

Un panorama crítico de la aplicación de los impuestos y su coordinación en un modelo de estado compuesto: el caso español (Segunda 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.

* 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, ha realizado estancias de investigación en la Facoltà di Giurisprudenza de la Università Federico II de Nápoles (Italia) y en la Faculdade de Direito de la Universidade de Coimbra (Portugal). Es autor de una monografía y varios artículos doctrinales sobre temas relativos a las Administraciones tributarias, gasto público o fraude fiscal, entre otros. Asimismo ha impartido conferencias en distintos Centros y Universidades españolas y extranjeras.

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 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 4. Conclusión.

3.2.2. La Ley Orgánica 8/1.980, de 22 de septiembre de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA).

La LOFCA se elaboró y aprobó al amparo del artículo 157.3 de la Constitución con el objeto de regular el ejercicio de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas, lo cual implica que cualquier tipo de relación interadministrativa que, en su caso, pudiera regular se limitará estrictamente a las Administraciones estatal y autonómica.

El examen de su articulado permite desvelar la importancia limitada concedida por el legislador al establecimiento o articulación de mecanismos expresos y concretos destinados a coordinar las facultades de las Administraciones estatal y autonómicas en la aplicación de los impuestos. Omisión verdaderamente llamativa en una norma de este tipo que hubiera sido el lugar más oportuno para la regulación de los instrumentos destinados a coordinar la acción de las distintas Administraciones en un campo tan relevante.

Con carácter general, las alusiones a la coordinación en esta norma son más bien escasas, parvedad que se transforma en puro silencio cuando la coordinación atañe a la aplicación de los distintos impuestos.

Por lo que interesa a esta última cuestión, la primera referencia, aún cuando genérica, se encuentra en el artículo 2.1, precepto que, además de prever una serie de principios que presidirán el ejercicio de la actividad financiera de las Comunidades Autónomas, se limita a proclamar, en la línea de la Constitución, la coordinación de dicho ejercicio con la Hacienda estatal.

El segundo precepto de la LOFCA que menciona la coordinación es el artículo 3 haciéndolo en los siguientes términos:

Artículo 3: “1. Para la adecuada coordinación entre la actividad financiera de las Comunidades Autónomas y de la Hacienda del Estado se crea por esta Ley el Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas, que estará constituido por el Ministro de Economía y Hacienda, el Ministro de Administraciones Públicas y el Consejero de Hacienda de cada Comunidad Autónoma o Ciudad Autónoma.”

Nos encontramos así ante un precepto que instaura un mecanismo orgánico de coordinación cuyas competencias concreta el párrafo 2 y que, en el orden coordinador, se limitan a las tres que constan en los apartados a), f) y g), a saber:

“a) La coordinación de la política presupuestaria de las Comunidades Autónomas con la del Estado.

(...)

f) La coordinación de la política de endeudamiento.

g) La coordinación de la política de inversiones públicas.

(...).”

Ninguna mención expresa, por tanto, a una materia tan importante a nuestro juicio – aunque no para el legislador, como se puede apreciar- como es la interrelación coordinada de las Administraciones en la aplicación de los impuestos.

Otras alusiones más genéricas a la coordinación son las que se encuentran en los párrafos 3 y 4 del artículo 6⁸³, normas éstas que, no obstante, se refieren a una coordinación de las políticas de ingresos sin que quepa extraer ninguna regla aplicable a la gestión coordinada de los impuestos.

Al margen de los preceptos reproducidos con referencias expresas, aunque limitadas, a la coordinación, hay que notar que el único artículo de la LOFCA en el que se citan las relaciones interadministrativas a propósito de la aplicación de los tributos es el artículo 19, cuyo tenor pasamos a recordar en los puntos que aquí interesan:

Artículo 19: “1. 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.

2. (...).

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,

⁸³ Artículo 6: “3. Las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones Locales, en los supuestos en que dicha legislación lo prevea y en los términos que la misma contemple. En todo caso, deberán establecerse las medidas de compensación o *coordinación* adecuadas a favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de tales Corporaciones Locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro.

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

inspección y revisión de estos impuestos tendrá lugar según lo establecido en el apartado siguiente.

(...)

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

El claro contenido de esta norma permite desvelar su carácter de marco delimitador del ámbito competencial atribuible a las instancias de poder estatal y autonómicas al efectuar una distribución de las funciones para la aplicación de los tributos de acuerdo con la titularidad de las distintas figuras tributarias, con la conocida salvedad de los impuestos cedidos. Su exclusivo interés radica en la previsión de estos párrafos de una posible colaboración de las Administraciones tributarias estatal y autonómicas en este campo, previsión que no deja de ser vacua en la medida en la que la propia Ley no acaba de concretar los mecanismos o medios específicos que permitieran su actuación, amén del carácter contingente con el se prevé aquélla en la norma.

3.2.3. La Ley 21/2.001 del Nuevo Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas (LFCCAA).

La Ley 21/2.001, 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, al igual que las precedentes Leyes de Cesión de Tributos estatales a las Comunidades Autónomas de 1.983 y 1.996, tiene su punto de arranque en el artículo 10.2 LOFCA⁸⁴, si bien este precepto lo que contemplaba era la aprobación de leyes específicas de cesión que determinaran su alcance y contenido para cada una de las Comunidades Autónomas. No obstante, en su momento se optó por establecer un marco de referencia idéntico para todas las Comunidades Autónomas que cristalizó en la Ley 30/1.983, de 28 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, primera norma general de cesión de tributos estatales a las Comunidades Autónomas⁸⁵, sustituida posteriormente para la mayoría de las Comunidades Autónomas por la Ley 14/1.996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y Medidas Fiscales Complementarias y, en fin, con un contenido más amplio por la vigente Ley 21/2.001.

Sentado esto, ha de reconocerse que la LFCCAA, al igual que las anteriores Leyes de Cesión, utiliza con cierta profusión el término “colaboración” para referirse a las

⁸⁴ Artículo 10: “2. 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.”

⁸⁵ Hay que tener presente que, en puridad, la primera ley de cesión de tributos estatales a una Comunidad Autónoma fue la Ley 41/1.981, de 28 de octubre, de cesión de tributos del Estado a la Generalidad de Cataluña, norma que se aprobó con dos años de antelación al régimen general regulado en la Ley 30/1.983, de 28 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas.

relaciones entre las Administraciones tributarias autonómicas y estatal, siendo, por el contrario, escasas las alusiones a la coordinación interadministrativa en la aplicación de los impuestos. Así, en orden a la colaboración entre los dos niveles administrativos en aquél ámbito, y recordando su carácter limitado a los impuestos estatales cedidos a las Comunidades Autónomas, es posible mencionar los artículos 46.3, cuarto párrafo; 49.3; 50.2 y 3; 53 y 55.2 y 3 de la LFCCAA, preceptos de los que es posible derivar efectos coordinadores en algún caso.

La primera de las normas señaladas establece lo siguiente:

Artículo 46: “3. (...).

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.”

En consecuencia, las Administraciones tributarias estatal y autonómicas vendrán obligadas a colaborar en orden a la aplicación del Impuesto sobre el Patrimonio, tributo cedido que, por sus peculiaridades, cuenta con un régimen de gestión particular. Dicha colaboración se materializará facilitándose medios personales, coadyuvando en la inspección y, en general, intercambiando información, siendo éste uno de los instrumentos más clásicos de colaboración y esencial en una actuación coordinada de Administraciones.

Salvando estas someras alusiones, bien poco puede extraerse de un precepto redactado de forma genérica y en el que no se especifican los canales concretos –tanto normativos como, en su caso, orgánicos- para efectuar dicha colaboración.

La colaboración interadministrativa en el campo de la recaudación viene recogida en el artículo 49.3⁸⁶, el cual engloba dos supuestos de colaboración para la recaudación de las deudas tributarias: uno, la posibilidad de que una Administración encomiende a otra la recaudación de las deudas de aquellos tributos cuyos rendimientos le corresponden en virtud de la cesión; otra, que cualquier Administración pueda encomendar la recaudación del rendimiento de sus tributos a aquella otra que sea competente por razón del territorio. En ambos supuestos subyace, de cualquier manera, la idea de los Convenios entre Administraciones a los que se refiere el artículo 145.2 de la Constitución y que concreta el artículo 6 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAPyPAC)⁸⁷.

Nada hay que objetar a una norma que parece lógica en el seno de un Estado que cuenta con distintos niveles de Administraciones Públicas: a través de ella se pretende, de un lado, evitar la posible duplicidad de Administraciones encargadas de la recaudación y,

⁸⁶ Artículo 49: “3. La recaudación de las deudas tributarias correspondientes a los tributos cedidos a que se refiere el artículo anterior podrá realizarse directamente por las Comunidades Autónomas o bien mediante concierto con cualquier otra Administración Pública.

