

LA GESTIÓN DE LOS TRIBUTOS CEDIDOS A LAS COMUNIDADES AUTÓMONAS (*)

ANTONIO CAYÓN GALIARDO Y CRISTINA BUENO MALUENDA

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN: 1. El concepto de tributo cedido. 2. La ampliación del concepto y sus consecuencias. 3. El complejo de relaciones en presencia. — II. LAS POTESTADES DELEGADAS: 1. Análisis jurídico. 2. Los principios que rigen la gestión: A) Tribunal estatal de la competencia gestora. B) Actuación delegada de la Comunidad Autónoma. C) El desarrollo del principio de coordinación financiera. D) La colaboración entre ambas Administraciones. — III. EL DERECHO APLICABLE A LA GESTIÓN DE LOS TRIBUTOS CEDIDOS: 1. El Derecho estatal. 2. Normas autonómicas: A) Un principio general. B) Las competencias materiales o administrativas y las consecuencias tributarias. 3. Algunos problemas: A) La LDGC. B) Las normas administrativas internas y tribunales cedidos. — IV. LAS COMPETENCIAS GESTORAS AUTONÓMICAS. EL OBJETO DE LA DELEGACIÓN: 1. Las competencias delegadas en los tributos cedidos: A) Las competencias delegadas en relación con la gestión y liquidación. B) Competencias delegadas en relación con la inspección de los tributos cedidos. C) Las competencias delegadas en relación con la recaudación de los tributos cedidos. D) Las competencias delegadas en relación a la revisión de los actos de gestión. E) Las competencias delegadas en materia de derecho sancionador. 2. Los límites a las facultades delegadas en las Comunidades Autónomas: A) Los puntos de conexión como límite a las facultades gestoras. B) La territorialidad de las facultades de las Comunidades Autónomas. 3. La posición de las Comunidades Autónomas en la gestión de los tributos cedidos: A) Los privilegios de la Hacienda Autónoma. B) Las facultades de obtención de información. El intercambio de información. 4. Las formas organizativas para la gestión de los tributos cedidos: A) Pluralidad o unidad de Administraciones. B) Las formas organizativas de las Administraciones autonómicas. — V. EL CONTROL DE LA GESTIÓN AUTONÓMICA: 1. El control en vía administrativa: A) El control financiero y la fiscalización de la gestión. B) El control sobre los servicios. 2. El control parlamentario. — VI. LA COORDINACIÓN Y COLABORACIÓN PARA LA GESTIÓN DE LOS TRIBUTOS CEDIDOS: 1. La necesidad de la coordinación. Su fundamento. 2.

(*) El presente trabajo recoge, en lo sustancial, la ponencia presentada bajo este mismo título en la Universidad de Vigo en noviembre de 1999.

Concreciones de la coordinación: A) Intercambio de información. B) Planificación de la inspección. C) Otros medios de colaboración en la gestión de los tributos cedidos. D) La coordinación en la aplicación del sistema tributario. 3. La colaboración y coordinación a través de la participación de las Comunidades Autónomas en los órganos de gestión de la Administración Tributaria del Estado: A) Antecedentes inmediatos. B) La situación actual. C) La situación actual en la Comunidad Autónoma de Aragón. VII.- CONCLUSIONES.-

1. INTRODUCCIÓN

Antes de adentrarnos en el examen de la gestión de los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas, hemos de hacer algunas precisiones para delimitar el tema que habrá de ocuparnos.

A este efecto comenzaremos por indicar que nos limitaremos al estudio de la gestión de tributos cedidos regulada en la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias (en adelante, LCT). Según se dispone en su Exposición de Motivos "la presente Ley contiene el conjunto de normas que harán posible la entrada en vigor y aplicación, desde el 1 de enero de 1997, del nuevo régimen de la cesión de tributos del Estado a aquellas Comunidades Autónomas que la asuman".

En segundo lugar y, en relación a la estructura de la exposición, hemos de advertir que, según nuestro parecer, el examen de la gestión de los tributos cedidos se ha de llevar a cabo dentro del marco de la delegación de competencias que se efectúa en favor de las Comunidades Autónomas. Sin embargo, la técnica jurídica de la delegación no explica toda la trama de situaciones e instrumentos que se establecen legalmente para dar efectividad a la gestión de los tributos cedidos, por ello, habremos de examinar también los cauces de coordinación y colaboración que, en todos los órdenes, existen entre ambas Administraciones, la estatal y la autonómica.

1. El concepto de tributo cedido

Cuando hablamos de tributo cedido, y con independencia de que doctrinalmente su contorno coincida con la calificación legislativa, nos referiremos exclusivamente a aquellos que, según nuestro ordenamiento, se denominan de este modo.

Así, de las definiciones elaboradas doctrinalmente destacaremos como elementos de este concepto los siguientes:

- Se trata de tributos de titularidad estatal. Ello es así por cuanto las competencias son de titularidad estatal, si bien esta afirmación es de difícil delimitación objetiva al no existir en nuestra Constitución un reparto de materias o de hechos impositivos entre los poderes tributarios del Estado, de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales, pues esta delimitación, en lo que se refiere a los tributos cedidos, ha sido acometida por la LOFCA.

- Son tributos establecidos por el Estado.

- Cuyo producto se atribuye, en virtud de una Ley, a una Comunidad Autónoma.

- Pudiendo ser también objeto de cesión las facultades gestoras.

No obstante esta delimitación doctrinal, la legislación española delimitó más precisamente el concepto para distinguirlo de los tributos propios de cada ente público. A este efecto, la LOFCA los definió como "establecidos y regulados por el Estado, cuyo producto corresponda a la Comunidad Autónoma" (art. 10.1), indicando la posibilidad de la cesión total o parcial (art. 10.3) y de la atribución de las competencias gestoras a las respectivas Comunidades (art. 19).

De ello y de las previsiones legales resultaba, en cambio, que las tasas transferidas junto a determinados servicios se consideran tasas propias de las Comunidades Autónomas y que, en el ámbito local, no existen tributos cedidos.

El resultado tradicional era, en síntesis, que tenía la consideración de tributo cedido el regulado por el Estado, en los aspectos materiales y formales, que era objeto de gestión por las Comunidades Autónomas y por el Estado, bajo la normativa estatal, atribuyéndose el producto a las Comunidades Autónomas.

2. La ampliación del concepto y sus consecuencias

La primera noción de tributo cedido, antes señalada, ha sido objeto de una profunda revisión a partir de la Ley 3/1996, de 27 de diciembre, de Modificación Parcial de la LOFCA.

Dos son los aspectos a resaltar en esta cuestión:

- 1.- La concesión de facultades legislativas a las Comunidades Autónomas. La principal alteración de su contorno, dada por la cesión de competencias legislativas a las Comunidades Autónomas, ha pro-

vocado que, como ha señalado J. LASARTE ÁLVAREZ, esta categoría haya evolucionado hacia el concepto de "tributo compartido".

En el momento presente encontramos que la regulación de los tributos cedidos, no su establecimiento, se reparte en la forma ya conocida entre el Estado y las Comunidades Autónomas, de suerte que no puede afirmarse que su regulación sea una competencia estatal.

2.- La cesión parcial del IRPF. Con esta cesión, que también comprende facultades normativas, se complican los problemas de definición del concepto pues, en el IRPF, no existen facultades de gestión delegadas a las Comunidades Autónomas.

Pues bien, de estos dos hechos extraemos la consecuencia de que el cambio conceptual ha sido más profundo de lo que a primera vista pueda parecer, pues la definición que actualmente estaría ajustada al ordenamiento vigente delimitaría este concepto en los siguientes términos:

"Son tributos cedidos los establecidos por el Estado, con regulación compartida, gestionados, individual o compartidamente, y cuyo producto está atribuido total o parcialmente a las Comunidades Autónomas".

Esta situación comprende, a nuestro entender, desde tributos "casi propios" de las Comunidades -tributos sobre el juego-, hasta aquéllos en los que es la Administración del Estado quien gestiona el tributo cedido, aplicando normas dictadas por las Comunidades Autónomas, y atribuyendo parcialmente el producto a éstas -IRPF-.

Precisamente porque la variedad de situaciones es amplísima, vamos a delimitar nuestro estudio a las facultades gestoras de las Comunidades Autónomas en los tributos cedidos examinando solamente el marco jurídico de su gestión y las facultades gestoras, su distribución y el control de su ejercicio.

3. El complejo de relaciones en presencia

De lo que anteriormente hemos expuesto se deriva que, cuando nos aproximamos al estudio de la gestión de los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas nos encontraremos con una amplia gama de relaciones intersubjetivas que hemos de tener en cuenta.

