibido que el Alto Tribunal, en algunas sentencias<sup>8</sup>, se refiere al poder tributario estatal con la expresión “soberanía financiera” por contraposición a la “autonomía financiera” de las Comunidades Autónomas, expresión, esta última, con la que siempre se hace referencia a un poder limitado; a ello ha de añadirse la reafirmación del carácter *originario* del poder tributario estatal<sup>9</sup> o el reconocimiento de la competencia del Estado “para regular no sólo sus propios tributos, sino también el marco general de todo el sistema tributario y la delimitación de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas respecto de las del propio Estado.”<sup>10</sup>

Continuando con el artículo 133, el párrafo segundo se refiere a las Comunidades Autónomas y a las Corporaciones locales en los siguientes términos:

“Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes.”

La lectura literal del precepto podría inducir a pensar que la Constitución otorga un tratamiento homogéneo a ambas entidades territoriales, algo que es, de suyo, inexacto, pues la interpretación sistemática de la norma precitada con el principio de reserva de ley en materia tributaria consagrado en el artículo 31.3 CE<sup>11</sup>, permite colegir que sólo aquellas entidades territoriales con capacidad para emanar leyes estarán en disposición de establecer tributos en su sentido más propio, es decir, instituirlos o crearlos *ex novo*; en definitiva, aparte del Estado, únicamente las Comunidades Autónomas están capacitadas para crear tributos<sup>12</sup>. Esta es la interpretación no sólo más coherente sino también la que ha adoptado el legislador español al efectuar el posterior desarrollo normativo en la materia: nos referimos a los Estatutos de Autonomía de las diferentes Comunidades Autónomas<sup>13</sup> y a la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA)<sup>14</sup>. En fin, en el ámbito de lo fáctico, buena parte de las Comunidades Autónomas han hecho uso de tal

---

<sup>7</sup> Vid. Simón Acosta: “La financiación de las regiones en función de los bienes y servicios de provisión regional” en *DA* nº181/1.979, p.294; Martín Queralt: “Comentario al art.5 LGT” en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras. Ley General Tributaria*, T.I, Edersa, Madrid, 1.982, p.55 (también, junto a Lozano Serrano, Casado Ollero y Tejerizo López en *Curso...*, *op. cit.*, pp.213 y 215); Menéndez Moreno: “El Poder Tributario de las Corporaciones Locales” en *Organización Territorial del Estado (Administración Local)*, Vol.III, IEF, Madrid, 1985, pp.2.104-2105 y 2.122; Sáinz de Bujanda: *Lecciones de Derecho Financiero*, 10ª ed., Serv. Pub. Fac. Der. Univ. Compl., Madrid, 1993, p.77 o Pérez Royo: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 5ªed., Civitas, Madrid, 1995, p.50, entre otros.

<sup>8</sup> Vid., por ejemplo, las sentencias 13/1.992, 202/1.992 y 128/1.999.

<sup>9</sup> Así en las sentencias 19/1.987, 181/1.988, 233/1.999 ó 192/2.000.

<sup>10</sup> Sentencia 192/2.000.

<sup>11</sup> Art. 31: “3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.”

<sup>12</sup> Así, Sánchez Serrano entiende que el poder de las Comunidades Autónomas para establecer tributos es “de idéntica naturaleza y contenido, aunque no de idéntico alcance, al poder de establecer tributos del Estado.” (“El poder tributario...”, *op.cit.*, p.102).

<sup>13</sup> Art. 44, apartados 1, 4 y 5 EAut Cataluña; art. 44, apartados 1, 4 y 5 EAut Galicia; art. 56, apartados 1, 4 y 5 EAut Andalucía; art. 44.1 EAut Principado de Asturias; art. 47, apartados 1, 4 y 5 EAut Cantabria; art. 45 b) EAut La Rioja; art. EAut 42 b) Región de Murcia; art. 51 b) EAut Comunidad Valenciana; art. 47, apartados 1, 4 y 5 EAut Aragón; art. 44.1 EAut Castilla-La Mancha; art. 57 b) EAut Extremadura; art. 60 c) EAut Islas Baleares; art. 53.1 EAut Comunidad de Madrid y art. 44.1.1 EAut Castilla y León.

<sup>14</sup> Vid. con relación a este punto los artículos 4.1 b); 6.1; 7; 8; 9; 17 b); y 19.1 LOFCA.

facultad mediante la creación de sus propios tributos, hallando en las materias medioambiental y sobre el juego un ámbito especialmente propicio para este fin<sup>15</sup>.

El Tribunal Constitucional, que confirmó tempranamente esta aptitud de las Comunidades Autónomas en la sentencia 37/1.981<sup>16</sup>, recuerda, no obstante, que este ejercicio de la autonomía lo deberán efectuar de conformidad con las leyes estatales, esencialmente la ley orgánica prevista en el art. 157.3 CE. Así lo hace en su sentencia 19/1.987 al advertir que el art. 133 CE, en sus párrafos 1 y 2, reclama la necesaria intervención del legislador estatal con el objeto de garantizar “la preservación de la unidad del ordenamiento y de una básica igualdad de posición de los contribuyentes”<sup>17</sup>, o en la sentencia 192/2.000 al afirmar: “la indudable conexión entre los artículos 133.1, 149.1.14 y 157.3 CE determina que el Estado sea competente para regular no sólo sus propios tributos, sino también el marco general de todo el sistema tributario y la delimitación de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas respecto de las del propio Estado.”<sup>18</sup>

Por lo que atañe a las Entidades locales, no se plantean mayores problemas ya que no pueden instituir o crear tributos por carecer de la capacidad para elaborar normas de rango legal, cualidad que diferencia de forma clara a estas entidades territoriales de las Comunidades Autónomas como se acaba de señalar. En consecuencia, el significado que adopta el contenido del artículo 133.2 CE al reconocer la capacidad de las Corporaciones Locales para *establecer* tributos, es el de *vigorizar* o, si se prefiere, *eliminar el carácter virtual de los tributos haciéndolos exigibles*<sup>19</sup>.

Ahora bien, si las entidades locales, y en particular los municipios, carecen de la capacidad para instaurar o establecer tributos *ex novo*, éstos deberán crearse por el Parlamento con el fin de que sea respetada la reserva legal recogida a tal efecto en el artículo 31.3 CE, lo cual no impide que las Corporaciones locales puedan hacer uso de sus facultades normativas de naturaleza reglamentaria y regular determinados aspectos de los

---

<sup>15</sup> A título de ejemplo podemos citar los Impuestos sobre el Juego del Bingo de Cataluña, Andalucía, Islas Baleares, Galicia, Murcia o Cantabria, entre otras Comunidades Autónomas y los Impuestos sobre protección del ambiente natural que, con distintas denominaciones, existen en las Comunidades Autónomas de Galicia, Extremadura, Castilla-La Mancha o Madrid.

<sup>16</sup> Posteriores pronunciamientos mantienen esta jurisprudencia en la que se afirma la capacidad de las Comunidades Autónomas para establecer, exigir y regular sus propios tributos, es el caso de las sentencias 37/1.987, 186/1.993, 116/1.994, 49/1.995, 176/1.999, 74/2.000 o 289/2.000.

<sup>17</sup> Aún refiriéndose el núcleo de esta sentencia a las Haciendas locales, la aplicabilidad de la misma a las Comunidades Autónomas es manifiesta cuando el Alto Tribunal, con base en los párrafos 1 y 2 del art. 133 CE, afirma que el ámbito objetivo reservado a la Ley (está aludiendo a la reserva de ley del art. 31.3 CE) no queda garantizado “*mediante una mera cláusula legal habilitante en favor de la plena autodeterminación del régimen de sus tributos por las Corporaciones Locales, conclusión que, en estos términos absolutos, sería incluso inexacta respecto de entes dotados de potestad legislativa, como son las Comunidades Autónomas (arts. 149.1-1º, 156.1 y 157.3 de la Constitución).*”

<sup>18</sup> Vid. en este sentido los pronunciamientos contenidos en las sentencias 37/1.987, 179/1.987, 181/1.988, 183/1.988, 250/1.988, 68/1.996 o 233/1.999.