De la misma manera, cualquier otra Administración Pública podrá concertar con la Comunidad Autónoma competente por razón del territorio, la recaudación del rendimiento de sus tributos en dicho territorio, a través de los servicios que establezca al amparo del apartado 1 de este artículo.”

⁸⁷ El artículo 145.2 de la Constitución sólo prevé los Convenios entre Comunidades Autónomas, situación que ha corregido, con mejor criterio, el artículo 6 de la LRJAPyPAC al englobar también al Estado.

de otro lado, reflejaría un caso de estricta colaboración cuando las actuaciones de una Administración han de surtir efectos, o más precisamente, han de llevarse a cabo en el territorio de otra.

El artículo 50, que regula la delegación de las competencias de inspección, recoge otros supuestos de colaboración en este ámbito en los términos que siguen:

Artículo 50: “2. 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.

3. 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 o la de las Comunidades Autónomas competentes por razón del territorio, a requerimiento de las Comunidades Autónomas, de conformidad con los planes de colaboración que al efecto se establezcan.”

Esta norma, al igual que hacía el precitado artículo 46, se refiere en su párrafo 2 a la transmisión entre las Administraciones estatal y autonómicas, y éstas entre sí, de información relativa a hechos de trascendencia tributaria para las otras Administraciones cuando dicha información se haya obtenido como consecuencia de actuaciones comprobadoras e investigadoras.

El punto 3, más interesante, atribuye de manera indistinta a la Inspección de los Tributos estatal o de las Comunidades Autónomas territorialmente competentes, y de acuerdo con los planes de colaboración, la práctica de todas aquellas actuaciones de comprobación e investigación que deban efectuar las Comunidades Autónomas fuera de su territorio, naturalmente mediando el requerimiento de éstas. Este precepto, que ya se contenía en las anteriores Leyes de Cesión de 1.983 y 1.996, cuenta con una novedad introducida en la LFCCAA cual es la posibilidad de que las actuaciones comprobadoras e investigadoras que una Comunidad Autónoma deba realizar fuera de su territorio se lleven a cabo por la Inspección de los Tributos de la Comunidad Autónoma que corresponda.

A nuestro juicio y desde el punto de vista de la coordinación, resultaba más acertada la regulación establecida en las anteriores Leyes de Cesión en la medida en la que se ordenaba, con carácter preceptivo, la intervención de la Inspección estatal -con competencia en todo el territorio nacional, no lo olvidemos- para realizar las actividades extraterritoriales de una Administración autonómica. Ello evitaría que en el supuesto, no precisamente infrecuente, de que unas actuaciones de esta naturaleza hubieran de llevarse a cabo en el territorio de varias Comunidades Autónomas, la Comunidad Autónoma interesada debiera dirigirse por separado a las mismas para interesar la práctica de las mencionadas actividades. Se eludiría de esta forma el establecimiento de una complicada red de relaciones bilaterales entre las distintas Comunidades Autónomas que, atendiendo a su natural limitación territorial, tendría como resultado la práctica de actuaciones necesariamente parciales con detrimento de la eficacia en el fin perseguido⁸⁸.

⁸⁸ No hay que olvidar a estos efectos lo manifestado por Linares Martín de Rosales quien afirma que la mayoría de las opiniones, incluso en los países federales, abogan por un sistema de investigación unificada o

De igual forma, es ineludible reseñar respecto al artículo 50.3, la llamada expresa que hace al mismo el artículo 55.3 de la propia Ley; en éste se prevé la realización de actuaciones inspectoras por la Inspección de los Tributos estatal o autonómica cuando deban llevarse a cabo fuera del territorio de la Comunidad Autónoma, pero, a diferencia de aquél, dichas actuaciones habrán de tener por objeto “las cuentas y operaciones activas y pasivas de los Bancos, Cajas de Ahorro, Cooperativas de Crédito y cuantas personas físicas o jurídicas se dediquen al tráfico bancario o crediticio.” Pues bien, dichas actividades se realizarán de acuerdo con lo previsto en el antedicho artículo 50 por lo que nos remitimos a lo ya afirmado.

Finalmente, el último de los artículos referidos a la colaboración con incidencia en la gestión tributaria es el artículo 53, del que pueden destacarse especialmente, a los efectos que aquí interesan, los párrafos 1 y 2:

Artículo 53: “1. Las Administraciones del Estado y de la Comunidad Autónoma de que se trate, entre sí y con las demás Comunidades Autónomas, colaborarán en todos los órdenes de gestión, liquidación, recaudación e inspección de los tributos, así como en la revisión de actos dictados en vía de gestión tributaria.

2. En particular, dichas Administraciones:

a) Se facilitarán toda la información que mutuamente se soliciten, estableciéndose los procedimientos de intercomunicación técnica precisos.

b) Los Servicios de Inspección prepararán planes de inspección coordinados en relación con los tributos cedidos, sobre objetivos y sectores determinados, así como sobre contribuyentes que hayan cambiado su residencia o domicilio fiscal.

c) Arbitrarán modalidades específicas de cooperación y asistencia con el fin de garantizar el control y la correcta aplicación de las exenciones, devoluciones y reducciones del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.”

Como se puede ver, estas normas contienen un mandato dirigido a las Administraciones estatal y autonómicas con el objeto de que colaboren en todas las actividades relacionadas con la gestión de los impuestos cedidos, mandato que, dada la imprecisión con la que se redacta, nada aporta a esta cuestión, siendo algo más concreto el párrafo 2, donde se refieren actuaciones específicas de indudable importancia en el desarrollo de actividades de aplicación coordinada de los impuestos.

Este cuadro se completa con tres menciones específicas a la coordinación que se materializan, a su vez, en tres órganos con atribuciones más o menos amplias en esta materia: son el Consejo Superior de Dirección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, la Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria y los Consejos Territoriales de Dirección para la Gestión Tributaria, regulados respectivamente por los artículos 63, 64 y 65 de la LFCAA y a los que se hará referencia más adelante.

La conclusión que se puede extraer es que la actual Ley reguladora de la cesión de tributos estatales, al igual que las que la precedieron, deja traslucir la preocupación presente en el legislador por el establecimiento de relaciones de colaboración entre las

uniforme (“La inspección tributaria en el Estado de las Autonomías” en *XXX Semana de Estudios de Derecho Financiero (El IVA y la Inspección de Hacienda)*, IEF, Madrid, 1.984, p.564).

Administraciones tributarias estatal y autonómicas, siendo más parco en sus referencias a la coordinación. En cualquier caso dicha preocupación no acaba de materializarse de manera efectiva traspasando el ámbito de las meras declaraciones de intenciones y la disposición en las normas de órganos de dudosa eficacia.

3.2.4. La Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

Su regulación puede calificarse de exigua tratándose de la coordinación puesto que esta ley no contempla ningún precepto que prevea la coordinación administrativa en la aplicación de los impuestos aunque, es justo reconocerlo, sí existe en su seno una norma, el artículo 8, en el que se alude a la colaboración de las distintas Administraciones tributarias. Su contenido es el siguiente:

Artículo 8: “1. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 106.3 de la Ley 7/1.985, de 2 de abril, las Administraciones tributarias del Estado, de las Comunidades Autónomas y de las Entidades locales colaborarán en todos los órdenes de gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales.

2. En particular, dichas Administraciones tributarias:

a) Se facilitarán toda la información que mutuamente se soliciten y, en su caso, se establecerá, a tal efecto, la intercomunicación técnica precisa a través de los respectivos Centros de Informática.

b) Se prestarán recíprocamente, en la forma que reglamentariamente se determine, la asistencia que interese a los efectos de sus respectivos cometidos y los datos y antecedentes que se reclamen.

c) Se comunicarán inmediatamente, en la forma que reglamentariamente se establezca, los hechos con trascendencia tributaria para cualquiera de ellas, que se ponga de manifiesto como consecuencia de actuaciones comprobadoras e investigadoras de los respectivos servicios de inspección tributaria.

d) Podrán elaborar y preparar planes de inspección conjunta o coordinada sobre objetivos, sectores y procedimientos selectivos.

3. Las actuaciones en materia de inspección o recaudación ejecutiva que hayan de efectuarse fuera del territorio de la respectiva Entidad local en relación con los tributos propios de ésta, serán practicadas por los órganos competentes de la correspondiente Comunidad Autónoma cuando deban realizarse en el ámbito territorial de ésta, y por los órganos competentes del Estado en otro caso, previa solicitud del Presidente de la Corporación.”