En primer término, las relaciones entre el Estado y las Comunidades Autónomas, que aparecen tanto en un plano normativo, como cuando las Comunidades Autónomas actúan sus facultades gestoras por delegación del Estado.

En segundo lugar, las relaciones entre las Comunidades Autónomas y los contribuyentes, pues siendo estos los destinatarios de los tributos, son ellos los sujetos pasivos de las potestades gestoras, aunque también titulares de derechos frente a las administraciones públicas.

Y, finalmente, las relaciones entre las distintas Comunidades Autónomas. En este ámbito, el problema principal vendrá dado, de una parte, por la delimitación personal o territorial de sus competencias -distinto al de los puntos de conexión- y, de otra, por el tema de la coordinación entre ellas.

La necesidad de examinar el tema en todos los aspectos señalados nos muestra la ausencia de trabajos que hayan intentado una visión global del mismo. Por nuestra parte, hemos de reconocer que el propósito de este estudio es más limitado y de menor alcance, si bien somos conscientes de los muchos e importantes aspectos que hemos marginado.

II. LAS POTESTADES DELEGADAS

1. Análisis jurídico

Aunque sea anticipando algunas cuestiones sobre las que después volveremos, hemos de advertir inmediatamente que el punto de partida del problema de la gestión de los tributos cedidos viene dado por la previsión constitucional contenida en el artículo 156. 2º de la Constitución, que reza:

"Las Comunidades Autónomas podrán actuar como delegados o colaboradores del Estado para la recaudación, la gestión y la liquidación de los recursos tributarios de aquél, de acuerdo con las leyes y los Estatutos."

De aquí se deduce que la Constitución admite dos formas para encauzar la actuación gestora de las Comunidades Autónomas en los tributos estatales: la delegación y la colaboración.

No podemos olvidar, además, el mandato constitucional contenido en el apartado primero de este mismo artículo, en relación al respecto al principio de coordinación:

"Las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles".

De esta previsión constitucional se ha de deducir la necesaria existencia de técnicas, ya sean orgánicas o de otro tipo, para la coordinación. Este principio afecta no sólo al plano de la pura gestión administrativa, sino también a un orden de mayor importancia, el nivel normativo.

Dado que todas estas técnicas son jurídicamente distintas, aunque no excluyentes, hemos de concretar cual, o cuáles, han sido los sistemas seguidos en el caso de los tributos cedidos.

El artículo 19.2 *in fine* de la LOFCA ordena, a estos efectos, que: "En caso de tributos cedidos, cada Comunidad Autónoma podrá asumir por delegación del Estado la gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión (...) 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", con la salvedad actualmente del IRPF. Por otra parte, hemos de recordar, que en los demás tributos del Estado, los no cedidos, también pueda delegarse su gestión dada la previsión constitucional antes expuesta.

Para concluir en detalle, si examinamos la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias, encontraremos que, tras disponer, en el artículo 1, que la Ley "tiene por objeto el establecimiento del régimen general de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas", se contienen diversos preceptos encaminados a desarrollar tanto los cauces de la delegación, como los de la colaboración entre las Administraciones competentes.

Así, en los artículos 12 y 14 de esta Ley, se establece la relación de titularidad estatal y de delegación a las Comunidades de las competencias normativas, de gestión, liquidación, recaudación, inspección y de revisión, mientras que, en los artículos 21 y siguientes, se regulan algunas técnicas de colaboración y coordinación entre ellas.

La conclusión es, por tanto, que la técnica seguida en nuestro Derecho ha sido tanto la delegación de las competencias gestoras, que después analizaremos con detalle, como el establecimiento de cauces de relación para la colaboración y para la coordinación, a los que nos referiremos en un momento posterior.

En relación con la noción de facultades delegadas, el primer punto que deberemos resolver se refiere a la calificación de la situación creada por nuestro derecho al referirse a la actuación delegada de las competencias que ostentan las Comunidades Autónomas en rela-

ción a los tributos cedidos. El problema a dilucidar consiste en determinar si estamos ante una verdadera delegación o ante otras figuras jurídicas, como pudiera ser la transferencia, o si se trata de competencias ejecutivas de la legislación estatal.

Las dudas se suscitan si tenemos presente el siguiente hecho: el establecimiento por medio de Ley del reparto de competencias hace que éste sea indisponible para las Administraciones en presencia, estatal y autonómica, y ello se compadece mal con el concepto de delegación que, tradicionalmente, ha elaborado el Derecho administrativo.

Es sabido que la doctrina (PARADA VÁZQUEZ) ha señalado como requisitos o notas caracterizadoras de la delegación de competencias los siguientes:

- el ejercicio de la competencia delegada se realizará con sujeción a la normativa aplicable al ente delegante;
- la necesidad de que el acuerdo de delegación señale la materia delegada;
- la posibilidad de control por el delegante;
- la eventual revocación de la delegación;
- la prohibición de subdelegación.

Si con estas premisas nos acercamos a la situación descrita para la gestión de los tributos cedidos, llegaremos a la conclusión de que no existe delegación en un sentido propio, sino que más bien estaríamos ante una distribución de competencias operada por la Ley.

Sin embargo, otros autores (SOSA WAGNER) han entendido que aquella concepción sobre la delegación sólo hace referencia a la delegación interorgánica y no a la delegación intersubjetiva (entre entes territoriales). Respecto de esta última las notas que la caracterizarían son:

- la posibilidad de su imposición obligatoria por Ley. Situación que se produce cuando no es fácil que se alcancen acuerdos entre las entidades;
- el ejercicio de la competencia delegada se hará bajo la responsabilidad del delegado;
- se admite la subdelegación;
- se admite que el delegado resuelva los recursos de alzada;

- la reserva de medidas de control por la Administración delegante pues, al no existir posibilidad de revocación de la delegación por la sola voluntad del delegante, la Ley instituye otros mecanismos de control⁽¹⁾.

Otros autores consideran, entre sus rasgos principales, que la delegación de competencias es temporal, mientras que la transferencia tiene vocación de permanencia⁽²⁾.

Pues bien, de ello concluiremos que la técnica empleada en el caso de los tributos cedidos se ajusta a una verdadera delegación, en la que el acuerdo de las administraciones ha sido sustituido por la Ley, perteneciendo esta clase de delegaciones a las que se califican de "delegaciones intersubjetivas"⁽³⁾, y descartamos, en cuanto explicaciones posibles, tanto la técnica que nos remite a la ejecución autonómica de la legislación estatal, como la de las competencias transferidas. Técnicas ambas aplicadas a otras ramas del Derecho administrativo en las que las Comunidades Autónomas y el Estado ejercen y se distribuyen competencias en los términos establecidos por una Ley.

2. Los principios que rigen la gestión

Cuatro son, en resumen, los principios por los que se rige la gestión de los tributos cedidos: la titularidad estatal de las competencias, la actuación delegada de las Comunidades, la realización del principio de coordinación y la necesaria colaboración entre ambas administraciones.

A) Titularidad estatal de la competencia gestora

La reserva estatal de la titularidad de las competencias en materia de gestión de los tributos cedidos viene determinada por la LOFCA y por la propia Ley de Cesión de Tributos, esta titularidad constituye el fundamento para que existan ciertas técnicas de control por parte del Estado sobre la gestión realizada por las Comunidades Autónomas.

(1) Este es el caso, creemos, de la cesión de tributos. No creemos que fuese susceptible de aplicación el art. 155 CE, aunque MARTÍNEZ LARIBENTE lo mencione. "Régimen jurídico de la Cesión de Tributos a las Comunidades Autónomas", en *Organización territorial del Estado*, IEF, Madrid, 1984.

(2) J. J. NIETO MONTERO: *La Gestión de los Impuestos Municipales*, Aranzadi, Pamplona, 1997, pág. 102.

(3) GARCÍA DE ENTERRÍA: "Legislación delegada y control judicial".

B) Actuación delegada de la Comunidad Autónoma

Como señala MUÑOZ MACHADO⁽⁴⁾ una cosa es que incluso la Constitución atribuya la titularidad de una competencia al Estado y, otra, que éste haya de ejercerla a través de sus propios órganos. Esta posibilidad abre el cauce a la delegación.

En general, hemos de tener en cuenta que la delegación de una competencia está siempre inspirada en la idea de mejorar la eficacia gestora, ya que se considera más eficiente la Administración delegada, en tanto el ente delegado actúa defendiendo o gestionando sus propios intereses.