<sup>19</sup> Cfr. en la misma dirección las opiniones de, entre otros, Albiñana García-Quintana (“La potestad tributaria” (Comentario al artículo 133 CE) en *Comentarios a las leyes políticas. Constitución española de 1.978*, T.X, Edersa, Madrid, 1.985, p.241), Cayón Galiardo (“Las Haciendas Locales” (Comentario al artículo 142 CE) en *Comentarios a las leyes políticas. Constitución española de 1.978*, T.X, Edersa, Madrid, 1.985, p.566), Ferreiro Lapatza (“Principios constitucionales informantes...”, *op.cit.*, p.211), Herrera Molina (“Hacienda general y autonomía financiera” en *REDF* nº56/1.987, p.576) o Varona Alabern (“Gestión catastral y Autonomía financiera local” en *RDFHP* nº220/1.992, p.742).

tributos. Esta es la interpretación que hace el Tribunal Constitucional de la autonomía tributaria local en una ya reiterada jurisprudencia<sup>20</sup> en la que, de forma paralela a como ocurría en el caso de las Comunidades Autónomas, afirma que los apartados 1 y 2 del artículo 133 CE reclaman la intervención del legislador estatal para configurar la autonomía tributaria de las Corporaciones Locales<sup>21</sup>, aún cuando, en este caso, reconoce también la capacidad de las Comunidades Autónomas de incidir sobre las Haciendas Locales<sup>22</sup>.

## 2. La distribución de las competencias de aplicación de los impuestos

Determinado el significado que tiene la autonomía tributaria para las Comunidades Autónomas y las Entidades locales, el siguiente paso lo constituye el señalamiento del ámbito de actuación de cada una de las Administraciones públicas sobre el sistema tributario en su conjunto, centrándonos exclusivamente en los impuestos al ser ésta la figura tributaria en la que se producen los mayores problemas de gestión. Esto es, habrá de fijarse el reparto de los impuestos que integran el sistema tributario español y de las correspondientes competencias de gestión pertenecientes a las Administraciones públicas, entre los tres niveles territoriales en los que se estructura el Estado.

Ahora bien, el objetivo aludido requiere, con carácter previo, concretar en qué consiste la aplicación de los impuestos o gestión impositiva o, dicho de otro modo, concretar qué tipo de actuaciones administrativas deben ser consideradas constitutivas de la gestión de los impuestos a los efectos que aquí interesan.

Ciñéndonos a la previsión contenida en la LGT, la expresión “aplicación de los impuestos” ha de ser entendida no como un *procedimiento* sino como un conjunto de *actividades* cuyo *objetivo principal* será la exacción de los impuestos o, en otros términos, consistirá esencialmente en la determinación o cuantificación del impuesto en cada caso concreto y su recaudación. Bien es cierto que dicha exigencia encierra un fin mediano cual es dar cumplida satisfacción a la previsión del artículo 31.1 CE, que exige la *contribución de todos a los gastos públicos dentro de los principios de justicia tributaria*<sup>23</sup>, principios que han de presidir cualquier actuación de la Administración pública en las tareas aplicativas del sistema tributario en su conjunto y, muy en especial, del sistema de impuestos<sup>24</sup>.

---

<sup>20</sup> Vid., por ejemplo, las sentencias 19/1987, 221/1.992, 233/1.999 o 106/2.000.

<sup>21</sup> Vid. la sentencia 19/1987 y, en el mismo sentido, las sentencias 179/1.985, 96/1.990, 237/1.992, 331/1.993, 171/1.996 o 233/1.999 en las cuales el Tribunal Constitucional determina que es el Estado el competente para regular el sistema financiero local con base en el título competencial “Hacienda General” contenido en el art. 149.1.14° CE.

<sup>22</sup> Así se manifiesta en las sentencias 179/1.985 y 96/1.990. Vid. también las sentencias 237/1.992, 331/1.993, 171/1.996, 109/1.998, 172/1.998 o 233/1.999.

<sup>23</sup> El artículo 31 de la Constitución prescribe en su párrafo 1:

“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.”

<sup>24</sup> Esta es la idea que defiende también el profesor Lozano Serrano pues, como afirma, “el fin del tributo no es procurar un ingreso sin más exigencias, sino procurarlo de acuerdo con los criterios del artículo 31 de la Constitución y, aún más, tender a hacerlos realidad” (“La actividad inspectora y los principios constitucionales” en *Impuestos* nº9/1.990, p.8).

El profesor Rodríguez Bereijo ha ido más allá en sus consideraciones al advertir que lo importante del Derecho está “en la protección del interés público o del interés general ínsito en la actividad administrativa de gestión de los tributos, que rebasa los límites del mero interés individual recaudatorio (...),

Ahora bien, si ése es el objetivo de lo que calificamos como *actividad de gestión impositiva*, dicho fin se va conseguir a través de un conjunto de *procedimientos autónomos* con fines propios aunque subordinados al objetivo principal o al fin superior de la actividad que, como acabamos de señalar, consiste en la exacción de los impuestos<sup>25</sup> en cumplimiento del artículo 31.1 CE, siendo estos procedimientos los de liquidación del impuesto correspondiente, comprobación en sus distintas modalidades, inspección y recaudación.

## **2.1. Competencias de la Administración del Estado en la gestión de los impuestos**

A falta de un reparto constitucional de figuras impositivas como hubiera sido deseable<sup>26</sup>, el conjunto de la vigente normativa tributaria permite afirmar que la Administración tributaria del Estado será competente para efectuar todas las funciones inherentes a la gestión de los impuestos más importantes del sistema, siendo menester advertir, sin embargo, que se ejercerán con distinta intensidad dependiendo de cuál sea el impuesto objeto de exacción. Ello obliga a distinguir -a los solos efectos de su gestión, insistimos- los impuestos sobre los que la Administración General del Estado tiene plenas competencias, de aquellos otros respecto de los que ejercerá ciertas funciones que, en algunos casos, pueden ser calificadas de prácticamente residuales: en el primer caso estarían el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), el Impuesto sobre Sociedades (ISoc), el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), la mayor parte de los Impuestos Especiales (II. EE.) y los Impuestos integrantes de la Renta de Aduanas; el segundo grupo lo constituirían la mayoría de los impuestos estatales cedidos a las Comunidades Autónomas y los impuestos locales.

En cuanto a los órganos encargados de la gestión del sistema impositivo estatal, ésta corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria<sup>27</sup> tal como prevé su norma fundacional, el artículo 103 de la *Ley 31/1.990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1.991*, en el apartado Uno, párrafo 2:

“La Agencia Estatal de Administración Tributaria es la organización administrativa responsable, en nombre y por cuenta del Estado, de la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y del aduanero, y de aquellos recursos de otras Administraciones y Entes Públicos nacionales y de las Comunidades Europeas cuya gestión se le encomiende por Ley o por Convenio.”

---

para convertirse en un interés colectivo: la finalidad redistributiva.” (en *Introducción al estudio del Derecho Financiero*, IEF, Madrid, 1.976, pp.11 y 12).

<sup>25</sup> El Seminario de Derecho Financiero de la Universidad Complutense ya apuntó en su momento lo siguiente: “La aplicación del tributo se desenvuelve a través de una serie de procedimientos que, si bien se dirigen a la consecución de objetivos específicos, aparecen, no obstante, estrechamente ligados entre sí en cuanto persiguen en su conjunto el resultado común y fundamental de dar efectividad a los mandatos de las normas tributarias.” (*Notas de Derecho Financiero*, T.I, Vol.3º, SPFDUCM, Madrid, 1.967, p.919).

<sup>26</sup> Este es el sistema, por otro lado, empleado por la Ley Fundamental de Bonn de 1.949 -véase su artículo 106- y que hubiera evitado innumerables problemas no sólo de orden técnico como es fácil suponer.

<sup>27</sup> En adelante nos referiremos a la Agencia Estatal de Administración Tributaria indistintamente con las siglas AEAT o con los términos *Agencia* o *Agencia Tributaria*.



Obviando la posibilidad de que la AEAT gestione recursos de las Comunidades Europeas y de otros Entes Públicos nacionales<sup>28</sup>, cabe destacar la previsión que contiene esta norma por la que la AEAT podría gestionar los impuestos de otras Administraciones públicas españolas -adviértase que el precepto emplea el genérico “recursos”- siempre que exista una encomienda a su favor efectuada por Ley o Convenio. Virtualidad esta última que se ha hecho realidad, de forma parcial, al haber firmado distintas Comunidades Autónomas los pertinentes Convenios con la AEAT para que ésta efectúe *la recaudación en vía ejecutiva de los ingresos de Derecho Público propios* de aquéllas<sup>29</sup>.

La atención especial de la que ha sido objeto la Agencia Tributaria por parte de la doctrina científica<sup>30</sup> exime de realizar cualquier referencia a su régimen jurídico en este trabajo, aunque no dejemos de apuntar la clara inconstitucionalidad que afecta a la naturaleza de su norma de creación<sup>31</sup>.

## **2.2. Competencias de las Comunidades Autónomas en la gestión de los impuestos**

Concretar las competencias de las Comunidades Autónomas en la gestión de los impuestos hace inevitable precisar con anticipación si nos hallamos ante un *impuesto propio* de la Comunidad Autónoma o por el contrario se trata de un *impuesto estatal cedido* a esta entidad territorial, pues si bien ambos se constituyen en recursos de las Comunidades Autónomas por virtud del mencionado art. 157.1 CE<sup>32</sup>, también es verdad que la intensidad de aquellas competencias viene íntimamente ligada al tipo de impuesto del que se trate.