Dejando de lado la manifiesta imprecisión con la que se utiliza el término “gestión” en la LRHL, algo por otra parte común al resto de la legislación tributaria, hay que destacar tres cosas en referencia al precepto reproducido: en primer lugar, la correcta alusión a los tres niveles de Administraciones tributarias a la hora de prever la colaboración en la gestión. En segundo lugar, cita ciertos supuestos de colaboración que, formulados de manera genérica y con remisiones a una posterior normativa reglamentaria, se pueden resumir en la facilitación recíproca de información tributaria relevante y la posibilidad de elaborar planes de inspección conjunta. En tercer lugar, la concreción del apartado 3, en el que de manera vinculante se establece que, a petición del Presidente de la Corporación

local, sean las Administraciones autonómica o estatal, según el supuesto del que se trate, las que lleven a efecto las actuaciones en materia de inspección o recaudación ejecutiva cuando hayan de efectuarse fuera del territorio de la Entidad local⁸⁹.

No cabe sino, en fin, proclamar el carácter fútil de la LRHL en el momento de vertebrar una coordinación efectiva de las Administraciones tributarias en su propio campo de acción de los impuestos locales, a la luz de las expresiones utilizadas en el precepto que, supuestamente, habría de coordinarlas, norma con futuribles tales como “se establecerá la intercomunicación técnica precisa”, “en la forma en que reglamentariamente se determine” o “en la forma en que reglamentariamente se establezca”, sin previsión de plazos concretos y razonables y de instrumentos más específicos para favorecer la realidad de aquellas previsiones.

3.3. Órganos de coordinación de la gestión de los impuestos.

A pesar de las deficiencias apuntadas que, en materia de coordinación, padecen las leyes financieras y tributarias traídas a colación, no debe desconocerse que éstas han instaurado varios mecanismos de naturaleza orgánica cuyo fin, en principio, es el de instrumentar la coordinación en distintos ámbitos. Sin embargo estos instrumentos, por unas u otras razones, tienen un carácter limitado en cuanto a sus efectos deseados: arbitrar una auténtica coordinación entre todas las instancias administrativas implicadas en la aplicación del sistema impositivo.

Los órganos a los que nos referimos se prevén en dos normas diferentes: el Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas en la LOFCA y el Consejo Superior de Dirección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, la Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria y los Consejos Territoriales de Dirección para la Gestión Tributaria en la LFCCAA.

3.3.1. Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas.

Ya se ha dicho que este órgano fue creado por el artículo 3 de la LOFCA, en cuyo párrafo 1 se explicita el fin coordinador del mismo:

Artículo 3: “1. Para la adecuada coordinación entre la actividad financiera de las Comunidades Autónomas y de la Hacienda del Estado se crea por esta Ley el Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas, que estará constituido por el Ministro de Economía y Hacienda, el Ministro de Administraciones Públicas y el Consejero de Hacienda de cada Comunidad o Ciudad Autónoma.”

Si atendemos a la literalidad de esta norma, el Consejo de Política Fiscal y Financiera sería, con carácter preliminar, una manifestación específica del principio de coordinación financiera, que se concreta en este caso en un instrumento de naturaleza orgánica y, dada su composición, con un claro matiz político.

⁸⁹ Adviértase el claro paralelismo con el contenido del artículo 50.3 LFCCAA.

Ahora bien, la norma anterior ha de ser completada con las funciones que se le asignan, las cuales vienen determinadas por el mismo precepto en su segundo párrafo:

“2. El Consejo de Política Fiscal y Financiera, como órgano de coordinación del Estado y las Comunidades Autónomas en materia fiscal y financiera, entenderá de las siguientes materias:

a)La coordinación de la política presupuestaria de las Comunidades Autónomas con la del Estado.

b)La emisión de los informes y la adopción de los acuerdos previstos en la Ley Orgánica 18/2.001, Complementaria de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria.

c)El estudio y valoración de los criterios de distribución de los recursos del Fondo de Compensación.

d)El estudio, la elaboración, en su caso, y la revisión de los métodos utilizados para el cálculo de los costos de los servicios transferidos a las Comunidades Autónomas.

e)La apreciación de las razones que justifiquen, en cada caso, la percepción por parte de las Comunidades Autónomas de las asignaciones presupuestarias, así como los criterios de equidad seguidos para su afectación.

f)La coordinación de la política de endeudamiento.

g)La coordinación de la política de inversiones públicas.

h)En general, todo aspecto de la actividad financiera de las Comunidades Autónomas y de la Hacienda del Estado que, dada su naturaleza, precise de una actuación coordinada.”

Dos cosas pueden apuntarse: una, que a la vista de sus competencias, predomina su naturaleza meramente *consultiva* y de *deliberación*, lo que permite incardinarlo en las *Conferencias sectoriales* que prevé el artículo 4 de la Ley 12/1.983, de 14 de octubre, del Proceso Autonómico⁹⁰, recogido posteriormente por el artículo 5 de la LRJAPyPAC; otra, la chocante omisión de cualquier referencia a la coordinación de los tributos en general y su aplicación en particular. No obstante hemos de advertir en orden a esta última cuestión que el conocimiento de la misma puede integrarse en el omnímodo apartado h), lo cual no es óbice para criticar la no inclusión de un apartado específico que aludiera a un tema con una relevancia que huelga justificar a estas alturas.

No deja de resultar llamativo, también, el completo olvido en el que sume a la coordinación con las Haciendas locales; cierto que la LOFCA tiene por objeto la *regulación de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas* pero parece que un órgano con funciones coordinadoras, para que cumpla su verdadero objetivo, es decir, conseguir la

⁹⁰ El artículo 4 de la LPAut establece lo siguiente:

“1. A fin de asegurar en todo momento la necesaria coherencia de la actuación de los poderes públicos y la imprescindible coordinación, se reunirán de forma regular o periódica, al menos dos veces al año, Conferencias sectoriales de los Consejeros de las distintas Comunidades Autónomas y del Ministro o Ministros del ramo, bajo la presidencia de uno de éstos con el fin de intercambiar puntos de vista y examinar en común los problemas de cada sector y las acciones proyectadas para afrontarlos y resolverlos.

2. La convocatoria de la Conferencia se realizará por el Ministro competente, bien se trate de reuniones ordinarias o de las extraordinarias que se celebren para el tratamiento de asuntos que no admitan demora. En este último caso, la convocatoria podrá también formularse a instancia de alguno de sus miembros.”

eficacia, ha de contar como mínimo con todos aquellos sujetos que poseen facultades en la materia a coordinar⁹¹.

Por último, los resultados coordinadores del Consejo hasta el momento han sido cuestionados por las mismas Comunidades Autónomas, tal como revela el Informe de la Comisión de Expertos para quienes “es llamativo que este pobre resultado (se refieren a la coordinación) se produzca en el ámbito fiscal y financiero en el que, (...), existe precisamente el mecanismo coordinador interinstitucional mejor definido y con más larga trayectoria: el Consejo de Política Fiscal y Financiera. Sin embargo, también existe en la actualidad un problema bastante claro de pérdida de reputación del mismo (y de la administración central frente a las Comunidades Autónomas) como ámbito impulsor de la coordinación de manera eficaz. Aunque las experiencias no tienen el mismo alcance, algunas Comunidades Autónomas declaran que tienen más confianza en la virtualidad de la coordinación entre las propias Comunidades Autónomas para algunos temas que en la de éstas con la administración central.”⁹²

3.3.2. El Consejo Superior de Dirección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Este órgano de dirección viene a sustituir al anterior *Consejo de Dirección* previsto en la norma creadora de la AEAT -artículo 103 de la Ley 31/1.990- al cual se le asignaban funciones de asesoramiento del Presidente de la Agencia. El nuevo *Consejo Superior de Dirección*, creado al amparo del artículo 63 LFCCAA, mantiene las atribuciones genéricas asignadas a su predecesor⁹³ y le añade, junto a los órganos a los que nos referiremos más

⁹¹ No hay que olvidar que la propia LOFCA contiene una referencia a las Haciendas locales en el artículo 6.3 relativo al establecimiento y gestión por parte de las Comunidades Autónomas de tributos que recaigan sobre materias reservadas a las Corporaciones locales.

⁹² Cfr. Monasterio escudero y otros en *Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas*, IEF, Madrid, 1.995, p.54.