Por esta razón, podemos decir que la delegación de competencias gestoras a las Comunidades Autónomas, fue la primera técnica que introduce, en nuestro Ordenamiento, el principio de corresponsabilidad fiscal.

C) El desarrollo del principio de coordinación financiera

La coordinación, prevista en la CE y en la LOFCA y cuyas técnicas también inspiran el régimen establecido en la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias, no solo es uno de los principios informadores de la Hacienda de las Comunidades, sino que, en cuanto se refiere a la gestión de los tributos cedidos, es una exigencia de eficacia administrativa y de corresponsabilidad, que se refuerza con la cesión parcial del IRPF, ya que, al permanecer su gestión en manos de la Administración del Estado, requiere dar entrada y tutela a los intereses financieros de las propias Comunidades.

El inicio de este proceso ya se apuntaba en la anterior Ley de Cesión de Tributos (Ley 30/1983), en concreto, en su artículo 24, en el que se preveían ciertas Comisiones Coordinadoras cuyas competencias y fines tendían a la realización de este principio.

D) La colaboración entre ambas Administraciones

La necesidad de la colaboración o cooperación interadministrativa nace directamente del principio constitucional de eficacia administrativa (artículo 103.1 CE). En un análisis histórico, el desarrollo de este principio siempre ha estado por delante del correspondiente al principio de coordinación.

(4) *Derecho público de las Comunidades Autónomas*, Vol. 1, Marcial Pons, Madrid, 1982, pág. 447.

La cooperación o colaboración entre ambas administraciones era un principio conocido y desarrollado ya en la anterior Ley de Cesión de Tributos (artículo 19 de la Ley 30/1983), si bien —como hemos mencionado— se apuntaban medidas para la coordinación.

Su ámbito de actuación se limita a facilitar la gestión (en su sentido más amplio) tanto de los tributos que pertenecen una u otra Administraciones como en los que están compartidos por ambas, siendo más intensa su influencia en el caso de estos últimos.

III. EL DERECHO APLICABLE A LA GESTIÓN DE LOS TRIBUTOS CEDIDOS

En una primera aproximación se puede afirmar que la gestión de los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas se sujeta al Ordenamiento estatal en todos sus aspectos.

Es cierto que, en términos generales, ello es así. Sin embargo debemos profundizar para examinar con cierto detalle las siguientes cuestiones: los fundamentos de esta competencia estatal; las normas estatales reguladoras de la gestión de los tributos cedidos; y algunos problemas y matices que han de hacerse sobre la situación actual.

El punto de partida en esta materia viene dado por el artículo 4 de la Ley de Cesión de Tributos (Ley 14/1996). Según este precepto:

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

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

A nuestro entender, y salvo los matices que después se examinarán, la referencia que se hace a las disposiciones de las Comunidades,

guarda relación con la existencia de competencias legislativas autonómicas para regular los aspectos materiales, más bien que gestores, de los diferentes tributos que se ceden.

1. El Derecho estatal

Son muchos los títulos competenciales que se pueden invocar para fundamentar la competencia estatal sobre los tributos cedidos. Así, en los artículos 149 I. 1º; 14º; 18º de la CE, y otros tantos corroboran esta atribución competencial, no obstante el problema de la indefinición constitucional de las materias que corresponden a cada esfera de poder reconocida constitucionalmente.

Desde una perspectiva doctrinal puede decirse que la regulación de los tributos cedidos es competencia privativa del Estado, pues con ello se pretende una regulación unitaria de los aspectos esenciales de los tributos más importantes del sistema. A ello no se opone la posible atribución de competencias limitadas a las Comunidades Autónomas.

Solo en aquellos aspectos atribuidos a éstas estaremos ante una normación con efectos supletorios.

Ahora bien, en lo que se refiere a los aspectos gestores, no debe olvidarse que existen, en favor de la competencia legislativa del Estado, los mismos fundamentos que hemos invocado para las cuestiones materiales de cada tributo. A ello, debe añadirse, que la sujeción al ordenamiento estatal es también garantía de una interpretación y aplicación igualitaria de un mismo sistema impositivo.

2. Normas autonómicas

A) Un principio general

Salvo en aspectos muy concretos, organizativos y otros, las Comunidades Autónomas, según hemos sostenido, no tienen competencia sobre la gestión de los tributos cedidos.

No obstante esta afirmación general, creemos que existen aspectos residuales en manos de las Comunidades Autónomas para poder regular esta materia.

Como ejemplo de esta afirmación podemos invocar lo dispuesto en el artículo 13 LCT, que, al definir el alcance de las competencias normativas correspondientes a las Comunidades Autónomas en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, les atribuye la normación de ciertas deducciones por circunstancias persona-

les y familiares, por inversiones no empresariales y por aplicación de renta, siempre que no supongan, directa o indirectamente, una minoración del gravamen efectivo de alguna o algunas categorías de renta.

Estableciendo en relación a estas deducciones y en favor de las Comunidades, las competencias normativas para la determinación de:

- La justificación exigible para poder practicarlas.
- Los límites de la deducción.
- Su sometimiento o no al requisito de comprobación de la situación patrimonial.
- Las reglas especiales que, en su caso, deban tenerse en cuenta en los supuestos de tributación conjunta, período impositivo inferior al año natural y determinación de la situación familiar⁵.

Es decir, normación sobre aspectos concretos que afectan a la gestión de un tributo que, por cierto, se gestiona privativamente por el Estado.

B) Las competencias materiales o administrativas y las consecuencias tributarias

Según vimos más arriba, la Ley de Cesión de Tributos (art. 4. Dos LCT) nos advierte que: "La normativa que dicten las Comunidades Autónomas en relación con las materias cuya competencia les corresponda de acuerdo con su Estatuto de Autonomía y que sea susceptible de tener, por vía indirecta, efectos fiscales no producirá tales efectos en cuanto el régimen tributario que configure no se ajuste al establecido por las normas estatales".

No obstante ello, existen competencias materiales o administrativas que inciden en los aspectos materiales y en la gestión de los tributos cedidos. Así:

En relación al alcance de la cesión y puntos de conexión en los tributos sobre el juego, en concreto en el caso de la tasa estatal sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias, el artículo 9 LCT establece que: "... se entiende producido el rendimiento en el territorio de cada Comunidad Autónoma cuando la Administración de dicha Comunidad autorice la celebración o hubiera sido la competente para autorizarla en los supuestos en que se organicen o celebren sin solicitud de dicha autorización".

Esta competencia material de las Comunidades Autónomas, relativa a los juegos, termina por atribuir facultades que determinan la

regulación autonómica de muchos aspectos de la gestión del tributo citado.

Una situación similar ocurre con la legislación referida a las Cooperativas, dado que la Ley 27/1999 de 16 de julio, de Cooperativas, sólo es aplicable a ciertas Comunidades Autónomas, pero no a aquéllas que, teniendo atribuida estatutariamente esta competencia, hayan hecho uso de sus facultades legislativas⁶. El resultado es que muchos de los aspectos determinantes del régimen fiscal aplicable a estas sociedades se hacen dependientes de la correspondiente ley de cada Comunidad.

Finalmente, hemos de mencionar el problema recientemente suscitado sobre las calificaciones civiles y los impuestos cedidos. Nos referimos a la incidencia que puedan tener en determinados impuestos cedidos, las competencias que ostentan determinadas Comunidades Autónomas sobre su propio Ordenamiento Civil, de carácter foral.

Un ejemplo de estas consecuencias lo encontramos en Cataluña que, ha establecido en su Ley de Acompañamiento a los Presupuestos Generales de la Comunidad, para 1999, en relación al tratamiento fiscal de las uniones estables de pareja, que:

"De acuerdo con lo establecido en la disposición final primera de la Ley 10/1998, de 15 de julio, de Uniones Estables de Pareja, y dentro del ámbito de competencias asumidas por la Generalidad en el marco de la Ley del Estado 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias, los miembros de las uniones estables reguladas por dicha Ley 10/1998 tienen, en relación al Impuesto de Sucesiones y Donaciones y respecto a las adquisiciones *mortis causa* de uno de los convivientes en la herencia del otro, la asimilación a los cónyuges".