---

<sup>28</sup> Sorprende que se haya omitido cualquier referencia a la posibilidad de que la AEAT coopere con las Administraciones de otros Estados con los que España haya suscrito Tratados bilaterales en materia tributaria. Esta omisión también es destacada por Delgado Pacheco en “La creación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria”, *Impuestos* nº5/1.991, p.117. Respecto a la gestión de recursos de Entes públicos españoles por la AEAT, son numerosos los acuerdos suscritos entre aquéllos y ésta cuyo objeto es la *recaudación en vía ejecutiva de los ingresos de Derecho Público* propios de los Entes. Sin ánimo de ser exhaustivos, pueden citarse a título de ejemplo los Convenios que ha suscrito la Agencia con el Consejo de Seguridad Nuclear, Aeropuertos Españoles y Navegación Aérea, Autoridades Portuarias de Alicante, Baleares, Cartagena, Castellón, Ferrol-San Ciprián, Bahía de Cádiz o con el Consejo Superior de Cámaras de Comercio, Industria y Navegación.

<sup>29</sup> Estas Comunidades Autónomas, de régimen común, son: Comunidad Valenciana, Cataluña, Baleares, Asturias, Castilla y León, Extremadura, Galicia, Aragón, Castilla-La Mancha, La Rioja, Región de Murcia, Andalucía, Cantabria y Comunidad de Madrid.

A ellas cabe añadir los Convenios firmados con dos territorios forales: con la Comunidad Foral de Navarra y con la Diputación Foral del Territorio Histórico de Guipúzcoa.

<sup>30</sup> Vid. por todos las obras de Baena Aguilar, Herrera Molina y Serrano Antón, *La Agencia Tributaria frente al contribuyente: Régimen jurídico y problemas de constitucionalidad*, 1ªed., Comares, Granada, 1.993, y de Ortiz Calle *La Agencia Estatal de Administración Tributaria*, Universidad Carlos III de Madrid-BOE, Madrid, 1.998.

<sup>31</sup> Cfr. la opinión que manifestamos en *La gestión integrada del sistema tributario en el Estado descentralizado español*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2003, p. 95.

<sup>32</sup> El art.157 prevé en su párrafo 1 lo siguiente: “Los recursos de las Comunidades Autónomas estarán constituidos por:

a) Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado; recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado.

b) Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales.

Tampoco hay que dejar de lado en este asunto la previsión del párrafo 3 de dicho precepto, previsión que juega a favor del Estado desde el preciso instante en el que otorga a esa instancia la posibilidad de regular, entre otras cosas, *el ejercicio de las competencias financieras enumeradas en el precedente apartado 1*, tarea que ha tenido su plasmación, es bien conocido, en la LOFCA.

Ha de completarse indefectiblemente esta normativa con los preceptos correspondientes de los Estatutos de Autonomía y, por lo que se refiere a los impuestos cedidos, con las normas que regulan el régimen en el que se lleva a cabo esa cesión de impuestos por parte del Estado a las Comunidades Autónomas.

### 2.2.1. Impuestos propios

Siendo clara la capacidad que poseen las Comunidades Autónomas para establecer sus propios impuestos como ya se vio en su momento, hay que decir, no obstante que ningún precepto constitucional se refiere *expresamente* a las competencias de gestión tributaria por lo que el punto de partida deberá establecerse en el artículo 133.2 CE, norma que, como ya sabemos, proclama la capacidad de las Comunidades Autónomas para *establecer y exigir* tributos de acuerdo, eso sí, con la Constitución y las leyes, siendo estas últimas de naturaleza estatal, como ya tuvimos ocasión de escribir. Consecuentemente, si las Comunidades Autónomas pueden *exigir* tributos -léase en nuestro caso impuestos- está claro que dicha exigencia sólo podrá llevarse a último término si la entidad legitimada posee las funciones correspondientes para tal fin. Y tratándose de impuestos propios su exigencia por el titular de los mismos llevará inherentes las tareas de determinar su concreta cuantía y exigirla mediante los procedimientos establecidos al efecto.

Más adelante, en el párrafo 3 de su artículo 157, la propia Constitución remite a una ley orgánica la regulación del ejercicio de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas enumeradas en el párrafo 1, entre las que se encuentran los impuestos propios.

La ley orgánica a la que se refiere el precitado artículo 157.3 CE, concretada en la LOFCA, realiza, en su artículo 19.1, una asignación explícita a las Comunidades Autónomas de las competencias de gestión sobre sus propios tributos en los siguientes términos:

“La gestión, liquidación, recaudación e inspección de sus propios tributos corresponderá a la Comunidad Autónoma, la cual dispondrá de plenas atribuciones para la ejecución y organización de dichas tareas, sin perjuicio de la colaboración que pueda establecerse con la Administración Tributaria del Estado, especialmente cuando así lo exija la naturaleza del tributo”<sup>33</sup>.

---

c)Transferencias de un fondo de compensación interterritorial y otras asignaciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado.

d)Rendimientos procedentes de su patrimonio e ingresos de derecho privado.”

<sup>33</sup> Sorprende la total ausencia de claridad conceptual que manifiesta el legislador en este precepto en relación a qué entiende por gestión tributaria, especialmente cuando menciona tareas como la *liquidación, la recaudación y la inspección*, separadas de la *gestión* sin aclarar en qué consiste ésta, aunque con la dicción empleada difícilmente podrá atribuirse un contenido concreto a la misma.

Resulta también harto sorprendente -aunque quede fuera de nuestro tema- que, tratándose de tributos propios en los que la Comunidad Autónoma posee todas las competencias, sin embargo no se les atribuya expresamente la revisión de unos actos emitidos por ellas mismas, revisión que, curiosamente, podrá ejercer por delegación estatal con relación a los tributos cedidos.

Por consiguiente, las Comunidades Autónomas poseerán competencias plenas tanto en la organización como en la ejecución de las distintas funciones que integran la gestión de los impuestos propios, competencias que abarcarán igualmente la aprobación de los *Reglamentos Generales* de dichos impuestos, atendiendo a lo previsto por el artículo 17 apartado f) de la norma que venimos citando.<sup>34</sup>

Por lo que se refiere a los Estatutos de Autonomía de las Comunidades Autónomas de régimen común, casi la totalidad de ellos contienen un precepto que prevé, bien de forma expresa bien por remisión a la normativa estatal, la lógica recepción de la competencia de gestión sobre sus propios impuestos: los Estatutos de Autonomía de Cataluña, Galicia, Andalucía, La Rioja, Aragón, Canarias, Extremadura, Baleares, Asturias, Cantabria, Castilla-La Mancha, Murcia y Madrid cuentan con preceptos en los que asumen específicamente estas competencias de gestión impositiva<sup>35</sup>, en tanto que el Estatuto de Autonomía de la Comunidad Valenciana deja en manos de la legislación estatal dicha cuestión<sup>36</sup>. La excepción la constituye la Comunidad de Castilla y León, cuyo Estatuto omite cualquier alusión a este tipo de competencias debiendo tomarse como punto de referencia, con relación a este aspecto, su artículo 36.1, precepto de redacción genérica que prevé sin más la adecuación a la LOFCA de la regulación tanto de los tributos propios como de los estatales cedidos<sup>37</sup>, de manera que la atribución de las competencias de gestión impositiva implicará una remisión directa al precitado artículo 19.1 LOFCA.

### **2.2.2. Impuestos estatales cedidos a las Comunidades Autónomas**

Los impuestos cedidos por el Estado a las Comunidades Autónomas constituyen la primera de las fuentes de financiación de estas Entidades que menciona el artículo 157.1 CE<sup>38</sup>. También la LOFCA y los distintos Estatutos de Autonomía los prevén como uno de los recursos integrantes de las Haciendas territoriales, aunque aquella norma orgánica y algunos de los Estatutos entran en clara contradicción con la Constitución al optar por

---

<sup>34</sup> Algunos Estatutos de Autonomía recogen de manera expresa la competencia de las Comunidades Autónomas para aprobar los reglamentos de sus propios tributos. Es el caso de los Estatutos de Autonomía de las Comunidades Autónomas de Galicia (art.52 a)), Cantabria (art.55 a)), La Rioja (art.48.1 f)), Aragón (art. 59.1), Castilla-La Mancha (art. 50 a)), Canarias (art. 60.1 a)), Extremadura (art. 60 c)) y Madrid (art. 60 a)).

<sup>35</sup> Estas normas son las siguientes: art.46.1 (Cataluña); art.54.1 (Galicia); art.60.1 (Andalucía); art. 49.1 (La Rioja); art.60.1 (Aragón); art.61.1 (Canarias); art.67.1 (Islas Baleares); art.45.1 (Principado de Asturias); art.51.1 (Cantabria); art.52.1 (Castilla-La Mancha); art.56.1 (Madrid); art.43.1 a) (Región de Murcia) y art.61 e) (Extremadura).