⁹³ Las funciones son las señaladas por el art. 63.2 LFCCAA, cuyo contenido es el siguiente:

“a) Informar, antes de su aprobación, el Plan de Objetivos de cada año –que incluirá el Plan General Autonómico de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, resultado de la agregación de los planes correspondientes de cada una de las Comunidades y Ciudades con Estatuto de Autonomía-, así como sobre las directrices esenciales del Plan de Control Tributario de la Agencia.

b) Ser informado, en el primer cuatrimestre de cada año, de los resultados del Plan de Objetivos del año anterior.

c) Ser informado, periódicamente, del seguimiento del Plan Anual de Objetivos.

d) Proponer líneas estratégicas de actuación y prioridades funcionales de la Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria y, a través de ésta, de los Consejos Territoriales de Dirección para la Gestión Tributaria.

e) Asesorar al Presidente en las cuestiones relativas a la política de gestión de los ingresos tributarios, a las necesidades y problemas que suscite la aplicación del sistema tributario estatal y aduanero, así como en relación con el funcionamiento de los órganos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, proponiéndole la realización de estudios y programas que estime necesarios o la adopción de las medidas que se consideren oportunas en cada caso.

f) Asesorar al Presidente en materia de coordinación y cooperación con los órganos del Ministerio de Hacienda y con las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía y de las Administraciones locales.”

adelante, el carácter de *órgano de participación de las Comunidades Autónomas en la Agencia Estatal de Administración Tributaria*⁹⁴.

El *Consejo Superior de Dirección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria* cuenta con funciones de asesoramiento e información, sustrayéndole auténticas competencias directivas que, sin duda, podrían ejercer un claro influjo coordinador en la actividad propia de la Agencia Tributaria y en las relaciones de ésta con el resto de Administraciones tributarias.

De las seis funciones atribuidas a este órgano sólo una de ellas alude de manera expresa a la coordinación entre todos los niveles de Administraciones tributarias; esta mención, sin duda un avance con relación a la anterior regulación que omitía cualquier alusión a las Administraciones tributarias locales⁹⁵, no impide criticar la nula virtualidad coordinadora en tanto que se trata de una simple función asesora y no de toma de decisiones, como debería corresponder a un órgano que auténticamente desarrollase funciones de dirección.

Por lo demás, otra de las competencias que podrían haber tenido una destacada importancia coordinadora y que, fruto de una inadecuada configuración tanto del órgano como de la propia competencia, queda en un mero deseo, es la contenida en el apartado e) del artículo 63.2 LFCAA:

“Asesorar al Presidente en las cuestiones relativas a la política de gestión de los ingresos tributarios, a las necesidades y problemas que suscite la aplicación del sistema tributario estatal y aduanero, así como en relación con el funcionamiento de

⁹⁴ El artículo 66 LFCAA modifica el subapartado 4 del apartado tres del artículo 103 de la Ley 31/1.990, estableciendo la siguiente redacción:

“4. Existirá un Consejo Superior de Dirección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que actuará como órgano de asesoramiento del Presidente y como órgano de participación de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía en la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

El Consejo Superior de Dirección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria estará presidido por el Presidente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria e integrado por los siguientes miembros: el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que ostentará la Vicepresidencia Primera, el Secretario General de Política Fiscal Territorial y Comunitaria, el Subsecretario de Hacienda, los Directores de los Departamentos y Servicios de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, el Director General de Tributos y seis representantes de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía, uno de los cuales ostentará la Vicepresidencia Segunda, designados cada año por el Consejo de Política Fiscal y Financiera.

El Consejo Superior de Dirección realizará las funciones establecidas en la Ley 21/2.001, 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.”

⁹⁵ Como ya se ha visto el artículo 63.2 LFCAA, en su apartado f) confiere a este Consejo Superior la facultad de “asesorar al Presidente en materia de coordinación y cooperación con los órganos del Ministerio de Hacienda y con las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía y de las Administraciones locales.”

Es necesario destacar que el artículo 103.Tres, punto 4, de la Ley 31/1.990, antes de la reforma introducida por la LFCAA, atribuía de manera muy somera al precedente Consejo de Dirección una serie de funciones genéricas, aunque de similar naturaleza a las del actual Consejo Superior de Dirección, en los siguientes términos:

“(…) Este Consejo de Dirección actúa como órgano de asesoramiento del Presidente y desarrolla funciones de consulta, de análisis de políticas tributarias y de coordinación de actuaciones tributarias.”

los órganos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, proponiéndole la realización de estudios y programas que estime necesarios o la adopción de las medidas que se consideren oportunas en cada caso.”

Sin lugar a dudas algunas de las cuestiones que pueden surgir *relativas a la política de gestión de los ingresos tributarios, a las necesidades y problemas que puede generar la aplicación del sistema tributario estatal, y al propio funcionamiento de los órganos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria*, tendrán que ver necesariamente con problemas relacionados con la coordinación; dicho de otro modo, la mayor parte de los casos estarán ligados de forma íntima a la búsqueda de soluciones a posibles disfunciones surgidas en la aplicación del sistema tributario. Ahora bien, en la medida en la que las tareas de este órgano son restringidas al asesoramiento del presidente, las funciones virtuales de *dirección* que se apuntan en su denominación desaparecen de manera automática.

Otra restricción importante es la limitación material de su competencia al ámbito del sistema tributario estatal y exclusivamente al funcionamiento de la propia Agencia Tributaria: tal configuración, sin tener en cuenta el conjunto del sistema tributario –también el autonómico y el local- y de las Administraciones tributarias, implica desconocer tanto la realidad territorial de España como la ineludible relación entre todos estos ámbitos, ligazón que exige, precisamente, una *acción coordinada* dirigida a evitar solapamientos y disfunciones entre Administraciones y a lograr la eficaz aplicación de todo el sistema tributario en cumplimiento del mandato contenido en el artículo 31.1 de la Constitución.

3.3.3. La Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria.

La *Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria* es un órgano incardinado en la estructura central de la AEAT dependiendo directamente del Presidente de ésta; su regulación se contiene en el amplísimo artículo 64 de la LFCAA del que puede extraerse el régimen jurídico que se expone a continuación.

a. Composición.

La composición de este órgano, presidido por el Presidente de la AEAT, viene determinada en el apartado 2: el Director de la AEAT, que será el Vicepresidente, siete representantes de la AEAT, uno de la Inspección General del Ministerio de Hacienda, dos representantes de los demás centros dependientes de la Secretaría de Estado de Hacienda y un representante de cada Comunidad Autónoma de régimen común y de las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla.

b. Estructura.

Se establece en los subsiguientes apartados 4, 5 y 6, conformándose de la siguiente manera:

b.1.-Pleno.

Deberá reunirse, como mínimo, una vez al semestre, bajo la convocatoria de su Presidente o cuando lo soliciten los representantes de, al menos, tres Comunidades Autónomas.

b.2.-Comisiones de Trabajo.

A la Comisión Mixta, de conformidad con sus normas de régimen interior, le

corresponde la creación o supresión de comisiones de trabajo así como la determinación de sus cometidos, competencias y régimen de funcionamiento.

Podrán existir una o varias comisiones de trabajo que serán temporales o permanentes. Su composición será paritaria entre los representantes de la Hacienda estatal y de las Comunidades y Ciudades Autónomas, representantes que serán elegidos respectivamente por el Presidente de la Agencia Tributaria y por los representantes autonómicos en la Comisión Mixta (apartado 4).

b.3.-Comisión de Evaluación Normativa.

Este órgano, creado por el apartado 5 de la LFCCAA, constituye una novedad en la estructura de la Comisión Mixta de Coordinación. Integrado por tres representantes de la Administración estatal y otros tres representantes de las Administraciones de las Comunidades Autónomas, así como por el Secretario Técnico permanente de la Comisión Mixta, que ejercerá las funciones de Secretario, se reunirá previa convocatoria de la Secretaría técnica Permanente de la Comisión Mixta.

La función de este órgano está íntimamente ligada al deber de comunicación recíproca, contenido en el artículo 64.3 b) LFCCAA, entre las Administraciones estatal y autonómicas de las propuestas normativas que modifiquen la regulación de los tributos cedidos; así, el objetivo que se le asigna es propiciar el acuerdo entre Administraciones acerca del contenido de las referidas propuestas cuando las observaciones realizadas por una Administración se consideren inasumibles por la Administración autora de la normativa.

b.4.- Secretaría Técnica Permanente.

Tal como prevé el apartado 6, su desempeño corresponderá a un funcionario de la AEAT con categoría de Subdirector General, siendo sus funciones las siguientes:

- “a) Asistir, con voz y sin voto, a todas las reuniones de la Comisión Mixta y de las Comisiones de Trabajo, realizando respecto a las mismas funciones de Secretario.
- b) Realizar los estudios, informes o trabajos que le encomiende la Comisión Mixta o su Presidente.
- c) Impulsar y apoyar los trabajos de la Comisión y elaborar una memoria anual de los trabajos de la misma.
- d) Actuar de órgano permanente de relación entre la Administración Tributaria del Estado, las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía y los Consejos Territoriales de Dirección para la Gestión Tributaria, que informarán a la Secretaría de las reuniones celebradas y de los acuerdos adoptados en su seno.
- e) Elaborar una memoria anual sobre los dictámenes elaborados por los Consejos Territoriales de Dirección para la Gestión Tributaria relativos a la tributación aplicable en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido –Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación en las Ciudades de Ceuta y Melilla- e Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.”

c. Adopción de acuerdos.