Pero al margen de esta declaración de la que se desprende una incidencia directa en materia tributaria de la legislación sobre uniones estables de pareja, una observación detenida de los efectos de la misma nos enseña que existen también efectos ocultos sobre el régi-

(5) Según J. J. MARÍN LÓPEZ, tienen Ley propia de Cooperativas las siguientes Comunidades: Cataluña (Decreto Legislativo 1/1992 de 10 de febrero), País Vasco (Ley 3/1993 de 24 de junio), Navarra (Ley Foral 12/1996 de 2 de julio), Extremadura (Ley 2/1998 de 26 de marzo), Valencia (Decreto Legislativo 1/1998 de 23 de junio), Galicia (Ley 5/1998 de 18 de diciembre), Aragón (Ley 9/1998 de 22 de diciembre), Madrid (Ley 4/1999 de 30 de marzo) y Andalucía (Ley 2/1999 de 31 de marzo), en "Notas sobre la Ley 27/1999 de 16 de julio", *La Ley*, 1999.

men fiscal aplicable. Así ocurre, por ejemplo, con el hecho de que, para las parejas acogidas a la mencionada Ley -lo mismo ocurre en Aragón, que también ha dictado una Ley de parejas estables⁽⁶⁾-, se presume la convivencia. Esta presunción ha de incidir en las posibilidades de aplicación del mínimo personal y familiar a que se refiere el artículo 70.2.3º de la Ley 40/1998 del IRPF⁽⁷⁾.

De todo lo anterior concluimos que, al margen de las previsiones específicas de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado, no es posible trazar una divisoria absoluta en cuanto al origen estatal o autonómico de las competencias normativas sobre los tributos cedidos, pues existen competencias administrativas, o de otra naturaleza que terminan por incidir en la aplicación de las normas fiscales dictadas por el Estado⁽⁸⁾.

3. Algunos problemas

La regulación estatal sobre la gestión de los tributos cedidos hemos visto que es justificable constitucionalmente y deseable en garantía de la igualdad en la aplicación de una misma legislación sustantiva. Pero, no por ello, deja de ofrecer algunos aspectos que debemos resaltar referidos tanto a la nueva Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, como a la presencia de normas de carácter interno (instrucciones, etc.) que, con distinto origen y contenido, mezclan y confunden competencias.

A) La LDGC

En virtud de su art. 1.1, esta Ley "regula los derechos y garantías básicas de los contribuyentes en sus relaciones con las Administraciones tributarias, y será aplicable a todas ellas".

Y para reforzar su conexión con la gestión de los tributos cedidos, la disposición adicional única declara:

"Las referencias contenidas en la Ley 30/1983, de 28 de diciembre, Reguladora de la Cesión de Tributos del Estado a las

(6) Se trata de la Ley 6/1999, de 25 de marzo, relativa a Parejas Estables no Casadas.

(7) Así, M. RUIZ BAÑA: "La Familia y el nuevo IRPF", *Revista Aequilitas*, núm. 3, Zaragoza, 2000.

(8) Sobre esta cuestión se ha pronunciado el TC. S 37/1987, de 26 de marzo, en la que se declara que el ejercicio de las competencias materiales -en aquel caso se refería a la agricultura- por las Comunidades Autónomas cuando no extiende las exenciones establecidas en las Leyes del Estado, sino que se limita a remitirse a ellas, no conlleva ninguna infracción del ordenamiento. T. M. ALONSO GONZÁLEZ, *Jurisprudencia constitucional tributaria*, IEF, Madrid, 1993, pág. 163.

Comunidades Autónomas; en la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias, (...) relativas a la aplicación de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, se entenderán realizadas también a la presente Ley".

Sin entrar en ninguno de sus contenidos, señalaremos que esta Ley -sin duda ante la falta de desarrollo reglamentario, el cual sólo se ha producido recientemente⁽⁹⁾- exigió a las Comunidades Autónomas la adopción de normas internas encaminadas a su cumplimiento, y, en todo caso, un esfuerzo importante para adaptarse a sus imperativos⁽¹⁰⁾.

Como ejemplos de la normativa autonómica de desarrollo de la LDGC, podemos citar:

- Galicia ha dictado la Instrucción 5/1998, de 9 de junio de la DGT de la Xunta y la Instrucción 2/1998 de 20 de abril, sobre la Valoración de Bienes.

- Madrid, la Resolución de 25 de mayo de 1999, del Director General de Tributos, por la que se aprueba la Instrucción relativa a la tramitación de peticiones de reembolso de los costes de las garantías aportadas para suspender la ejecución de una deuda derivada de impuestos y recargos gestionados por la Dirección General de Tributos (BOCM 3-6-99).

- Extremadura, en relación con las valoraciones fiscales, el Decreto 21/1998, de 17 de marzo, sobre Valoraciones Fiscales (DOE 28-3-98).

Como vemos, se trata de regulaciones que, en algunos casos, carecen del rango normativo deseable en relación a la importancia de la materia sobre la que versan, si bien, cabe dudar de la competencia

(9) Se trata del Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, en lo relativo al reembolso del coste de las garantías prestadas para suspender la ejecución de las deudas tributarias y al régimen de actuaciones de la inspección de los tributos y se adapta a las previsiones de dicha Ley el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria (BOE 16 de febrero).

(10) El contenido de algunos de sus preceptos ha supuesto, sin duda, cuando no un coste financiero por pérdida de recaudación, un esfuerzo de adaptación en los procedimientos de gestión y de toda clase. Así, el artículo 4º.3, al conferir carácter retroactivo a las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos. El artículo 6.3 y otros, al imponer a las Administraciones autonómicas la publicación de sus normas y criterios, etc. y la publicación de estas en la lengua oficial según su Estatuto de Autonomía. El artículo 23, estableciendo plazos limitados a la duración de los procedimientos. La reducción de los plazos de prescripción (art. 24). Las funciones sobre valoración de bienes a solicitud de los interesados (art. 25), etc.

autonómica para su reglamentación, por lo que no podemos criticar su misma existencia en la medida en que se limitan a llenar un vacío —que hasta la fecha— había sido dejado por el Estado.

B) Las normas administrativas internas y los tributos cedidos

En materia de tributos cedidos, al igual que las restantes, también se dictan disposiciones interpretativas. Como es ya norma usual estas normas no tienen otro rango que el de Instrucciones o Resoluciones de los Órganos Centrales, que son vinculantes para los servicios de inspección, liquidación o recaudación.

Ahora bien, estando éstos situados en Administraciones distintas, hemos de entender que, en principio, la potestad de dictar esta clase de normas corresponderá al Estado, y más concretamente al Ministerio (art. 19 LGT) o a la Dirección General de Tributos.

Sin embargo la experiencia nos conduce a algunas situaciones anómalas. Ello ocurre cuando normas dictadas por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria afectan a las Comunidades Autónomas. Tal es el caso de la Instrucción 9/1998, de 1 de abril del Director General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria para la aplicación de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes⁽¹⁾.

En un sentido inverso, también encontraremos normas e instrucciones dictadas por las Comunidades Autónomas para la interpretación de los tributos cedidos. Así, para la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en materia de vivienda habitual y empresa familiar, antes de que la DGT publicase su propia resolución, algunas Comunidades Autónomas habían dictado ya sus propias instrucciones internas.

Si en el primer caso nos encontramos con que la AEAT carente de competencia para dictar normas interpretativas y reglamentarias —sino solo instrucciones jerárquicas— acaba invadiendo esferas extrañas a su competencia. En el segundo caso, se puede ver afectado un principio constitucional de mayor importancia: la igualdad en la aplicación de la Ley.

(1) En ella se contienen normas aplicables a las Comunidades Autónomas, especialmente en la regla 9ª, referida a las valoraciones (Base de Datos Nacional).

IV. LAS COMPETENCIAS GESTORAS AUTONÓMICAS. EL OBJETO DE LA DELEGACIÓN

Una vez examinado el marco jurídico en el que debe desenvolverse la gestión de los tributos cedidos, nos corresponde analizar el contenido concreto de la delegación, es decir, las facultades gestoras concretas que las Comunidades Autónomas asumen en relación con los tributos cedidos.

1. La competencias delegadas en los tributos cedidos

Del examen del art. 14 de la LCT deducimos que existe una cesión general de las facultades de gestión, liquidación, recaudación, inspección y de ciertas facultades revisoras en relación a los Impuestos sobre el Patrimonio, sobre Sucesiones y Donaciones, sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y tributos sobre el juego. Si bien, en relación con el IPPF, la Inspección de los tributos conserva facultades para investigar y levantar actas de inspección que se cursarán para su resolución ante la Comunidad Autónoma correspondiente. En relación con el IRPF, en cambio, no se ceden facultades de gestión a las Comunidades Autónomas, salvo los instrumentos de coordinación que posteriormente examinaremos.

Hecha esta distinción examinaremos las facultades delegadas en las Comunidades Autónomas.