<sup>36</sup> Artículo 54: “La gestión, recaudación y liquidación e inspección de sus tributos propios, los cedidos y las formas de colaboración en estas materias, en relación a los Impuestos del Estado, se adecuará a la Ley Orgánica establecida en el artículo 157.3 de la Constitución.”

<sup>37</sup> El tenor concreto de este precepto es el siguiente:

Artículo 36: “1. Los tributos propios o cedidos a la Comunidad acomodarán su regulación a lo establecido en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas.”

<sup>38</sup> El artículo 157 CE prescribe en su párrafo 1:

“Los recursos de las Comunidades Autónomas estarán constituidos por:  
a) *Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado; (...)*”.

extender el ámbito de la cesión *a todos los tributos*<sup>39</sup>, algo no previsto por el precepto constitucional antes mencionado y que, a nuestro juicio, podría viciar de inconstitucionalidad dichas normas.

A los efectos que nos interesan, podríamos considerar como *impuesto cedido el establecido por el Estado y respecto del que las Comunidades Autónomas podrán ejercitar, por delegación de aquél, ciertas facultades normativas y las inherentes a la gestión, correspondiendo asimismo total o parcialmente a las Comunidades Autónomas los rendimientos de dichos impuestos generados en su territorio.*

Sin entrar en mayores reflexiones al respecto, no podemos, en fin, dejar de señalar que es innegable que las reformas operadas en la cesión a las Comunidades Autónomas de tributos estatales desde el año 1983, en el que se estableció el primer sistema de cesión generalizado, hasta la regulación vigente -*Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las Medidas Fiscales y Administrativas del Nuevo Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía* (en adelante LFCCAA)- han variado sustancialmente su régimen jurídico, siquiera sea por la posibilidad que ahora tienen las Entidades territoriales cesionarias de participar en la regulación de algunos de los elementos esenciales<sup>40</sup>.

La atribución de competencias de gestión a las Comunidades Autónomas sobre los impuestos estatales cedidos hace necesario determinar cual es el contenido de las mencionadas competencias y su título de atribución a las Comunidades Autónomas.

La respuesta la hallamos en la lectura combinada del artículo 19.2 LOFCA con el artículo 46.1 y 2 LCT 2.001.

El primero de los preceptos mencionados, entre otras cosas, establece lo siguiente:

(...)

Asimismo, en caso de tributos cedidos, cada Comunidad Autónoma podrá asumir por delegación del Estado la gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión, en su caso, de los mismos, sin perjuicio de la colaboración que pueda establecerse entre ambas Administraciones, todo ello de acuerdo con lo especificado en la Ley que fije el alcance y condiciones de la cesión.

Lo previsto en el párrafo anterior no será de aplicación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el Impuesto sobre el Valor Añadido, ni en los Impuestos Especiales de Fabricación. La gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de estos impuestos tendrá lugar según lo establecido en el apartado siguiente.<sup>41</sup>

---

<sup>39</sup> El artículo 4º.1 LOFCA establece:

“De conformidad con el apartado 1 del artículo 157 de la Constitución, y sin perjuicio de lo establecido en el resto del articulado, los recursos de las Comunidades Autónomas estarán constituidos por:

(...)

c) Los *tributos* cedidos, total o parcialmente, por el Estado. (...).”

Cfr. igualmente los artículos 10, 11, 12 y 19 de la propia norma.

Los Estatutos de Autonomía de Andalucía (art.56.2), La Rioja (art.45 c)), Región de Murcia (art.42 c)), Aragón (art.47.2), Castilla-La Mancha (art.44.2), Extremadura (art.57 c)), Islas Baleares (art.60 d)) y Castilla y León (art.44.1.2) coinciden con el artículo 4º.1 c) LOFCA, empleando el giro *tributos cedidos*; por el contrario han mantenido fielmente la expresión *impuestos cedidos* del art.157.1 a) CE los Estatutos de Autonomía de Cataluña (art.44.2), Galicia (art.44.2), Principado de Asturias (art.44.2), Cantabria (art.47.2), Comunidad Valenciana (art.51 c)), Canarias (art.49 c)) y Madrid (art.53.5).

<sup>40</sup> Vid. los artículos 19.2 LOFCA y 38 al 44 LFCCAA.

<sup>41</sup> Se refiere al párrafo 3, que prescribe:

“La gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión, en su caso, de los demás tributos del Estado recaudados en cada Comunidad Autónoma corresponderá a la Administración Tributaria del Estado,

Por su parte, los apartados 1 y 2 del artículo 46 LCT 2.001, están redactados en unos términos muy similares a los del precepto transcrito, aunque en este caso cita ya expresamente los impuestos sobre los que se podrán ejercitar las competencias:

1. La Comunidad Autónoma se hará cargo, por delegación del Estado y en los términos previstos en esta sección, de la gestión, liquidación, recaudación e inspección, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión de los siguientes tributos:

- a) Impuesto sobre el Patrimonio.
- b) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- c) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- d) Tributos sobre el Juego.
- e) Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.
- f) El Impuesto Especial sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.

2. La gestión, liquidación, recaudación e inspección, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión se llevará a cabo, en todo caso, por los órganos estatales que tengan atribuidas las funciones respectivas en los siguientes tributos:

- a) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, incluida la parte del mismo cedida a las Comunidades Autónomas,
- b) Impuesto sobre el Valor Añadido.
- c) Impuesto sobre la Cerveza.
- d) Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas.
- e) Impuesto sobre Productos Intermedios.
- f) Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas.
- g) Impuesto sobre Hidrocarburos.
- h) Impuesto sobre las Labores del Tabaco.
- i) Impuesto sobre la Electricidad.

Vemos, pues, que las Comunidades Autónomas se van a hacer cargo de las funciones que abarcan todos los campos de la aplicación de los impuestos y que van a ser desarrolladas en los términos concretos fijados por las normas de cesión y respecto a todos los impuestos estatales cedidos, con la única excepción del IRPF, IVA e Impuestos Especiales de Fabricación, cuya aplicación se mantiene en el ámbito competencial de la Administración General del Estado.

También es importante señalar, como hacen sin ambigüedad los preceptos antedichos, que las Comunidades Autónomas van a ejercer las funciones inherentes a la actividad de aplicación de los impuestos *por delegación del Estado*, de forma que nos hallamos ante un claro supuesto de delegación intersubjetiva entre ambas Entidades públicas territoriales. Y tratándose de un supuesto de delegación, la consecuencia inmediata que se deriva es que la titularidad de las competencias de gestión sigue manteniéndose en la esfera estatal y, por consiguiente, será a este nivel territorial al que corresponda la realización de los controles oportunos acerca del desarrollo de dichas actividades<sup>42</sup>.

---

sin perjuicio de la delegación que aquella pueda recibir de ésta, y de la colaboración que pueda establecerse, especialmente cuando así lo exija la naturaleza del tributo.”

<sup>42</sup> Así, el art. 37 LFCCAA, establece con una redacción rotunda lo siguiente:

“1. La titularidad de las competencias normativas, de gestión, liquidación, recaudación e inspección de los tributos cuyo rendimiento se cede a las Comunidades Autónomas, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión de dichos tributos, corresponde al Estado.

Para acabar este punto es menester llamar la atención sobre una cuestión de capital importancia: la LCT 2.001, a diferencia de la normativa que la precedió, prevé la posibilidad de que las Comunidades Autónomas puedan regular aspectos de la gestión en distintos impuestos cedidos<sup>43</sup> lo cual podría generar disparidades en la misma, aun cuando es justo reconocer que es posible que dichas disparidades sean de escasa relevancia a la vista de la legislación esencialmente estatal aplicable a los tributos cedidos<sup>44</sup>.

En cuanto a los órganos de las Comunidades Autónomas encargados de la aplicación de los impuestos, tanto de los propios como de los estatales cedidos, serán, con carácter general, las Consejerías que tienen atribuidas las competencias en materia de Hacienda<sup>45</sup>, con una particularidad, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, tributo que podrá ser gestionado por las Oficinas de Distrito Hipotecario, a cargo de los Registradores de la Propiedad, si así se lo encomienda la Comunidad Autónoma competente<sup>46</sup>.

Al igual que ocurre en la Administración estatal, las Consejerías de Hacienda cuentan con órganos centrales y, en la práctica totalidad de las Comunidades Autónomas, periféricos.

Teniendo en cuenta los distintos Decretos de los Gobiernos autonómicos que han regulado la estructura orgánica de estas Consejerías podríamos extraer los siguientes puntos comunes:

---

2. La Inspección General del Ministerio de Hacienda realizará anualmente una inspección de los servicios y rendirá informe sobre el modo y la eficacia en el desarrollo de las diversas competencias asumidas por la Comunidad Autónoma de que se trate respecto a los tributos cuyo rendimiento se cede. Dicho informe se unirá a la documentación de los Presupuestos Generales del Estado.”