En orden a esta cuestión, tanto la representación del Estado como la de las Comunidades y Ciudades Autónomas tendrán el mismo número de votos: diecisiete. Sin embargo, la propia norma exige un requisito adicional cuando dichos acuerdos tengan por objeto *la aprobación de directrices y criterios de actuación en materias de regulación o*

gestión de los tributos cedidos cuya competencia corresponda a las Comunidades Autónomas y Ciudades Autónomas: en este caso la adopción del acuerdo requerirá además la aprobación mayoritaria de los representantes de las Comunidades afectadas por aquellas medidas (apartado 8).

d. *Funciones.*

La atribución de funciones a la Comisión Mixta se realiza en virtud del apartado 3 del artículo 64, un precepto muy extenso en el que se enumeran hasta un total de catorce funciones. Ahora bien, buena parte de las competencias que le son asignadas se reducen a *analizar, informar, estudiar o evaluar*, en resumen, a *deliberar*, de suerte que vacían de contenido la denominación de tal órgano al conferirle funciones que, en su mayoría, tienen una auténtica naturaleza consultiva. En cuanto al resto de las competencias que le son atribuidas y que podrían tener cierta virtualidad coordinadora⁹⁶, se caracterizan bien por su imprecisión bien por su carácter limitado, ya que el legislador ha optado por el empleo de expresiones en exceso vagas e imprecisas para el desempeño de tareas coordinadoras, abundando frases del tipo “elaborar criterios generales”, “establecer o coordinar criterios” o “diseñar la política general o las líneas básicas”, de manera que en bastantes casos resultará cuando menos complicado determinar qué ha de entenderse por *líneas básicas* o *criterios generales*.

Por otro lado, una competencia concreta de este órgano como la establecida en el segundo inciso del apartado a) del artículo 64.3 LFCCAA -“*elaborar criterios generales de armonización de las políticas normativas del Estado, de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía en materia de tributos cedidos, así como de las relativas a su gestión*”- parece más propia de las Cortes Generales: primero, por la misma naturaleza de los tributos cedidos ya que, no lo olvidemos, son estatales y, por consiguiente, será el Estado el que mantiene la titularidad de las competencias normativas⁹⁷ con las consecuencias que de ello podrían derivarse a la hora de armonizar la normativa; segundo,

⁹⁶ En esencia, las previstas por el artículo 64.3 apartados a), c), d), e), k) y m) cuyo contenido es el siguiente:
Artículo 64: “3. Son funciones de la Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria:

a)(...) *elaborar criterios generales de armonización de las políticas* normativas del Estado, de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía en materia de tributos cedidos, así como de las *relativas a su gestión*.

(...)

c)Diseñar la política general de gestión de los tributos cedidos gestionados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria y establecer directrices para su aplicación.

d)Establecer criterios uniformes de actuación, así como para la coordinación gestora e intercambio de información entre las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía y entre éstas y la Hacienda del Estado, y, en general, velar por la aplicación de las normas sobre coordinación contenidas en el Título II de esta Ley.

e)Coordinar los criterios de valoración a efectos tributarios. (...).

k)Acordar las directrices para la ejecución de actuaciones coordinadas en determinados programas incluidos en los planes de control, sin perjuicio de las competencias propias de las distintas Administraciones tributarias. (...).

m)Proponer la implantación de sistemas específicos de intercambio telemático de información en asuntos que sean de interés mutuo para la Agencia Estatal de Administración Tributaria y las Comunidades y Ciudades con Estatuto de Autonomía. (...).”

⁹⁷ Artículo 37.1 LFCCAA

porque tratándose de *armonizar políticas normativas y de gestión* el Estado también posee los recursos necesarios para llevar a cabo tal tarea por otra vía, sin duda de efectos claramente coordinadores, a través de su intervención mediante los instrumentos legislativos que prevé el artículo 150.3 CE⁹⁸.

A mayor abundamiento, una lectura estricta y literal de este precepto permite deducir el, cuando menos, dudoso encaje constitucional de la competencia a la que nos venimos refiriendo, pues se deja al libre acuerdo de un *órgano administrativo* la *elaboración de los criterios generales de armonización* cuando, como se ha visto, de conformidad con el tenor del artículo 150.3 CE, el *establecimiento de los principios necesarios para armonizar disposiciones normativas*⁹⁹ ha de estar previsto en una ley, norma que sólo podrá dictarse con base en el interés general y cuya necesidad requiere su previa apreciación mediante mayorías cualificadas del Congreso de los Diputados y del Senado¹⁰⁰.

En parecidos términos cabe pronunciarse acerca de otras funciones pretendidamente *coordinadoras* asignadas a la Comisión Mixta ya que, dejando a un lado una de las más claras y, sin duda, positivas como es la *coordinación de los criterios de valoración a efectos tributarios*¹⁰¹, las demás adolecen de males similares tales como su inconcreción, limitación o los dudosos efectos coordinadores:

-el *diseño de la política general de gestión de los tributos cedidos* y el correlativo *establecimiento de las directrices para su aplicación* tendrán nula incidencia en una auténtica coordinación interadministrativa dado que tales decisiones sólo afectarán a aquellos tributos *cuya gestión sea efectuada por la Agencia tributaria estatal*¹⁰²;

⁹⁸ Artículo 150 CE:

“3. El Estado podrá dictar leyes que establezcan los principios necesarios para armonizar las disposiciones normativas de las Comunidades Autónomas, aun en el caso de materias atribuidas a la competencia de éstas, cuando así lo exija el interés general. Corresponde a las Cortes Generales, por mayoría absoluta de cada Cámara, la apreciación de esta necesidad.”

⁹⁹ Es difícil encontrar una diferencia sustancial entre los términos empleados por la Constitución y los utilizados en la LFCAA; así, expresiones como “*establecer los principios necesarios para armonizar*” (artículo 150.3 CE) y “*elaborar criterios generales de armonización*” (artículo 64.3 a) LFCAA), son claramente sinónimas tanto desde un punto de vista semántico como desde una óptica jurídica estricta.

¹⁰⁰ No hay que olvidar que el artículo 64.3 a) LFCAA confiere a la Comisión Mixta la capacidad de “*elaborar criterios generales de armonización*”, competencia que a nuestro juicio sólo corresponde al Parlamento mediante ley. Otra cosa muy distinta es que, fijados tales criterios en una norma de dicho rango, se confiera a la Comisión Mixta el desarrollo y ejecución de los mismos, solución ésta que nos parece más acorde con el Texto constitucional.

¹⁰¹ Cabría preguntarse, siguiendo el hilo conductor de este trabajo, si esta previsión indudablemente positiva abarca a todos los tributos sin excepción. Es más, sería deseable que tal coordinación de los criterios de valoración alcanzara también al ámbito local, problema que no se plantearía con la propuesta de Administración integrada que defendemos en la monografía *La gestión integrada del sistema tributario en el Estado descentralizado español*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra.), 2003.

¹⁰² Esta nula incidencia en la coordinación interadministrativa tiene su reflejo incluso en el número de votos exigidos para la adopción de estos acuerdos, los cuales pueden ser aprobados con los votos de los representantes de la Administración estatal y de una sola Comunidad Autónoma, a tenor de lo establecido en el artículo 64.8 LFCAA:

Artículo 64: “8. Para la adopción de los acuerdos, la representación del Estado en la Comisión Mixta contará con igual número de votos que el de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía. No obstante lo anterior, la aprobación de directrices y criterios de actuación en materias de regulación o gestión de los tributos cedidos cuya competencia esté atribuida a las Comunidades Autónomas y Ciudades con

-la competencia para *establecer criterios uniformes de actuación, así como para la coordinación gestora e intercambio de información entre las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía y entre éstas y la Hacienda del Estado, y, en general, velar por la aplicación de las normas sobre coordinación previstas en el Título II de esta Ley* (apartado d) del artículo 64.3 LFCCAA), también suscita toda una serie de cuestiones. En primer lugar no queda claro qué *actuaciones* van a ser el objeto de los citados *criterios uniformes* que deberá establecer la Comisión Mixta, máxime cuando a continuación se alude de forma expresa al establecimiento asimismo de dichos criterios *para la coordinación gestora e intercambio de información* entre las Comunidades y Ciudades Autónomas y entre éstas y el Estado¹⁰³. Asimismo, parece innecesario aludir por separado a la *coordinación gestora e intercambio de información* pues una de las bases más importantes para la existencia de aquélla es precisamente el intercambio de información, al que se alude además en la letra m) del mismo precepto al conceder a la Comisión Mixta la capacidad de proponer *la implantación de sistemas específicos de intercambio telemático de información en asuntos que sean de interés mutuo* para las Administraciones tributarias estatal y autonómicas¹⁰⁴. En segundo lugar, plantea serias dudas cuáles son las consecuencias reales de asignar a este órgano la capacidad genérica de *velar por la aplicación de las normas sobre coordinación previstas en el Título II de la LFCCAA*, máxime cuando no se le confiere una correlativa *capacidad ejecutiva* para hacer cumplir las normas sobre coordinación o imponer los criterios que, en su caso, adopte;