A) Las competencias delegadas en relación con la gestión y liquidación

Son competencias que corresponden a las Comunidades Autónomas:

- a) La incoación de los expedientes de comprobación de valores, utilizando los mismos criterios que el Estado.
- b) La realización de los actos de trámite y de liquidación.
- c) La publicidad e información al público de obligaciones tributarias y su forma de cumplimiento.
- d) La adaptación de los modelos de declaración en las materias propias de su competencia normativa, y
- e) En general, las demás competencias necesarias para la gestión de los tributos.

No son objeto de delegación y, en consecuencia, corresponden al Estado las siguientes competencias:

a) La contestación de las consultas, salvo que se refieran a las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma en el ejercicio de sus competencias.

b) La confección de los efectos estancados que se utilicen para la gestión de los tributos cedidos.

c) Los acuerdos de concesión de exenciones subjetivas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Esta distribución de materias entre las Administraciones respectivas no siempre está ausente de conflictos. Así, en relación con la comprobación de valores, se ha suscitado el viejo problema de la unicidad o la diversidad de valores en los casos en que pueden surgir discrepancias entre los valores asignados por las Comunidades Autónomas y los asignados por el Estado.

En este tema es conocida la Sentencia del TSJ de Galicia, de 18 de enero de 1993, en la que se discutía si el valor dado por la Comunidad, a efectos del ITP, debía ser aceptado por el Estado a efectos del IRPF.

El Tribunal, resumidamente, concluyó que, dada la diferente clase de ambos tributos, no existía una personalidad jurídica única y que la aplicación de este principio, por el contrario, podría vulnerar el principio de autonomía de las Comunidades, por lo que no podía exigirse la plena eficacia de una valoración a los efectos del otro impuesto.

De mayor interés resulta la más reciente Sentencia del Tribunal Supremo (Sala 3, Secc. 2 Ponente: GOTA LOSADA), de 25 de junio de 1998, dictada en un recurso de apelación contra la Sentencia dictada, con fecha 3 de febrero de 1992 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias. Los hechos nos remiten al momento en que la Oficina de Gestión Tributaria de la Consejería de Hacienda, Economía y Planificación del Principado de Asturias procedió a valorar una finca urbana, según precios medios de mercado y considerando varias circunstancias concurrentes, en 22.590.625 pesetas. Recurrida la resolución, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Asturias estimó, amparándose en el principio de unicidad de los valores, la reclamación, y argumentó que la compraventa de la finca urbana se hallaba sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, en el cual la contraprestación de la entrega se había fijado en 17.700.000 pesetas.

Exponiendo muy sintéticamente la sentencia del Alto Tribunal, sus conclusiones fueron las siguientes:

- La crisis del principio de estanqueidad no lleva indefectiblemente y de modo absoluto y general al principio de unidad de las valoraciones en todos los tributos, dado que cada tributo tiene sus propias reglas y sus propios conceptos.

- No hay inconveniente serio para admitir que la valoración practicada por la Administración Tributaria de una Comunidad Autónoma en un impuesto del Estado, cuya gestión se le ha cedido, pueda trascender a efectos de un impuesto estatal, gestionado por éste, dado que la Comunidad Autónoma actúa como delegada para la gestión, inspección, valoración, etc., del tributo cedido, de modo que el criterio de personalidad jurídica única, utilizado frecuentemente para defender el principio de unicidad, puede ser sustituido por el de delegación legal de funciones, con todas sus consecuencias.

- Salvando diversos ajustes, el precio del contrato, componente esencial de la base imponible del IVA, es sustancialmente el mismo que debe ser declarado y computado a efectos del gravamen de su forma documental, es decir, de la base imponible del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados. No hay, en consecuencia, objeción seria para negar la unicidad respecto del componente esencial de las bases imponibles del IVA y del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados.

- Mientras no se coordinen ambas Administraciones, conducta prevista en los artículos 19 y 24 de la Ley 30/1983, de 28 de diciembre, reguladora de la Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, la Administración Tributaria del Principado de Asturias está facultada, por virtud de la delegación de competencias que le ha conferido el Estado, a llevar a cabo la comprobación de valores, en tanto no haya procedido la Administración del Estado a comprobar e integrar la base imponible a efectos del IVA, en la que se comprenda la operación de que se trata, pues si hubiera ocurrido lo contrario, habría de conferirse un "prius" lógico a la determinación del verdadero precio de adquisición del bien inmueble a efectos del IVA, respecto del valor verdadero del mismo bien a efectos del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados.

En conclusión, la Sala afirma que la Administración Tributaria del Principado de Asturias podía legítimamente comprobar el valor del bien inmueble a efectos de la liquidación que practicó por Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, toda vez que la Administración General del Estado no había llevado a cabo con anterioridad actuación comprobadora o investigadora alguna respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido, que grava la entrega de dicho bien.

Por otra parte y en relación a esta misma cuestión, tenemos que señalar el problema, denunciado por el Defensor del Pueblo, en su informe relativo a 1998, que se refiere a los problemas de valoración en los diferentes Impuestos gestionados por las Comunidades Autónomas.

Señala el citado informe que, si bien algunas Comunidades Autónomas han elaborado tablas de precios medios con el objetivo de introducir el máximo nivel de seguridad jurídica, es muy frecuente la disconformidad de los sujetos pasivos con la falta de concreción del valor real y con el hecho de que los expedientes de comprobación de valores no cumplan los requisitos exigidos, lo que ha dado lugar a que la discrepancia en estas cuestiones, lejos de disminuir, haya aumentado.

Este aumento de la conflictividad, unido a las disfunciones que se producen en los órganos de gestión de las administraciones autonómicas, encargados de comprobar si el valor consignado por el interesado como base imponible es el citado valor real, es, a juicio del Defensor del Pueblo, una cuestión a la que debe ponerse fin buscando un criterio objetivo que satisfaga la seguridad de los contribuyentes y de la propia Administración.

B) Competencias delegadas en relación con la inspección de los tributos cedidos

Con independencia de la necesaria cooperación y coordinación con las restantes Administraciones, a que después nos referiremos, las Comunidades tienen también atribuidas competencias en materia de inspección de los tributos cedidos.

Así, el artículo 18 LCT establece el alcance de la delegación de competencias en relación con la inspección, disponiendo que "corresponden a las Comunidades Autónomas las funciones previstas en el artículo 140 de la Ley General Tributaria, aplicando las normas legales y reglamentarias que regulen las actuaciones inspectoras del Estado en materia tributaria".

Junto a esta declaración de carácter general, la misma Ley aborda la forma en que deberá llevarse a efecto la investigación sobre cuentas y operaciones bancarias. Así, el artículo 23 establece que la autorización previa corresponderá a la autoridad competente de la Comunidad Autónoma respectiva, si bien, cuando estas actuaciones se hubiesen de practicar fuera de su territorio, serán realizadas por la Inspección de los Tributos del Estado, previo requerimiento de las

Comunidades Autónomas, de conformidad con los planes de colaboración que al efecto se establezcan⁽¹²⁾.

En el ejercicio de sus facultades y para regular las actuaciones inspectoras de sus propios órganos, diversas Comunidades Autónomas han dictado normas sobre este aspecto. Entre otras, Cataluña (Resolución de 28 de mayo de 1999, por la que se dispone la publicación de los criterios que informan el Plan General de Inspección para el 1999, DOGC 14/06/1999) y Galicia (Resolución de 26 de diciembre de 1997 de la DGT de la Xunta para la planificación de la actividad inspectora durante 1998 y Orden de 5 de febrero de 1997 por la que se desenvuelve el Reglamento General de la Inspección de los Tributos en el ámbito de la competencia de la Dirección General de Tributos, DOG 18-II-97).

C) Las competencias delegadas en relación con la recaudación de los tributos cedidos

En relación con la recaudación tributaria, se asignan igualmente competencias para llevar a cabo estas funciones. Según el artículo 16 LCT, corresponden a las Comunidades Autónomas las siguientes facultades:

a) En los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y en los tributos sobre el Juego, tanto la recaudación en período voluntario como en período ejecutivo, salvo cuando el ITPAJD se recaude mediante efectos timbrados.

b) En el Impuesto sobre el Patrimonio, el período voluntario, cuando las liquidaciones sean practicadas por la Comunidad Autónoma, y en período ejecutivo, todos los débitos por este Impuesto. Es decir, la recaudación en período voluntario correspondiente a las autoliquidaciones o a las liquidaciones practicadas por el Estado corresponde a éste.