<sup>43</sup> Así lo establecen los artículos 40.2, 41.2, 42.2 y 44.3 LFCCAA, con distinto alcance dependiendo del impuesto al que se refieren.

<sup>44</sup> En este sentido es diáfana la redacción del art. 19.1 LFCCAA:

“Los tributos cuyo rendimiento se cede a las Comunidades Autónomas se regirán por la Ley General Tributaria, la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, 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.

La terminología y conceptos de las normas que dicten las Comunidades Autónomas se adecuarán a la Ley General Tributaria.” (La Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente ha de entenderse derogada en virtud de la Disposición Derogatoria Única de la LGT 2003. No obstante el contenido de aquella norma se integró en esta última).

<sup>45</sup> Y decimos que esas competencias las tienen asignadas las Consejerías de Hacienda *con carácter general* porque en algún supuesto particular las funciones inherentes a la gestión impositiva van a ser ejercidas de forma compartida por dos Consejerías: es el caso del *Impuesto sobre fincas o explotaciones agrarias infrutilizadas* del Principado de Asturias. Este tributo lo gestionan la Consejería de Agricultura y Pesca, que llevará a cabo la *gestión y liquidación del impuesto*, y la Consejería de Hacienda, a la que corresponderá desarrollar *las funciones inspectoras* además de “dictar las normas reguladoras de su gestión, liquidación e ingreso.” (Artículo 72 de la Ley del Principado de Asturias 4/1.989).

<sup>46</sup> Así lo establece la DA Segunda del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

-las Consejerías de Hacienda se estructuran, con clara inspiración en el modelo estatal, en Direcciones Generales -en el caso de Galicia, también Subdirecciones Generales-, Servicios, Secciones, Negociados y Oficinas;

-la dirección y coordinación de la gestión impositiva corresponde a las Direcciones Generales de Tributos;

-el ejercicio concreto de las distintas funciones integrantes de la actividad de gestión impositiva se asigna, generalmente, a *Servicios de Gestión tributaria*, de *Inspección* y de *Recaudación*;

-como se ha apuntado antes, las Consejerías cuentan con Delegaciones o Servicios territoriales que tendrán asignado el ejercicio de las funciones que requiere la exacción de los impuestos en sus respectivas demarcaciones. En el caso de las Comunidades Autónomas de Andalucía, Cataluña, Castilla y León, Galicia, Comunidad Valenciana, Castilla-La Mancha y Aragón las Delegaciones, Direcciones o Servicios tienen como ámbito territorial a la provincia<sup>47</sup>, con la salvedad de la Comunidad gallega la cual prevé dos demarcaciones en la provincia de Pontevedra<sup>48</sup>. Las Comunidades de Canarias y Baleares tienen Delegaciones de ámbito insular y, en fin, la Región de Murcia y el Principado de Asturias cuentan con un *Servicio Tributario Territorial de Cartagena*<sup>49</sup> y con una *Oficina de Gestión Tributaria de Gijón*<sup>50</sup> respectivamente.

Merece la pena destacar también el caso de Extremadura, Comunidad Autónoma que ha encomendado la *recaudación ejecutiva* de sus tributos propios, además de otros conceptos, a las Diputaciones Provinciales de Cáceres y Badajoz<sup>51</sup>.

### 2.3. Competencias de las Entidades locales en la gestión de los impuestos

---

<sup>47</sup> Todas las Comunidades Autónomas mencionadas tienen *Delegaciones provinciales de las Consejerías de Hacienda* con la excepción de la Comunidad de Castilla y León la cual integra los *Servicios Territoriales de Economía y Hacienda* en las *Delegaciones Territoriales de la Junta de Castilla y León* existentes en las nueve capitales de sus provincias.

<sup>48</sup> En este caso el ámbito territorial de la Delegación de Vigo será el de los municipios de Vigo, Bayona, Gondomar y Nigrán, conformando el resto de los municipios el ámbito territorial de la Delegación de Pontevedra (artículo 10.1 del D.13/1.997).

<sup>49</sup> Desarrollará sus actuaciones en los municipios de Cartagena, La Unión y Fuente Álamo (artículo 16 del D.60/1.996).

<sup>50</sup> Su jurisdicción se extiende a los términos municipales de Gijón y Carreño según el artículo 15.3 del D.43/1.998

<sup>51</sup> Véanse sendas Resoluciones de 9 de noviembre de 1.998 de la Secretaría General Técnica de la Consejería de Presidencia y Trabajo por las que se establecen los Convenios Marco de Cooperación con la Diputación Provincial de Cáceres y con la Diputación Provincial de Badajoz para la gestión recaudatoria de los derechos económicos de la Hacienda de la Comunidad Autónoma. Estas Resoluciones han sido completadas con un Anexo II por virtud de dos Resoluciones de 22 de marzo de 1.999, de la misma Secretaría General. Concretamente, la recaudación se encomienda al *Servicio Provincial de Recaudación y Gestión Tributaria* de la Diputación Provincial de Cáceres y al *Organismo Autónomo Provincial de Recaudación y Gestión Tributaria* de la Diputación Provincial de Badajoz.

Es una ley estatal, la Ley de Haciendas Locales<sup>52</sup>, la que crea y asigna a los municipios, con el carácter de propias, cinco figuras impositivas que pueden ser agrupadas en dos bloques: el primero, constituido por los impuestos sobre Bienes Inmuebles, sobre Actividades Económicas y sobre Vehículos de Tracción Mecánica, que necesariamente han de ser objeto de exacción por parte de todos los Municipios<sup>53</sup>; el segundo grupo lo integrarán el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, tributos cuya exigencia dependerá de que así lo acuerde cada Ayuntamiento<sup>54</sup>.

Junto a los mencionados impuestos, la vigente LHL ha previsto un esquema de financiación similar al de las Comunidades Autónomas de régimen común al establecer la cesión a determinados municipios<sup>55</sup> de un porcentaje de los rendimientos obtenidos por el Estado en una serie de impuestos<sup>56</sup> con la finalidad esencial, tal como recoge la Exposición de Motivos, *de mantener y fortalecer la garantía del principio de suficiencia financiera de las Entidades Locales*.

La aplicación de los tributos propios, y, en consecuencia, de los impuestos, viene atribuida a las Entidades locales por virtud del artículo 106.3 Ley de Bases del Régimen Local (LBRL), precepto que, a su vez, permite a aquéllas, en orden a la gestión impositiva, realizar delegaciones en favor de Entidades locales de ámbito territorial superior o de las Comunidades Autónomas en las que estén integradas, todo ello conforme a lo que prevea la legislación estatal<sup>57</sup>.

---

<sup>52</sup> Ley 39/1.988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, en adelante LHL.

<sup>53</sup> Así lo establece el artículo 60.1 LHL:

“Los Ayuntamientos *exigirán*, de acuerdo con la presente Ley y las disposiciones que la desarrollan, los siguientes impuestos:

- a) Impuesto sobre Bienes Inmuebles.
- b) Impuesto sobre Actividades Económicas.
- c) Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.”

<sup>54</sup> Así lo establece el artículo 60.2 LHL:

“Asimismo, los Ayuntamientos *podrán* establecer y exigir el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, de acuerdo con la presente Ley, las disposiciones que la desarrollen y las respectivas Ordenanzas fiscales.”

<sup>55</sup> En concreto, de acuerdo con el artículo 112 LHL, podrán acceder a la cesión de un porcentaje de los rendimientos obtenidos por el Estado de determinados impuestos, los municipios de régimen común que sean capitales de provincia o de Comunidad Autónoma o aquellos que tengan una población de derecho igual o superior a 75.000 habitantes.

<sup>56</sup> El artículo 112 bis LHL prevé la cesión en su párrafo 1 en los siguientes términos:

“1. A cada uno de los municipios incluidos en el ámbito subjetivo antes fijado se le cederán los siguientes porcentajes de los rendimientos que no hayan sido objeto de cesión a las Comunidades Autónomas, obtenidos en los impuestos estatales que se citan:

- a) El 1,6875 por ciento de la cuota líquida del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- b) El 1,7897 por ciento de la recaudación líquida por el Impuesto sobre el Valor Añadido imputable a cada municipio.
- c) El 2,0454 por ciento de la recaudación líquida imputable a cada municipio por los Impuestos Especiales sobre la Cerveza, sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, sobre Productos Intermedios, sobre Alcohol y Bebidas Derivadas, sobre Hidrocarburos y sobre Labores de Tabaco.”

<sup>57</sup> Se completa, además, este artículo con una alusión al establecimiento de fórmulas de colaboración con todos los niveles territoriales.