-para finalizar, otra de las competencias que desde nuestro punto de vista podrían haber tenido una virtud coordinadora, la establecida en el apartado k), queda seriamente disminuida por el tenor de la norma que puede ser calificado de impreciso en exceso: *“acordar las directrices para la ejecución de actuaciones coordinadas en determinados programas incluidos en los planes de control, sin perjuicio de las competencias propias de las distintas Administraciones tributarias”*. Ello obliga a realizar una labor de interpretación, no exenta de riesgo, que permita resolver cuestiones tales como cuáles serán el contenido y los límites de dichas directrices o qué programas en concreto podrán someterse a las mismas. De la redacción de este precepto llama la atención asimismo la cautela que encierra la frase *“sin perjuicio de las competencias propias de las distintas Administraciones tributarias”*, cautela formal que en nuestra opinión es innecesaria pues es sabido que la coordinación interadministrativa ha de llevarse a cabo bajo la premisa del respeto a las competencias de las Administraciones intervinientes y que puede ser fruto de

Estatuto de Autonomía, requerirá adicionalmente la aprobación mayoritaria de los representantes de las Comunidades y Ciudades afectadas por las mismas.”

A *sensu contrario* la adopción de esas directrices y criterios que incidan en materias relativas a la gestión de tributos cedidos no requerirá la aprobación mayoritaria de las Comunidades y Ciudades Autónomas afectadas en aquellos supuestos en los que estas entidades territoriales no tengan competencias sobre dichas materias.

¹⁰³ Nuevamente aparece la ya tan reiterada limitación de los canales de relación a dos niveles de Administración territorial obviando cualquier alusión a la Administración local.

¹⁰⁴ Este apartado podría haber quedado subsumido en el apartado d) del propio precepto pues, si bien éste es más genérico, a nuestro juicio la *propuesta de implantación de sistemas de intercambio telemático de información* no sería sino un *proyecto técnico que se ofrece a la consideración de las Administraciones representadas en este órgano* y que como tal cabría proponerlo en el seno del *establecimiento de criterios uniformes para la coordinación gestora*, precisamente como uno de los canales técnicos para llevar a efecto ésta.

la nula articulación de una verdadera coordinación general en el ámbito de la gestión tributaria.

3.3.4. Los Consejos Territoriales de Dirección para la Gestión Tributaria.

La regulación de estos órganos se lleva a cabo a través del artículo 65 de la LFCCAA, precepto que los integra en el seno de las Delegaciones Especiales o Delegaciones de la Agencia Tributaria.

Los distintos aspectos que definen estos órganos vienen determinados conforme a las siguientes reglas:

a. *Composición.*

Se concreta en el apartado 3 de su norma reguladora; de acuerdo con la misma, estos Consejos contarán con cuatro representantes de la AEAT, de los cuales uno habrá de ser el Delegado Especial de la misma y otro el Jefe de la Dependencia Regional de Relaciones Institucionales con las Administraciones Tributarias, y tres de la correspondiente Comunidad Autónoma y Ciudad con Estatuto de Autonomía.

La Presidencia del respectivo Consejo Territorial la desempeñará el Delegado Especial de la AEAT, salvo en los casos de las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla en los que dicho cargo será ejercido por el Delegado de la AEAT en ambas ciudades. La función de Secretario del Consejo corresponderá al Jefe de la Dependencia Regional de Relaciones Institucionales con las Administraciones Tributarias o, en su defecto, a otro de los representantes de la AEAT. Asimismo, y atendiendo a los asuntos de los que se trate, se prevé la eventualidad de que sean convocadas a las reuniones otras personas con voz pero sin voto.

b. *Funcionamiento.*

Los Consejos Territoriales se reunirán, como mínimo, una vez cada tres meses a instancia de cualquiera de las dos partes representadas en ellos (apartado 4).

c. *Adopción de acuerdos.*

En cuanto a la adopción de acuerdos hay que distinguir entre los que tienen un carácter general, que se adoptarán por mayoría, y los que inciden en los tributos cedidos gestionados por la Agencia Tributaria, en cuyo caso, el segundo inciso del artículo 65.4 b) exige el acuerdo entre las dos Administraciones para, de conformidad con las directrices de la Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria, adoptar una serie de decisiones¹⁰⁵. Asimismo, se requiere este acuerdo para la adopción de los dictámenes sobre la tributación aplicable en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido –Impuesto sobre la

¹⁰⁵ Estas decisiones son:

- “1. La incorporación a los programas anuales de control en vía de gestión de aspectos o parámetros que se deriven de la cesión de tributos gestionados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.
2. La incorporación al Plan Nacional de Inspección, de aquellos programas particularizados que puedan derivarse de la cesión de tributos gestionados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.
3. La adecuación de las campañas de publicidad y de información y asistencia al contribuyente a las características singulares de la aplicación de los impuestos en cada Comunidad Autónoma.
4. La adecuación de las campañas de información al ciudadano sobre el resultado de la gestión en el respectivo ámbito.
5. La adaptación de los criterios generales sobre aplazamientos al ámbito de la respectiva Comunidad Autónoma.”

Producción, los Servicios y la Importación en las Ciudades de Ceuta y Melilla- y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Si no se llegare a tal acuerdo se planteará la resolución del conflicto, con carácter vinculante, a la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda.

d. Funciones.

Las funciones a desarrollar por estos órganos, además de las antes citadas consignadas en el apartado b) del párrafo 4, son las que les asignan los apartados 1 y 2 del artículo 65, normas que introducen una distinción entre funciones genéricas y aquéllas otras que inciden en los tributos cedidos gestionados por la AEAT:

d.1.- Funciones genéricas.

A estos Consejos les corresponderá llevar a cabo en la Comunidad y Ciudad Autónoma correspondiente las siguientes tareas:

- adoptar acuerdos en materia de intercambio de información entre las Administraciones estatal y autonómica,
- coordinar y colaborar en la gestión tributaria,
- diseñar y planificar la ejecución de actuaciones coordinadas en determinados programas incluidos en los planes de control, y
- decidir la aplicación, dentro de sus respectivos ámbitos, de los actos susceptibles de encomienda de gestión entre la AEAT y las Comunidades y Ciudades Autónomas.

d.2.- Funciones con relación a los tributos cedidos gestionados por la AEAT.

En este caso, tal como prescribe el apartado 2, los Consejos Territoriales desempeñarán además de las anteriores una serie de funciones específicas respecto a este tipo de tributos. Dichas funciones, que se ejercerán en el seno de las competencias de los órganos territoriales de la AEAT y de acuerdo con las directrices de la prealudida Comisión Mixta de Coordinación, son las siguientes:

- “a) La dirección de la gestión de los citados tributos.
- b) El análisis y valoración de los resultados de su aplicación.
- c) El estudio de las propuestas y la adopción de las decisiones que contribuyan a la mejora de su gestión.
- d) La formulación a la dirección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de propuestas orientadas a la mejora de la adecuación a la gestión de los medios disponibles.
- e) El desarrollo y concreción de los programas incluidos en los planes de control, previstos en la letra j) del apartado 3 del artículo anterior.”

Para concluir con la referencia a los *Consejos Territoriales de Dirección para la Gestión Tributaria* puede mantenerse con carácter general la opinión de que las funciones que se les asignan con un fin coordinador adolecen de escasez e inconcreción. Escasez por cuanto buena parte de las atribuciones que poseen, especialmente con relación a los tributos cedidos cuya gestión realice la Agencia Tributaria, no son en puridad coordinadoras, pues basta con fijarse en que términos como *análisis, valoración, estudio o formulación de propuestas* son los que predominan en la norma. Una de las competencias más interesantes que tienen asignadas y que podría tener ciertas consecuencias coordinadoras, *la dirección de la gestión de los tributos cedidos aplicados por la Agencia Tributaria*, pierde por completo este carácter coordinador si se atiende tanto a la composición y forma de

adopción de acuerdos en el órgano, como a los tributos objeto de dicha competencia: los acuerdos en los Consejos Territoriales se adoptarán, *con carácter general, por mayoría*¹⁰⁶ en un órgano en el que los representantes de la Agencia Tributaria estatal son mayoría (cuatro representantes frente a tres de la Comunidad o Ciudad Autónoma correspondiente); pero es que a ello ha de añadirse el hecho innegable de que la *dirección de la gestión* recae sobre unos tributos *cuya aplicación es desarrollada en su integridad por la Administración estatal*, de tal suerte que esta función, pudiendo haber tenido una eficacia coordinadora general en el campo de la aplicación de los tributos, no va a afectar sin embargo a otras Administraciones que no sean la estatal.