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

Es de destacarse que, sólo en relación a las facultades de recaudación, la LCT establezca la capacidad de las Comunidades Autónomas para autoorganizar sus propios servicios.

(12) Artículo 19.9 RGIT.

El artículo 17 LCT, tras atribuirles la competencia para organizar libremente sus servicios de recaudación —lo que deberán llevar a cabo conforme a lo dispuesto en la normativa del Estado e investidos de las mismas potestades atribuidas a los órganos centrales—, admite que esta función se desarrolle directamente por la propia Comunidad Autónoma o bien mediante el sistema de concierto con otra Administración Pública.

Como ejemplos de la normativa propia de las Comunidades dictada para reglamentar sus facultades de recaudación, tenemos las siguientes manifestaciones: Castilla-La Mancha (Orden de 12-05-99, de la Consejería de Economía y Hacienda, sobre competencias en materia de recaudación); Galicia (Decreto 90/1997, de 10 de abril, por el que se establece la organización recaudatoria de la Xunta de Galicia y el Estatuto de los recaudadores de zona, y Orden de 8 de octubre de 1997, por la que se desarrollan determinados artículos del Decreto anterior); Baleares (Decreto de 17 de junio de 1993, sobre Recaudación Tributaria), y Castilla y León (Decreto 82/1994, de 7 de abril, por el que se regula la actividad recaudatoria de la Administración de la Comunidad).

Por otra parte, hay que señalar que son muchas las Comunidades que han hecho uso de la facultad de concertar acuerdos con la AEAT para delegar en ésta las funciones recaudatorias relativas a los tributos cedidos y también respecto de los tributos propios. Entre otras tenemos: Andalucía, Aragón, Asturias, Canarias, Cantabria, Castilla y León, Extremadura, Galicia, La Rioja, Madrid, Murcia y Valencia⁽¹³⁾.

D) Las competencias delegadas en relación a la revisión de los actos de gestión

Corresponde al artículo 19 LCT la distribución de competencias en relación con la revisión en vía administrativa.

A este efecto y siguiendo su tenor, distinguiremos, de un lado, las facultades resolutorias de recursos, y, de otro, la atribución de legitimación activa para impugnar determinados actos y resoluciones en vía administrativa.

(13) Así, Valencia, Canarias, Extremadura, Castilla y León, Asturias, Aragón, La Rioja y Murcia: respectivamente, Resoluciones de 27 de mayo, 1 de junio, 7 de junio, 7 de junio, 8 de junio, 16 de junio, 8 de julio y 19 de julio de 1999, para la recaudación en vía ejecutiva de los ingresos de Derecho Público propios de la Comunidad y los locales asumidos por Convenio; Cantabria, Andalucía y Madrid: respectivamente, Resoluciones de 6 de septiembre, 25 de octubre y 15 de noviembre de 1999, para la recaudación en vía ejecutiva de los ingresos de Derecho Público propios de la Comunidad Autónoma.

a.- Las Comunidades Autónomas, en lo que se refiere a la resolución de recursos, tienen las siguientes facultades:

- Resolver los recursos de reposición.
- Declarar la nulidad de pleno derecho, previo dictamen del Consejo de Estado.
- Resolver los expedientes de fraude de ley.
- Declarar la lesividad de sus propios actos declarativos de derechos e impugnarlos en vía contencioso-administrativa, en los términos del artículo 159 de la Ley General Tributaria.

Las restantes facultades, en especial la resolución de reclamaciones en vía administrativa, son competencia del Estado, si bien la ejecución de estas resoluciones corresponde a las Oficinas Gestoras de la correspondiente Comunidad.

Quizá debido a las dificultades que han surgido en la práctica para aplicar con nitidez y de cara a los contribuyentes, las diferentes competencias que tienen los Tribunales Estatales Económico-Administrativos, de las que ostentan los órganos autonómicos de carácter resolutorio que, en ocasiones tienen igual denominación, la Ley de Acompañamiento a los Presupuestos Generales del Estado, Ley 55/1999, de 29 de diciembre, ha recogido en la disposición adicional séptima, con carácter retroactivo e inspirada en la competencia del artículo 149.1.14^ª, un mandato encaminado a poner orden en la materia.

La mencionada Ley establece, en lo fundamental, un recordatorio sobre que corresponde exclusivamente a los órganos económico-administrativos del Estado la competencia para el conocimiento de las reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra los actos de gestión tributaria emanados de las Comunidades Autónomas en relación con los tributos del Estado cedidos a las mismas. Por ello, si la reclamación económico-administrativa se hubiera presentado ante un órgano de la Comunidad Autónoma gestora, éste deberá remitir el expediente de gestión al Tribunal Económico Administrativo Estatal correspondiente.

Como consecuencia de esta diferenciación de funciones y competencias se ordena también en esta Ley que las notificaciones de los actos de gestión tributaria hagan indicación de que, contra los mismos, cabe interponer la reclamación económico-administrativa, manifestando expresamente el plazo para interponerla y el órgano competente para resolver dicha reclamación. La falta de mención expresa al

órgano estatal competente en las notificaciones de los actos de gestión tributaria dictados por las Comunidades, conllevará que el interesado pueda interponer la correspondiente reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo del Estado, en cuyo caso el Tribunal podrá suspender el acto impugnado sin necesidad de que el interesado preste garantía alguna. Esta misma consecuencia se impone en los casos en que, estando atribuida la competencia para resolver la reclamación a los Tribunales Económico-Administrativos del Estado, la notificación del acto de gestión indique que tal competencia corresponde a un órgano propio de la Comunidad Autónoma.

En otro caso, si la reclamación hubiere sido presentada erróneamente ante un órgano propio de la Comunidad Autónoma gestora, ésta deberá remitir la reclamación y el correspondiente expediente al Tribunal estatal competente.

b.- Las Comunidades Autónomas, en defensa de sus legítimos intereses, gozan de legitimación activa para recurrir los siguientes actos:

- Los actos de gestión tributaria propios, podrán ser recurridos ante los Tribunales Económico-Administrativos. Entendemos que este mandato se debe poner en conexión con la facultad, recogida en el art. 30.1.c) del RPREA, que ostentan los interventores y sus delegados para ser reclamantes.

- Las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales, en alzada ordinaria. Nos remite esta disposición a lo establecido en el RPREA, art. 120.2, cuando al regular la legitimación para interponer el recurso de alzada ante el TEAC, dispone:

"También estarán legitimados en materia de tributos del Estado cedidos, los órganos superiores de las Comunidades Autónomas competentes según sus propias disposiciones orgánicas".

E) Las competencias delegadas en materia de derecho sancionador

Dos son las materias en las que se produce una delegación en favor de las Comunidades Autónomas. De una parte, en relación con la propia potestad sancionadora, y de otra, en relación con la persecución de delitos contra la Hacienda.

En relación a la potestad sancionadora es el art. 15 LCT quien delega en las Comunidades Autónomas las facultades de "calificación de las infracciones y de imposición de sanciones tributarias".

Con esta expresión legal debemos entender que serán los órganos de cada Comunidad los que deberán promover el correspondiente procedimiento sancionador, ajustándose a las previsiones del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario.

En esta disposición, y para resolver los problemas que pudieran derivarse de la separación del procedimiento de gestión respecto del procedimiento sancionador en cuanto al impuesto sobre el Patrimonio —cuya gestión está parcialmente encomendada a los órganos estatales—, se establece, en la disposición adicional tercera, que la competencia para iniciar, tramitar y resolver los expedientes sancionadores corresponderá a los órganos competentes de la respectiva Comunidad Autónoma.

En cuanto a la apreciación de las circunstancias que pudieran ser constitutivas de delitos y al ejercicio de las funciones correspondientes, el artículo 22 LCT, ordena que, excepto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, será la Comunidad Autónoma respectiva la que pondrá en conocimiento del Ministerio Fiscal los hechos que estime constitutivos de delitos contra la Hacienda Pública con arreglo al Código Penal.

2. Los límites a las facultades delegadas en las Comunidades Autónomas

No puede cerrarse el examen de las competencias delegadas sin hacer una sucinta mención a los límites con los que se deberán ejercitar las facultades que hemos reseñado. Si hubiéramos de llevar a cabo un examen total de esta cuestión habríamos de plantearnos los problemas de competencia, procedimiento, etc. en cuanto son limitaciones a sus facultades, ello nos llevaría al estudio de temas que han de regularse por cada Comunidad dentro del propio poder de autoorganización.