Éste es el contenido concreto del artículo 106.3 LBRL:



Las funciones tocantes a la exacción de los impuestos locales se efectuarán, tal como prescribe el artículo 12 LHL<sup>58</sup>, de acuerdo con lo establecido en la normativa estatal y, huelga decirlo, en los reglamentos aprobados, en su caso, por las Corporaciones locales en el ejercicio de sus competencias<sup>59</sup>, aún cuando ha de advertirse que la LHL ha regulado de forma tan exhaustiva los aspectos relativos a la aplicación de los impuestos locales que deja un espacio más bien testimonial a su ordenación por parte de las Entidades locales.

Por otro lado y con referencia a los impuestos estatales cedidos a las Entidades locales, hay que reseñar el lógico mantenimiento de las competencias normativa y de aplicación que afectan a los mismos en el ámbito de la Administración tributaria estatal<sup>60</sup>.

En fin, es necesario aludir al contenido del artículo 8º.3 LHL, norma que encierra un supuesto específico de colaboración entre Administraciones. La norma precitada ordena que, cuando una Entidad local, en la gestión de sus propios tributos, haya de realizar actuaciones inspectoras o de recaudación ejecutiva fuera de su territorio, éstas se efectuarán por los órganos competentes de la Comunidad Autónoma o del Estado, en función del territorio en el que hayan de llevarse a cabo, y siempre a petición del Presidente de la Corporación.

La aplicación de los impuestos municipales corresponde, en principio, a los órganos de gestión tributaria de los distintos Ayuntamientos, los cuales se incardinan en las Concejalías o Departamentos de Hacienda y que, para el ejercicio de las correspondientes funciones se estructuran habitualmente en distintas unidades administrativas, concretamente en las de *gestión tributaria, inspección y tesorería o recaudación*.

Ahora bien, algunos municipios, amparándose en el artículo 85.3 b) de la LBRL<sup>61</sup>, han optado por crear sus propios organismos autónomos a los que han atribuido las tareas

---

“Es competencia de las Entidades locales la gestión, recaudación e inspección de sus tributos propios, sin perjuicio de las delegaciones que puedan otorgar a favor de las Entidades locales de ámbito superior o de las respectivas Comunidades Autónomas, y de las fórmulas de colaboración con otras Entidades locales, con las Comunidades Autónomas o con el Estado, de acuerdo con lo que establezca la legislación del Estado.”

Con relación a la delegación de la gestión y las fórmulas de colaboración interadministrativa *vid.* los artículos 7º y 8º LHL.

<sup>58</sup> Artículo 12: “La gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales se realizarán de acuerdo con lo prevenido en la Ley General Tributaria y en las demás leyes del Estado reguladoras de la materia, así como en las disposiciones dictadas para su desarrollo.”

<sup>59</sup> Así se deduce de las previsiones de los artículos 15 a 19 LHL.

<sup>60</sup> Artículo 112 bis LHL:

“3. Los municipios no podrán asumir, en ningún caso, competencias normativas, de gestión, liquidación, recaudación e inspección de los tributos cuyo rendimiento se les cede, así como tampoco en materia de revisión de los actos dictados en vía de gestión de dichos tributos, cuya titularidad y ejercicio corresponderá exclusivamente al Estado.”

<sup>61</sup> Artículo 85: “3. La gestión directa adoptará alguna de las siguientes formas:

*b) Organismo autónomo local.”*

Este precepto ha de ponerse en conexión con los artículos 119, 132.2 y 133 del RD 2568/1.986, de 28 de noviembre, que aprueba el *Reglamento de Organización, Funcionamiento y Régimen Jurídico de las Corporaciones Locales*. Las normas citadas facultan a las Entidades locales para establecer *órganos o entes descentralizados con personalidad jurídica propia* cuando lo aconsejen determinadas circunstancias relativas, en general, a una más adecuada gestión.

propias de la gestión tributaria en general y de la impositiva en particular<sup>62</sup>. A título de ejemplo, podemos mencionar el *Organismo Autónomo de Gestión Económica y Recaudación (OAGER)* del Ayuntamiento de Salamanca<sup>63</sup> al que, de acuerdo con el artículo 1º.2, apartados b) y e) de sus Estatutos, se le encomiendan entre otros fines:

“b)La gestión, liquidación, inspección y notificación de los tributos, rentas y demás derechos económicos de la Corporación Municipal.

e)La gestión de los servicios de recaudación en vía ordinaria y en vía de apremio de impuestos, contribuciones especiales, tasas, precios públicos, multas y demás exacciones que, como Ente de Derecho Público, corresponde percibir al Excmo. Ayuntamiento de Salamanca, de conformidad con las normas vigentes.”

En otras palabras, a estos organismos se les dota de las potestades necesarias para llevar a cabo la exacción de los impuestos municipales mediante el ejercicio de las funciones públicas correspondientes a tales tareas.

Por otra parte hay que destacar que la legislación local, en concreto el artículo 7º LHL<sup>64</sup>, permite a las Entidades locales delegar en Entidades territoriales superiores el ejercicio de las facultades de la gestión impositiva, siendo ésta una decisión que ha sido adoptada por buena parte de los pequeños municipios en favor de sus respectivas Diputaciones Provinciales. Esta previsión tiene su lógica en el contexto español habida cuenta del elevado número de municipios con el que cuenta el país y su escasa entidad<sup>65</sup>, lo que se traduce inevitablemente en una reducida capacidad para gestionar sus propios

---

<sup>62</sup> A pesar de ser la AEAT la Entidad más conocida en el campo de la gestión de los tributos, es de justicia destacar que han sido las Corporaciones locales las primeras en utilizar Organismos autónomos para estas tareas, como lo prueba el hecho de que la Diputación de Barcelona ya contaba en el año 1.987 con el *Organismo Autónomo Local de Gestión Tributaria (OALGT)*. En este punto, nos parece necesario llamar la atención sobre el peligro cierto que entraña la extralimitación en sus funciones por parte de estos organismos autónomos locales. Así lo ponemos de manifiesto en nuestro artículo “La vulneración del principio de legalidad por organismos autónomos locales de gestión tributaria” en *Revista de Hacienda Local (RHL)* nº84/1.998, pp.545 a 555.

<sup>63</sup> Vid. el Boletín Oficial de la Provincia de Salamanca de 28 de diciembre de 1.990 en el que se publican los Estatutos de este Organismo.

<sup>64</sup> Este precepto establece lo siguiente:

“1. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 106.3 de la Ley 7/1.985, de 2 de abril, las Entidades locales podrán delegar en la Comunidad Autónoma o en otras Entidades locales en cuyo territorio estén integradas, las facultades de gestión, liquidación, inspección y recaudación tributarias que la presente Ley les atribuye.

2. El acuerdo que adopte el Pleno de la Corporación habrá de fijar el alcance y contenido de la referida delegación y se publicará, una vez aceptada por el órgano correspondiente de gobierno, referido siempre al Pleno, en el supuesto de Entidades locales en cuyo territorio estén integradas en los <<Boletines Oficiales de la Provincia y de la Comunidad Autónoma>>, para general conocimiento.

3. El ejercicio de las facultades delegadas habrá de ajustarse a los procedimientos, trámites y medidas en general, jurídicas o técnicas, relativas a la gestión tributaria que establece la presente Ley y, supletoriamente, a las que prevé la Ley General Tributaria. Los actos de gestión que se realicen en el ejercicio de dicha delegación serán impugnables con arreglo al procedimiento que corresponda al Ente gestor, y, en último término, ante la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.”

<sup>65</sup> De los 8.108 municipios existentes en España, el 61,06 por ciento (4.951 municipios) tienen una población de menos de 1.000 habitantes, de acuerdo con los datos del Censo de Población del año 2.001 elaborado por el Instituto Nacional de Estadística.

intereses, en el caso que nos ocupa, los impuestos municipales, como consecuencia de una carencia secular de medios adecuados tanto personales como materiales.

Finalmente, es preciso apuntar que la gestión impositiva que efectúan las Diputaciones provinciales, al igual que en el caso de los Ayuntamientos, la llevan a cabo bien los propios Departamentos de Hacienda de la Institución provincial o bien organismos autónomos establecidos por ésta con fines similares<sup>66</sup>.

### **3. La coordinación de las Administraciones Públicas para la gestión de los impuestos**

#### **3.1. Consideraciones previas**

La importancia de la coordinación en la articulación de los Estados es, hoy día, una opinión indubitada, especialmente si se refiere a un modelo de Estado descentralizado en el que los territorios que lo integran gozan de ciertos niveles de autonomía<sup>67</sup>.

Que la coordinación ha de tener un lugar destacado en España es algo que tampoco duda el Tribunal Constitucional cuando, en la sentencia 181/1.988, afirma que “la consolidación y el correcto funcionamiento del Estado de las Autonomías dependen en buena medida de la sujeción de uno y otras a las fórmulas racionales de cooperación, consulta, participación, *coordinación*, concertación o acuerdo previstas en la Constitución y en los Estatutos de Autonomía.”