Por otro lado, los Consejos Territoriales asumen, en esencia, la tarea de concretar y ejecutar en el ámbito de sus respectivas Comunidades Autónomas y, en su caso, Ciudades Autónomas, los acuerdos adoptados previamente en la Comisión Mixta de Coordinación, tal como puede derivarse del tenor del artículo 65, en el que se alude al desarrollo de sus funciones “*de acuerdo con las directrices de la Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria*”¹⁰⁷.

Fijamos ahora la atención en el apartado 1 del artículo 65 LFCCAA que asigna a los Consejos Territoriales una serie de funciones coordinadoras, concretamente las previstas en las tres primeras letras:

- a) Adopción de acuerdos en materia de intercambio de información entre las Administraciones estatal y autonómica.
- b) Coordinación y colaboración en la gestión tributaria.
- c) Diseño y planificación de la ejecución de actuaciones coordinadas en determinados programas incluidos en los planes de control. (...).”

Las funciones enumeradas, de evidente contenido coordinador, pueden ser tachadas, sin embargo, de inconcretas teniendo en cuenta la literalidad de la norma. Su mera lectura provoca un cúmulo de dudas que no carecen de importancia: nada se sabe acerca del auténtico alcance de los *acuerdos en materia de intercambio de información* o de la *coordinación y colaboración en la gestión tributaria* obviando cuestiones tales como los tributos afectados -¿todos los cedidos o sólo los cedidos pero gestionados por la Agencia Tributaria?- o la capacidad de que los acuerdos adoptados en el seno de la Administración tributaria estatal¹⁰⁸ tengan un carácter vinculante para las Administraciones autonómicas. Respecto al referido *intercambio de información* ¿se centralizará en los Consejos Territoriales?, ¿serán los órganos encargados de facilitar la información o simplemente pondrán en conexión a los órganos correspondientes de las distintas Administraciones?, ¿qué órganos serán los encargados de solicitar y facilitar la información?, ¿estas funciones serían una ejecución de las competencias atribuidas a la Comisión Mixta, entre ellas las de

¹⁰⁶ El artículo 65.4 b) de la LFCCAA exige, no obstante, el *acuerdo entre ambas Administraciones* para adoptar una serie de decisiones relacionadas con la incorporación de parámetros o programas que se deriven de la cesión de tributos gestionados por la AEAT y la adaptación de determinadas cuestiones al específico ámbito de la Comunidad Autónoma, aspectos que tienen una incidencia muy limitada sobre los procedimientos de aplicación del tributo.

¹⁰⁷ Vid. los apartados 2 y 4 b).

¹⁰⁸ No hay que desconocer que estos acuerdos se podrán adoptar por mayoría en un órgano en el que, como ya se ha advertido, la Administración tributaria estatal cuenta con mayoría de representantes.

proponer la implantación de sistemas específicos de intercambio telemático de información entre las Administraciones tributarias estatal y autonómicas o el establecimiento de criterios uniformes para la coordinación gestora?. En fin, cabe también preguntarse si éste el órgano encargado de hacer factible lo dispuesto en el artículo 53.2 a) de la LFCAA¹⁰⁹ o, por el contrario, se superpone a esa previsión relativa al establecimiento de una *intercomunicación técnica* entre las Administraciones Tributarias estatal y autonómicas.

4. Conclusión.

La lectura de las distintas normas reguladoras de los mecanismos orgánicos destinados a articular una coordinación interadministrativa y que habrían de incidir en la gestión de los impuestos sugiere de inmediato una reflexión: previéndose por el ordenamiento jurídico órganos específicos a los que, en principio, se les denomina “*de coordinación*”, se da la paradoja de que, a renglón seguido, la propia norma desdibuja su naturaleza coordinadora al dotarlos de competencias inadecuadas para tal cometido, a lo que ha de añadirse su configuración parcial tanto en el aspecto objetivo como en el subjetivo, impidiendo todo ello la consecución de una coordinación administrativa plena y eficaz en la aplicación de los impuestos.

En definitiva, todo lo reseñado hasta ahora autoriza a concluir que los órganos previstos por el ordenamiento jurídico español, en su actual configuración, resultan insuficientes para efectuar la necesaria y deseable coordinación en la gestión de los impuestos, insuficiencia que puede resumirse en tres puntos:

1.- Inadecuación y escasez de las funciones asignadas para lograr la coordinación interadministrativa en el ámbito señalado: escasez porque, como se ha puesto de manifiesto, la mayoría de las funciones son *consultivas* o *de estudio*; inadecuación porque, aquellas que podrían tener efectos coordinadores se ven mermadas por la imprecisión y ambigüedad en su formulación, amén de la inconcreción acerca de su ulterior desarrollo.

2.- Carácter parcial de los instrumentos orgánicos previstos en sus vertientes objetiva y subjetiva. Desde el punto de vista subjetivo son parciales en la medida en la que los sujetos integrantes no representan a todas las Entidades territoriales con competencias tributarias, pues, como se ha reiterado, se limitan al ámbito de las relaciones entre el Estado y las Comunidades Autónomas, desconociendo por completo a las Entidades locales y, en especial, a los Municipios¹¹⁰. Con relación a su objeto, son parciales porque los órganos previstos por la LFCAA ven limitadas sus actuaciones legalmente denominadas como *coordinadoras* al ámbito exclusivo de los impuestos cedidos. Se echa en falta, así, la existencia de un órgano coordinador que, teniendo en cuenta las incuestionables conexiones

¹⁰⁹ Recordamos la redacción de este precepto que prevé la colaboración de las Administraciones del Estado y de la Comunidad Autónoma con relación a la gestión de los impuestos cedidos:

Artículo 53: “2. En particular, dichas Administraciones:

a) Se facilitarán toda la información que mutuamente se soliciten, estableciéndose los procedimientos de intercomunicación técnica precisa.”

¹¹⁰ Es curioso, en este punto, que los artículos 63, 64 y 65 de la LFCAA instrumenten la participación de las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla en los órganos coordinadores a pesar de que estas ciudades, con las lógicas peculiaridades que les afectan, se rigen en materia financiera, básicamente, por la legislación local (*vid.* los artículos 34 y 36 de los EEAut Ceuta y Melilla).

entre las distintas figuras impositivas, abarcara los impuestos estatales no cedidos, los impuestos propios de las Comunidades Autónomas y los impuestos locales, a la vez que integrara en sus actividades coordinadoras a las Entidades locales junto al Estado y a las Comunidades Autónomas. En definitiva, destaca la ausencia de instrumentos destinados a hacer real una gestión coordinada de todo el sistema impositivo.

3.- Los órganos creados por virtud de los artículos 63, 64 y 65 de la LFCCAA no tienen como fin poner en conexión, en condiciones de igualdad, a las Administraciones estatal y autonómicas, sino que, como expresamente se intitula el Título IV de la precitada norma, su objeto es dar participación a las Comunidades y Ciudades Autónomas en la Administración Tributaria estatal. Por tanto son *órganos estatales*, integrados en el organigrama de la Administración estatal, y a través de los cuales las Comunidades y Ciudades Autónomas podrán intervenir en el desarrollo de las funciones otorgadas por la propia Ley de Cesión. Esta última y fundamental característica hace que no se puedan considerar como *órganos coordinadores* en su sentido más propio, esto es, como órganos que articularán las funciones de gestión propias de cada Administración de forma coordinada.