Sin que descendamos ahora a este detalle, es necesario, en cambio, hacer una referencia, siquiera sea general, a la limitación más importante que enerva todas las facultades antes examinadas: la competencia gestora de las Comunidades Autónomas ha de ser claramente territorial y estar limitada a la gestión de los tributos cuya recaudación se les cede.

A) Los puntos de conexión como límite a las facultades gestoras

Cada Comunidad Autónoma sólo puede gestionar, liquidar, investigar recaudar o resolver de conformidad con los puntos de conexión que determinan el rendimiento cedido. Hemos indicado anterior-

mente que la delegación es una técnica que se inspira en la eficacia de la gestión administrativa respecto de aquellos intereses que, por ser propios o cercanos al ente delegado, se considera que serán mejor servidos por este. Es decir, las potestades que se delegan se configuran con la finalidad de gestionar el conjunto de figuras y hechos impositivos cuyo rendimiento se cede. Por ello, cualquier acto de gestión o cualquier procedimiento sólo puede estar encaminado y predeterminado a la consecución de aquella finalidad. Existe aquí, por tanto, un límite que podemos calificar como "competencia material del órgano actuante" o como "finalidad de la potestad".

Tanto en uno como en otro caso estos límites no pueden ser sobrepasados. Es decir, una Comunidad, salvo en casos de cooperación con otra Administración y respetando el procedimiento a este efecto regulado, no puede iniciar una investigación requiriendo datos o información sobre hechos que no guarden conexión con alguno de los hechos impositivos cuyo rendimiento se le cede. La infracción de este límite debe ser objeto de sanción por incompetencia del órgano (absoluta) o por "desviación de poder".

Así, si un contribuyente presenta una declaración ante la oficina de una Comunidad incompetente, pues el punto de conexión es claramente incorrecto, ésta deberá actuar de conformidad a lo dispuesto en la LGT, es decir, revisando de oficio su propia competencia. En aplicación de esta idea citaremos el art. 15.Tres LCT que reza:

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

Esta norma, en principio redactada imponiendo un deber a los contribuyentes, ha de entenderse también en cuanto despliega efectos sobre cada Administración, pues éstas no deben admitir ni declaraciones ni autoliquidaciones en relación con hechos impositivos que no les correspondan.

Los conflictos que pudieran surgir en relación con las competencias gestoras respecto de un determinado hecho imponible serán

resueltos por la Junta Arbitral prevista en los artículos 23 y 24 LOFCA. El funcionamiento de este órgano ha sido desarrollado por el RD 2451/1998, de 13 de noviembre.

Como resume J. ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, "el Estado -a través de la AEAT- puede promover el conflicto cuando estime que le corresponde el rendimiento de un tributo que ha sido declarado e ingresado en otra Comunidad Autónoma o, respecto del cual ésta se haya dirigido al sujeto pasivo para su declaración o ingreso, así como cuando se considere competente en relación a la gestión, liquidación, recaudación o inspección de un tributo cedido del cual esté ejerciendo o haya ejercido dichas funciones una Comunidad Autónoma.

Paralelamente, las Comunidades Autónomas pueden promover el conflicto cuando estimen que les corresponde el rendimiento de un tributo que ha sido declarado e ingresado en otra Comunidad Autónoma o en el Estado o respecto del cual cualesquiera de éstas se haya dirigido al sujeto pasivo para su declaración o ingreso; asimismo, también podrán plantearlo cuando se consideren competentes en relación a la gestión, liquidación, recaudación o inspección de un tributo cedido del cual esté ejerciendo o haya ejercido dichas funciones otra Comunidad Autónoma o el Estado"⁽¹⁴⁾.

El planteamiento del conflicto lleva aparejadas sendas comunicaciones accesorias; una primera, a la Administración afectada por el conflicto, lo que obliga a ambas Administraciones (reclamante y reclamada) a abstenerse de cualquier actuación en relación al asunto objeto de conflicto; y una segunda, a los interesados, produciendo tal notificación efectos interruptivos de la prescripción y demás plazos que puedan afectar al expediente.

En cualquier caso, se advierte que, si se hubieran practicado liquidaciones definitivas, incluyendo las provisionales que hubiesen devenido firmes con anterioridad al planteamiento del conflicto, dichas liquidaciones surtirán plenos efectos, incluyendo la recaudación de la deuda tributaria correspondiente.

Por último, la notificación, ejecución e impugnación de los acuerdos que adopte la Junta Arbitral son regulados, sucintamente, al señalarse que se ha de notificar el acuerdo a las Administraciones afectadas en el conflicto y a los interesados, pudiéndose posteriormente recurrir el acuerdo en vía contencioso-administrativa, sin que

(14) "El Reglamento de la Junta Arbitral de resolución de conflictos en materia de tributos del Estado cedidos a las Comunidades Autónomas".

tal hecho produzca por sí mismo la suspensión de la ejecutoriedad de la resolución que se impugna.

B) La territorialidad de las facultades de las Comunidades Autónomas

Además del límite señalado anteriormente y, con independencia del mismo, hemos de advertir que cada Comunidad sólo ejerce sus facultades dentro del respectivo territorio, es decir, bien en función del criterio de la residencia del contribuyente, bien en función del lugar de radicación de los bienes, del registro donde figuren inscritos, etc. Cualquier actuación fuera del territorio de su competencia requerirá ajustarse al procedimiento especialmente indicado para ello.

Así, en relación con las actuaciones de inspección, el artículo 18 LCT ordena que las actuaciones comprobadoras e investigadoras en materia tributaria de las Comunidades Autónomas fuera de su territorio serán realizadas por la Inspección de los Tributos del Estado, a requerimiento de las Comunidades Autónomas, de conformidad con los planes de colaboración que al efecto se establezcan.

Y, en aplicación de la citada disposición, el RGIT declara en su artículo 67.4:

"Los resultados de las actuaciones de la Inspección de los Tributos del Estado realizadas a requerimiento de una Comunidad Autónoma fuera del territorio de ésta se documentarán en diligencia o en acta según proceda. El acta tendrá el carácter de previa, cuando recoja elementos desagregados del hecho imponible y se tramitará conforme a lo previsto del modo general en este Reglamento. De dicha acta y de la liquidación en su caso parcial, que de ella resulte se dará traslado a la Comunidad Autónoma interesada".

3. La posición de las Comunidades Autónomas en la gestión de los tributos cedidos

Dado que la administración de los tributos del Estado atribuye al titular de las competencias gestoras una posición especial respecto de los demás acreedores, además del ejercicio de potestades administrativas de investigación, etc., hemos de recordar brevemente la situación creada en relación con las Comunidades Autónomas cuando gestionan tributos cedidos. De un lado analizaremos la posición de privilegio y, de otro, la posición en cuanto a las facultades instrumentales para la gestión de aquellos.

A) Los privilegios de la Hacienda Autonómica

Aunque no exista una norma en la LOFCA, ni en la LCT que así lo disponga expresamente, es evidente que las Comunidades Autónomas tendrán la posición de privilegio y garantía que la LGT atribuye a la Hacienda Pública en los artículos 71 y ss.⁽¹⁵⁾ No obstante ello, hemos de advertir el problema que suscita el artículo 62.3 LGT cuando ordena lo siguiente:

"1. Las deudas tributarias se presumen autónomas.

2. En los casos de ejecución forzosa en que se hubieran acumulado varias deudas tributarias del mismo sujeto pasivo y no pudieran satisfacerse totalmente, la Administración, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente, aplicará el pago al crédito más antiguo, determinándose su antigüedad de acuerdo con la fecha en que fue exigible.

3. Cuando se hubieran acumulado varias deudas tributarias, unas procedentes de tributos de la Hacienda pública y otras de tributos a favor de otras Entidades, tendrán preferencia para su cobro las primeras, salvo la prelación que corresponda con arreglo a los artículos 71, 73 y 76 de esta Ley".

M. GONZÁLEZ SÁNCHEZ⁽¹⁶⁾ interpreta este precepto señalando que la Ley establece dos criterios en la prelación de los créditos: el temporal y el subjetivo, destacando la mayor fuerza del criterio subjetivo sobre el temporal.

Por otra parte, también en relación con este precepto, A. LÓPEZ DÍAZ⁽¹⁷⁾ concluye que debe ser interpretado de la siguiente manera:

- Solo se refiere a los procedimientos de apremio en que concluyan varios créditos.

- En primer lugar se satisfarán los créditos privilegiados en virtud de los artículos 71, 73 y 76 LGT y hasta la cuantía que alcancen los bienes que los garantizan.

- Se satisfarán después los créditos de que sea titular el Estado.