Por consiguiente, no cabe oponer ninguna objeción a la idea que proclama con carácter general la necesidad de la coordinación entre el Estado y las distintas Entidades territoriales que lo integran, con mayor razón cuando la Constitución española, a pesar de la literalidad, no ha efectuado un reparto tajante de materias y/o competencias entre las distintas instancias de poder sino que, más bien al contrario, ha optado por el carácter concurrencial de las mismas, como apuntó en su momento la Comisión de Expertos sobre financiación de las Comunidades Autónomas<sup>68</sup> y que no han dejado de destacar tanto la doctrina científica<sup>69</sup> como la propia jurisprudencia del Tribunal Constitucional, éste último especialmente claro en su sentencia 103/1.989:

---

<sup>66</sup> También la Diputación de Salamanca cuenta con una Entidad similar: el *Organismo Autónomo Provincial de Recaudación y Gestión Tributaria de Salamanca (REGTSA)* creado en el año 1.992.

<sup>67</sup> Ya Vittorio Bachelet apuntó en su momento que la coordinación, como instituto característico del Derecho Público, se pone de manifiesto cuando nos encontramos ante una pluralidad de actividades y de sujetos a los que el ordenamiento reconoce cierta autonomía (Voz “Coordinamento” en *Enciclopedia del Diritto*, Vol. X, Giuffrè, 1.959, p.631).

<sup>68</sup> Dicha Comisión alude a la “amplia zona concurrencial” en la delimitación de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas (*Informe de la Comisión de Expertos sobre financiación de las Comunidades Autónomas*, 2ª ed., CEC, Madrid, 1.981, p.123).

<sup>69</sup> Vid. al respecto: García de Enterría (“Estudio Preliminar” a la obra colectiva *La distribución de las competencias económicas entre el poder central y las autonomías territoriales en el Derecho Comparado y en la Constitución española*, IEE, Madrid, 1.980, p.26); Muñoz Machado (*Derecho Público de las Comunidades Autónomas I*, Civitas, Madrid, 1.982, p.218); Fernández Farreres (“El principio de colaboración Estado-Comunidades Autónomas y su incidencia orgánica” en *Organización Territorial del Estado (Comunidades Autónomas)*, Vol. II, IEF, Madrid, 1984, pp.1.003-1.004); Falcón y Tella (*La compensación financiera interterritorial y otras técnicas aplicativas del principio constitucional de solidaridad*, Publicaciones del Congreso de los Diputados, Madrid, 1.986, p.273); Pérez Calvo (“Actuaciones de cooperación y coordinación entre el Estado y las Comunidades Autónomas” en *REALA* n°235-236/1987,

“la existencia de una determinada “materia” (...) no ha de descartar la posibilidad de que, en virtud de otros títulos, se produzca en aquel ámbito una legítima intervención del Estado, hipótesis en modo alguno excepcional si se parte de la constatación, del todo obvia, de que las articulaciones competenciales en nuestro Estado de las Autonomías no han llevado a cabo una fragmentación ideal, en sectores estancos, de la realidad a normar.”<sup>70</sup>

Estas afirmaciones, hechas hasta el momento con carácter general, pueden ser trasladadas sin mayores matizaciones al campo financiero y, más concretamente, al tributario en su faceta de aplicación de los impuestos, aspecto éste en el que se ponen más de manifiesto los problemas que surgen en las relaciones entre las distintas Administraciones<sup>71</sup>.

Puesta de manifiesto la necesidad de contar con mecanismos de coordinación interadministrativa para la aplicación de los impuestos, es oportuno fijar cuál es el sentido de la coordinación en el campo de la gestión impositiva. Ahora bien, establecer en principio un contenido plenamente válido del término “coordinación” conlleva serias dificultades, como han constatado distintos autores al poner de manifiesto la confusión conceptual que conlleva este término<sup>72</sup>, a lo que ha de añadirse el escaso tratamiento que ha tenido la coordinación en el ámbito doctrinal del Derecho Financiero y Tributario<sup>73</sup>, todo lo cual induce a compartir la opinión que advierte la dificultad de solucionar desde la perspectiva

---

p.469) o Sánchez Morón (“La coordinación administrativa como concepto jurídico” en *DA* nº230-231/1992, p.15).

<sup>70</sup> Ya en la sentencia 76/1.983 había indicado: “... dada la interrelación entre las diversas actividades de los poderes públicos es difícil imaginar alguna actuación del Estado o de las Comunidades Autónomas en que esa incidencia no se produzca en alguna medida.” El Tribunal Constitucional no ha dejado de señalar el *carácter equívoco* con el que es utilizado el adjetivo “exclusivo” tanto en la Constitución como en los Estatutos de Autonomía, relativizando dicho término en jurisprudencia temprana como la de las sentencias 37/1.981, 1/1.982, 5/1.982 o 69/1.982, que mantiene en otras como las sentencias 22/1.999 o 128/1.999.

<sup>71</sup> Así, Sosa Wagner y Bocanegra Sierra entienden que “los problemas fundamentales que la organización de una Administración financiera por entes políticamente descentralizados suscita, se encuentran de modo esencial si se analiza el tema desde la perspectiva de los ingresos, no de los gastos, (...)” (“La organización financiera en las Comunidades Autónomas” en *Revista Española de Derecho Administrativo (REDA)* nº28/1.981, p.6).

<sup>72</sup> Es el caso de Ortega Álvarez quien lo considera como uno de los conceptos más confusos de las relaciones interadministrativas (“Las competencias propias de las Corporaciones Locales”, *Tratado de Derecho Municipal*, Vol. I, 1ª ed., Civitas, Madrid, 1.988, p.216). En parecidos términos se expresan también Parejo Alfonso, que destaca la “dificultad de la aprehensión del contenido preciso de la coordinación” (*Estado Social y Administración Pública. Los postulados constitucionales de la Reforma Administrativa*, Madrid, 1.983, p.137); Suay Rincón (“La competencia de coordinación”, *La provincia en el sistema constitucional*, Diputación de Barcelona-Civitas, Madrid, 1.991, p.170); Figueroa Laraudogoitia (“Los problemas para la definición del modelo de relaciones Estado Comunidades Autónomas”, *Poder Político y Comunidades Autónomas*, Eusko Legebiltzarra-Parlamento Vasco, Vitoria-Gasteiz, 1.991, p.36); Sánchez Morón (“La coordinación administrativa como concepto jurídico”, *DA* nº230-231/1.992, pp.11 y 12) o Sánchez Serrano (*Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional I*, Marcial Pons, Madrid, 1997, p.307).

<sup>73</sup> Cfr. Pérez Royo (“Coordinación presupuestaria entre Estado y Comunidades Autónomas” en *La coordinación financiera estatal, autonómica y local*, 1ª ed., Escola d’Administració Pública de Catalunya, Barcelona, 1.984, p.11 *ab initio*) o Ramallo Massanet (“Las relaciones interadministrativas en la aplicación de los tributos”, *DA* nº240/1.994, p.185, Nota 24).

del Derecho Tributario lo que el Derecho Administrativo no ha logrado explicar y sistematizar de forma clara y coherente.<sup>74</sup>

Siendo éste el estado de la cuestión, parece bastante más útil fijar una serie de notas que permitan perfilar la coordinación de la gestión impositiva<sup>75</sup> en torno a los siguientes rasgos:

1.- Es una *competencia estatal*. En efecto, es al Estado a quien, por virtud de la Constitución<sup>76</sup>, le corresponde instrumentar los mecanismos necesarios destinados a hacer efectiva la coordinación en este campo específico.

2.- Su articulación ha de efectuarse con un *respeto absoluto al ámbito competencial de las entidades coordinadas*<sup>77</sup>, lo que implica que el establecimiento de mecanismos de coordinación no puede encubrir políticas encaminadas a un vaciamiento de las competencias propias de los coordinados, hurtándoles a éstos toda capacidad de decisión sobre los asuntos o actividades sometidos a coordinación, aspecto éste sobre el que ha puesto especial énfasis el Tribunal Constitucional español<sup>78</sup>.

3.- La coordinación ha de perseguir la *unidad de actuaciones* de las diversas Administraciones redundando en la *eficacia* de las mismas. Este objetivo es a todas luces lógico, pues la elusión de contradicciones y duplicidades, que llevará de suyo a la eficacia, ha de ser algo ínsito en la coordinación. En este sentido, la relación existente entre la coordinación y la eficacia es reconocida expresamente en la jurisprudencia constitucional en sentencias tales como la 27/1.987, 102/1.995 o 109/1.998.