Bibliografía

- ALBI IBÁÑEZ, E., BLANCO-MAGADÁN, J. A. y FERNÁNDEZ MARUGÁN, F., “La problemática financiera de las autonomías regionales: una aproximación”, *Revista de Economía y Hacienda Local*, nº 22, 1978.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., “La potestad tributaria (Comentario al artículo 133 CE)”, en *Comentarios a las leyes políticas. Constitución española de 1978*, Tomo X, Ed. EDERSA, Madrid, 1985.
- ÁLVAREZ RICO, M., “El principio de coordinación en el Estado de las Autonomías”, en *Revista DA*, nº 196, 1982.
- APARICIO PÉREZ, A., “La autonomía financiera de las Comunidades Autónomas en la Constitución española”, en *Organización Territorial del Estado (Comunidades Autónomas)*, Vol. I, IEF, Madrid, 1984.
- BACHELET, V., Voz “Coordinamento”, *Enciclopedia del Diritto*, Vol. X, Giuffrè, 1959.
- BAENA AGUILAR, A., HERRERA MOLINA, P. M. y SERRANO ANTÓN, F., *La Agencia Tributaria frente al contribuyente: Régimen jurídico y problemas de constitucionalidad*, Ed. Comares, Granada, 1993.
- CARRERA RAYA, F. J., “Observaciones sobre la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas a la luz de la doctrina del Tribunal Constitucional”, *Revista RHAL*, nº 62, 1991.
- CAYÓN GALIARDO, A., “Las Haciendas Locales (Comentario al artículo 142 CE)”, en *Comentarios a las leyes políticas. Constitución española de 1978*, Tomo X, Ed. EDERSA, Madrid, 1985.
- CAZORLA PRIETO, L. M., “Incidencia de la nueva Constitución en la legislación territorial tributaria”, en *Hacienda y Constitución*, IEF, Madrid, 1979.
- CHAMORRO Y ZARZA, J. A., *La gestión integrada del sistema tributario en el Estado descentralizado español*, Ed. Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, Navarra, 2003.
- _____, “La vulneración del principio de legalidad por organismos autónomos locales de gestión tributaria”, *Revista de Hacienda Local*, nº 84, 1998.
- DELGADO PACHECO, A., “La creación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria”, *Revista Impuestos*, nº 5, 1991.

- DEL POZO LÓPEZ, J., “Las Haciendas Municipales en un régimen de autonomías o de descentralización financiera”, *Revista HPE*, nº 63, 1980.
- ESEVERRI MARTÍNEZ, E. “Competencias legislativas de las Comunidades Autónomas en materia tributaria. Una posible causa de conflictos de competencias”, en *El Tribunal Constitucional*, vol. I, IEF, Madrid, 1981.
- FALCÓN Y TELLA, R., *La compensación financiera interterritorial y otras técnicas aplicativas del principio constitucional de solidaridad*, Publicaciones del Congreso de los Diputados, Madrid, 1986.
- FERNÁNDEZ FARRERES, G.: “El principio de colaboración Estado-Comunidades Autónomas y su incidencia orgánica”, en *Organización Territorial del Estado (Comunidades Autónomas)*, Vol. II, IEF, Madrid, 1984.
- FERNÁNDEZ ORDÓÑEZ, F., “La Hacienda General y las Haciendas Territoriales: Sus fuentes tributarias”, *Revista Hacienda Pública Española*, nº 54, 1978.
- FERREIRO LAPATZA, J. J., “La financiación de las Entidades Locales en Cataluña”, *Revista REDF*, nº 45, 1985.
- _____, “Principios constitucionales informantes de la Hacienda Local”, en *Organización Territorial del Estado (Administración Local)*, Vol. I, IEF, Madrid, 1985.
- _____, “Análisis constitucional de la nueva Ley reguladora de las Haciendas Locales”, *Revista RHAL*, nº 55-56, 1989.
- FIGUEROA LARAUDOGOITIA, A., “Los problemas para la definición del modelo de relaciones Estado Comunidades Autónomas”, en *Poder Político y Comunidades Autónomas*, Ed. Eusko Legebiltzarra-Parlamento Vasco, Vitoria-Gasteiz, 1991.
- GALLO, F., “Brevi riflessioni sull'autonomia tributaria delle regioni”, *Riv.dir.fin.sc.fin.*, I, 1975.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, E., “Estudio Preliminar”, en *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, 1980.
- GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M., “Reflexiones sobre la autonomía o suficiencia financiera de las Corporaciones locales según la Constitución española”, *Revista REALA*, nº 229, 1986.
- HERRERA MOLINA, P. M., “Hacienda general y autonomía financiera”, *Revista REDF*, nº 56, 1987.

- LASARTE ÁLVAREZ, J., “La financiación de las Comunidades Autónomas”, *Documentación Administrativa*, nº 181, 1979.
- LINARES MARTÍN DE ROSALES, J., “La inspección tributaria en el Estado de las Autonomías”, en *XXX Semana de Estudios de Derecho Financiero (El IVA y la Inspección de Hacienda)*, IEF, Madrid, 1984.
- LOZANO SERRANO, C., “La hacienda municipal en la Constitución”, *Revista HPE*, nº 60, 1979.
- _____, “La actividad inspectora y los principios constitucionales”, *Revista Impuestos*, nº 9, 1990.
- MARTÍN QUERALT, J., “La institucionalización de la Hacienda en los futuros Estatutos de Autonomía”, *Revista HPE*, nº 59, 1979.
- _____, “Comentario al art. 5 LGT”, en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras. Ley General Tributaria*, Tomo I, Ed. EDERSA, Madrid, 1982.
- MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 11ªed., Tecnos, Madrid, 2000.
- MENÉNDEZ MORENO, A., “El Poder Tributario de las Corporaciones Locales”, en *Organización Territorial del Estado (Administración Local)*, Vol. III, IEF, Madrid, 1985.
- MICHELI, G. A., “Autonomia e finanza degli enti locali”, *Riv.dir.fin.sc.fin.*, I, 1.967.
- MONASTERIO ESCUDERO, C. y otros, *Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas*, IEF, Madrid, 1995.
- MUÑOZ MACHADO, S., *Derecho Público de las Comunidades Autónomas I*, Civitas, Madrid, 1982.
- ORTEGA ÁLVAREZ, L., “Las competencias propias de las Corporaciones Locales”, en *Tratado de Derecho Municipal*, Vol. I, Civitas, Madrid, 1988.
- ORTIZ CALLE, E., *La Agencia Estatal de Administración Tributaria*, Universidad Carlos III de Madrid-BOE, Madrid, 1998.
- PAREJO ALFONSO, L., *Estado Social y Administración Pública. Los postulados constitucionales de la Reforma Administrativa*, Madrid, 1983.
- PÉREZ CALVO, A., “Actuaciones de cooperación y coordinación entre el Estado y las Comunidades Autónomas”, *Revista REALA*, nº 235-236, 1987.

- PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 5ªed., Civitas, Madrid, 1995.
- _____, “Coordinación presupuestaria entre Estado y Comunidades Autónomas”, en *La coordinación financiera estatal, autonómica y local*, Escola d’Administració Pública de Catalunya, Barcelona, 1984.
- PERIS GARCÍA, P., “El poder financiero y sus límites: La incidencia del Derecho Comunitario”, *Revista RDFHP*, nº 253, 1999.
- RAMALLO MASSANET, J., “Las relaciones interadministrativas en la aplicación de los tributos”, *Revista DA*, nº 240, 1994.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, A., *Introducción al estudio del Derecho Financiero*, IEF, Madrid, 1976.
- ROSINI, E., *Il decentramento finanziario in Italia. Premese per uno studio analítico*, CEDAM, Padova, 1964.
- SÁINZ DE BUJANDA, F., *Lecciones de Derecho Financiero*, 10ª ed., Serv. Pub. Fac. Der. Univ. Compl., Madrid, 1993.
- SÁNCHEZ MORÓN, M.: “La coordinación administrativa como concepto jurídico”, *Revista DA*, nº 230-231, 1992.
- SÁNCHEZ SERRANO, L., *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional I*, Marcial Pons, Madrid, 1997.
- _____, “El poder tributario de las Comunidades Autónomas”, *Revista REDF*, nº 29, 1981.
- SIMÓN ACOSTA, E., *La autonomía financiera de las regiones*, CAMP de Cáceres, Cáceres, 1978.
- _____, “La financiación de las regiones en función de los bienes y servicios de provisión regional”, *Revista DA*, nº 181, 1979.
- SOSA WAGNER, F. y BOCANEGRA SIERRA, R., “La organización financiera en las Comunidades Autónomas”, *Revista REDA*, nº 28, 1986.
- SUAY RINCÓN, J.: “La competencia de coordinación”, *La provincia en el sistema constitucional*, Diputación de Barcelona-Civitas, Madrid, 1.991
- TORNOS MÁS, J. y otros, *Informe sobre las Autonomías*, Ajuntament de Barcelona, 1987.
- VARONA ALABERN, J. E., “Gestión catastral y Autonomía financiera local”, *Revista RDFHP*, nº 220, 1992.

VV. AA., *Notas de Derecho Financiero*, T.I, Vol.3º, SPFDUCM, Madrid, 1967.

VV. AA., *Informe de la Comisión de Expertos sobre financiación de las Comunidades Autónomas*, 2ª ed., CEC, Madrid, 1981.