4.- Finalmente, la coordinación *podrá llevarse a cabo a través de la creación de instrumentos orgánicos o bien de cualquier otro tipo de sistemas* que arbitren la relación recíproca entre las distintas Administraciones públicas a coordinar, sistemas que admiten una diversidad de técnicas tales como la planificación conjunta de actuaciones o el establecimiento de canales fluidos de información entre las distintas Administraciones. El propio Tribunal Constitucional, que entiende la coordinación general como *la fijación de*

---

<sup>74</sup> Ramallo Massanet en “Las relaciones interadministrativas...”, *op.cit.*, p.185.

<sup>75</sup> No desconocemos con ello la evidente necesidad de articular la coordinación en todas las cuestiones presentes o relacionadas con el sistema tributario en general y, particularmente, las relativas al ámbito normativo, sin embargo dado el fin del presente trabajo obviamos su tratamiento en él.

<sup>76</sup> Artículos 156.1 y 157.3 CE. A estos preceptos cabe añadir los Estatutos de Autonomía de Cataluña, Galicia, Andalucía, Cantabria y Castilla-La Mancha que confieren a una Ley del Estado la competencia para establecer un sistema de colaboración de los tres niveles de entidades territoriales para la gestión de aquellos tributos que se determinen. Asimismo el Tribunal Constitucional ha reconocido la legitimidad del Estado para establecer la coordinación en este campo tanto de las Comunidades Autónomas (sentencias 179/1987, 181/1988, 96/1990, 68/1996 o 62/2001) como de las Entidades locales (sentencias 179/1985, 27/1987, 214/1989 o 233/1999).

<sup>77</sup> Por lo que atañe a esta nota de la coordinación merece la pena traer al caso la opinión de Vittorio Bachelet para quien “coordinar es en cierto sentido manifestación típica de una sociedad democrática y plural, que pretende obtener la orientación armónica de individuos, grupos, instituciones, hacia fines determinados, pero sin anular la libertad o la iniciativa de tales individuos, grupos o instituciones.” El texto original es el siguiente: “(...), il <<coordinare>> è in certo senso manifestazione tipica di una società democratica y pluralistica, che intende ottenere l’armonico orientamento di individui, gruppi, istituzioni, verso fini determinati, senza però annullare la libertà o l’iniziativa di tali individui, gruppi o istituzioni; (...)” (Voz “Coordinamento” en *Enciclopedia del Diritto*, Vol. X, Giuffrè, 1.959, p. 631). En el mismo sentido *vid.* Emilio Rosini en *Il decentramento finanziario in Italia. Premese per uno studio analítico*, CEDAM, Padova, 1.964, p.20.

<sup>78</sup> Este es el sentido de las sentencias 32/1983, 27/1987, 227/1988, 103/1989, 13/1992, 102/1995, 68/1996, 70/1997 o 40/1998, entre otras muchas.

*medios y sistemas de relación*<sup>79</sup> entre las instancias a coordinar, renuncia a concretar dichos medios y sistemas, aunque admite la posibilidad de que la coordinación pueda llevarse a cabo mediante la creación de instrumentos orgánicos, tal como lo manifiesta en la sentencia 76/1.983: “(...), el principio de coordinación, que en el campo económico está expresamente afirmado en la Constitución, respalda la creación de Órganos coordinadores que fijen pautas de actuación al Estado y a las Comunidades Autónomas en materias en que uno y otras resulten afectados.”<sup>80</sup>

### **3.2. La coordinación de la gestión de los impuestos en la legislación**

La Constitución española, a diferencia de la Ley Fundamental de Bonn<sup>81</sup> y en la línea de la Constitución italiana, no ha efectuado un reparto de figuras impositivas ni de las correlativas competencias de gestión, de manera que, en orden a esta cuestión, el legislador ordinario se encontró en su momento ante un campo de actuación inédito y con escasas, por no decir nulas, pautas constitucionales que orientaran la ordenación de esta materia. A ello ha de añadirse que dicha omisión ha alcanzado asimismo a la regulación de las relaciones entre las distintas Administraciones territoriales, aún hallándose presente en la Constitución la idea de la necesidad de la coordinación.<sup>82</sup>

En otro orden de cosas, sorprende que el texto del único precepto de la Constitución que alude a la coordinación –artículo 156.1- lo haga sólo respecto a las Haciendas del Estado y de las Comunidades Autónomas omitiendo cualquier referencia a las Haciendas locales, cuando la coordinación desplegará de forma plena sus efectos positivos precisamente si se interrelacionan los tres niveles de Administraciones con competencias en la aplicación de los impuestos.

#### **3.2.1. Los Estatutos de Autonomía**

Los Estatutos de Autonomía no son mucho más explícitos que la Constitución a la hora de prever mecanismos de coordinación entre los distintos niveles de Administraciones en la materia que nos ocupa, ahora bien, parece que los legisladores encargados de redactar algunos Estatutos han querido corregir el olvido en el que sumergió la Norma Fundamental a las Haciendas locales al descuidar su fundada inclusión en el artículo 156.1 junto a las Haciendas estatal y autonómicas, de manera que se interrelacionaran a los efectos de su coordinación. Este es el caso de los Estatutos de Autonomía del Principado de Asturias, Cantabria, Aragón, Castilla-La Mancha, Islas Baleares, Comunidad de Madrid y Castilla y León, normas todas ellas que, con distintas redacciones, proclaman la autonomía financiera de las respectivas Comunidades Autónomas dentro del principio de coordinación con las Haciendas estatal y local, y que responden al patrón del artículo 42 del Estatuto de Autonomía del Principado de Asturias, reflejado en los siguientes términos:

“El Principado de Asturias, dentro de los principios de coordinación con las Haciendas estatal y local y de solidaridad entre todos los españoles, tiene autonomía

---

<sup>79</sup> Sentencia 32/1.983. Este pronunciamiento ha sido repetido con profusión en la doctrina del Tribunal: *vid.* las sentencias 42/1.983; 11/1.984; 144/1.985; 27/1.987; 227/1.988; ó 70/1.997.

<sup>80</sup> Cfr. la sentencia 40/1.998 en la que reafirma tal idea.

<sup>81</sup> *Vid.* su artículo 108.

<sup>82</sup> Cfr. Álvarez Rico en “El principio de coordinación en el Estado de las Autonomías”, *DA* nº196/1.982, pp.24 y ss.

financiera, dominio público y patrimonio propio, de acuerdo con la Constitución, el presente Estatuto y la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas.”

De manera que, teniendo en cuenta el conjunto de preceptos que realizan las correspondientes atribuciones en materia tributaria a las Comunidades Autónomas, se puede inferir de la norma tomada como modelo la exigencia de la coordinación de las tres Administraciones en el ámbito de la gestión de los impuestos.

Por otra parte, es muy interesante destacar que el Estatuto de Autonomía de la Región de Murcia, separándose del modelo precitado, proclama en su artículo 40, de manera particularizada y explícita, la coordinación de las *Administraciones financieras* estatal, autonómica y local:

“La Región de Murcia tiene autonomía financiera, dominio público y patrimonio propio de acuerdo con la Constitución, este Estatuto y los principios de coordinación orgánica y funcional con las Administraciones Estatal y Local, así como de solidaridad entre todos los españoles.”

Consiguientemente, es posible afirmar que los aludidos Estatutos de Autonomía amparan de manera implícita la coordinación de las Administraciones públicas en la actividad que desarrollan como consecuencia de la aplicación de los impuestos. Y es que, salvo en el caso del Estatuto de Autonomía de la Región de Murcia, tal amparo ha de extraerse de la proclamación, más genérica, de la coordinación entre las distintas Haciendas territoriales.

Por otro lado, este punto quedaría incompleto si se pasa por alto la existencia de otro grupo de Estatutos de Autonomía, formado por los Estatutos de Cataluña, Galicia, Andalucía, Cantabria y Castilla-La Mancha, que prevén la *colaboración de los tres niveles de Administraciones –estatal, autonómica y local- para las tareas destinadas a la aplicación de los tributos*, atribuyendo al Estado la competencia para fijar el sistema de colaboración; si bien en este caso no se habla en propiedad de coordinación, no hay que desdeñar en absoluto la clara relación existente entre ambos términos, pues a nadie se le oculta que una correcta coordinación sólo será posible con la colaboración de los sujetos implicados en la misma.

En fin, sólo queda señalar que el resto de Estatutos correspondientes a las Comunidades Autónomas de régimen común no contienen *referencias expresas* a la coordinación en estas actividades, aún cuando dicha omisión tiene una importancia bastante relativa al estar todas ellas sometidas en el ejercicio de su autonomía financiera a la LOFCA, como se encargan de recordar los Estatutos de Autonomía de Cataluña, Galicia, Principado de Asturias, Cantabria, La Rioja, Comunidad Valenciana, Castilla-La Mancha, Extremadura, Islas Baleares y Castilla y León.