- Los restantes créditos se satisfarán por orden de antigüedad. Se considera el más antiguo aquel cuya exigibilidad es anterior, es decir, aquel cuyo periodo voluntario de ingreso se iniciase en primer término.

(15) Ana MUÑOZ MERINO: *Privilegios del crédito tributario*, Aranzadi, Pamplona, 1996.

(16) *Comentarios a la LGT*, Edersa.

(17) *La recaudación de deudas tributarias en vía de apremio*, Marcial Pons, Madrid, 1992, pág. 359 y ss.

Hemos de tener presente este mandato de la LGT, por cuanto en la normalidad de las Comunidades Autónomas existen preceptos que establecen para la Hacienda de éstas, los mismos privilegios y garantías de que disfruta la Hacienda del Estado.

B) Las facultades de obtención de información. El intercambio de información

De entre las facultades que, respecto a la gestión de los tributos cedidos, ostentan las Comunidades Autónomas, destacamos lo dispuesto en el artículo 113 LGT en relación con el carácter reservado de los datos obrantes en poder de la Administración tributaria. Según este precepto,

“los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones tienen carácter reservado y sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo que la cesión tenga por objeto:

h) La colaboración con otras Administraciones tributarias a efectos del cumplimiento de obligaciones fiscales en el ámbito de sus competencias”⁽¹⁸⁾.

En el momento actual, el suministro de información por parte de la AEAT, a petición de otra Administración y en el marco del precitado artículo 113.1 LGT, se ha regulado por la Orden del Ministro de Economía y Hacienda de 18 de noviembre de 1999, por la que se regula el suministro de información tributaria a las Administraciones Públicas para el desarrollo de sus funciones, así como los supuestos contemplados en el artículo 113.1 de la Ley General Tributaria⁽¹⁹⁾.

Por otra parte, existe el mismo deber de colaboración que las autoridades y funcionarios han de guardar respecto a los tributos del Estado. A este fin, la disposición adicional primera de la LCT ha establecido que:

“En los mismos términos que establezca la legislación del Estado en relación con la Dirección General del Catastro, los Notarios y los

(18) En relación a esta materia algunas Comunidades han dictado normas para regular estas actuaciones. Así, Madrid ha establecido la Circular de 24 de julio de 1996 de la Dirección General de Gestión tributaria y Fondos Europeos, que regula el acceso y utilización de la información contenida en la Base de Datos Nacional de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Y Galicia también la ha regulado por Resolución de la DGT de la Consellería de 17 de abril de 1996. En esta norma se reglamenta el acceso a los datos de la Base Nacional cuyo control se efectúa por la propia DGT de la Consellería.

(19) BOE del 30 de noviembre de 1999.

Registradores de la Propiedad remitirán a los órganos competentes de las Comunidades Autónomas a los efectos de la gestión tributaria la información correspondiente a los documentos por ellos autorizados o inscritos de los que se deriven alteraciones catastrales de cualquier orden”.

4. Las formas organizativas para la gestión de los tributos cedidos

A) Pluralidad o unidad de Administraciones

En principio, las Comunidades Autónomas disfrutan de un poder de autoorganización que les permite regular y realizar la gestión de los tributos cedidos bajo distintas formas. Es decir, las Comunidades Autónomas pueden gestionar los tributos cedidos bien directamente, bien, mediante acuerdos con otras Administraciones, bien estatuyendo entes públicos descentralizados que lleven a cabo la totalidad o parte de las funciones gestoras.

Esta posibilidad nos llevaría a una multiplicación de Administraciones fiscales con la consiguiente pérdida de eficacia, duplicación de funciones y costes sobre los contribuyentes. Por ello, se ha suscitado, también en relación con la gestión tributaria, el debate sobre la posible construcción de una Administración Tributaria única⁽²⁰⁾. Esta propuesta exigiría que, una vez alcanzados los techos competenciales, se delegasen en las Comunidades Autónomas las facultades ejecutivas de las materias en que ello fuese posible. La gestión de todas estas competencias estaría en manos de una Administración territorial, sin perjuicio de las facultades de control y de decisión última, etc. en poder del Estado⁽²¹⁾.

En este mismo sentido, el Informe sobre la Financiación de las Comunidades Autónomas ha propuesto la creación de una “Administración Tributaria Integrada” que tendría la misión de gestionar todo el sistema tributario en la que la dirección política estaría separada de las funciones técnicas. Pero lo cierto es que no se ha avanzado en esta línea. En cambio sí se han regulado en la LCT los órganos de coordinación⁽²²⁾ que conectarán las Administraciones

(20) Este debate se inició en el Pleno del Parlamento de Galicia en la sesión del día 10 de marzo de 1992.

(21) J. J. GÓMEZ DE LA ESCALERA: “La Administración única y la corresponsabilidad fiscal”, *RDFHP*, Enero marzo 1997.

(22) Se trata de los siguientes órganos de la AEAT: la Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria, junto con la Secretaría Técnica Permanente de la Comisión Mixta, y los Consejos Territoriales de Dirección para la Gestión Tributaria.

Autonómicas y la AEAT para desarrollar las funciones previstas en los artículos 33 y 34 de la LCT⁽²³⁾.

Este hecho puede explicarse por "el trastocamiento del orden constitucional que, a nuestro modesto entender, se derivaría de esa proyectada Administración Tributaria Integrada"⁽²⁴⁾. No cabiendo en nuestro sistema, a juicio de algunos tratadistas, las soluciones arbitradas en el Derecho alemán tras la reforma de la Ley Fundamental de Bonn derivada del "Informe Troeger".

Debemos pues concluir que la evolución, por el momento, se encamina hacia la pluralidad de administraciones tributarias si bien bajo el principio de coordinación y colaboración entre ellas.

B) Las formas organizativas de las Administraciones autonómicas

Dada la potestad de autoorganización que las leyes les atribuyen en esta materia, las Comunidades han recurrido a diferentes formas y sistemas para la gestión de los tributos cedidos. Ya hemos señalado la existencia de numerosos convenios con la AEAT, especialmente referidos a la función recaudadora. Convenios cuya previsión legal se ha llevado a cabo, en un plano general por el artículo 6 LRJPAC, asimismo regulados en la propia Ley de creación de la AEAT.

Por otra parte, también señalaremos⁽²⁵⁾ la posibilidad de crear organismos descentralizados incluso de sociedades públicas para la gestión total o parcial de los tributos, pues reconocida a la AEAT por su ley creadora⁽²⁶⁾, podemos concluir que no estaría vedada, en los mismos términos, a las Comunidades Autónomas.

Así lo demuestra el hecho de que la Comunidad de Murcia haya dictado la Ley 8/1996, de 3 de diciembre, de Creación del Organismo Autónomo Agencia Regional de Recaudación.

(23) La Dirección Adjunta de Relaciones con las Comunidades Autónomas y Corresponsabilidad Fiscal, creada poco tiempo después de la publicación de la LCT, por OM de 4 de abril de 1997, tenía encomendadas las funciones atribuidas a la AEAT en los citados artículos 33 y 34 de la Ley de Cesión de Tributos. Sin embargo, este órgano tuvo una vida efímera, ya que la Orden del Ministerio de Presidencia de 11 de julio de 1997, por la que se reorganizan los servicios centrales de la Agencia, suprimió tal Dirección asumiendo estas funciones el Departamento de Organización, Planificación y Relaciones Institucionales, que tiene el rango de Dirección General.

(24) Enrique ORTIZ CALLE: *La AEAT*, Universidad Carlos III-BOE, Madrid, 1997, págs 120 y ss.

(25) En relación con los Entes Locales, *vid.* NIETO MONTERO, *op. cit.*, pág. 141.

(26) Ana PITA GRANDAL: "La Agencia Estatal de Administración Tributaria", *REDF*, núm. 71, 1991.

V. EL CONTROL DE LA GESTIÓN AUTONÓMICA

A los solos efectos de exponer algunas ideas referidas a las formas que puede adoptar el control sobre las actuaciones gestoras de las Comunidades, hemos de diferenciar dos modalidades: el control por parte de los ciudadanos y el control propio de toda delegación.

En cuanto al control de los ciudadanos, que se llevará a cabo por medio del sistema de reclamaciones y recursos, ya hemos examinado la distribución de competencias y las concretamente delegadas en las Comunidades Autónomas.

En cuanto al control que corresponde al Estado, éste ha de ser el propio y consustancial a toda delegación, pues aunque existan opiniones que encuentran su fundamento en la misma Constitución, en el artículo 150.2 cuando se refiere a la delegación de competencias del Estado, a nuestro juicio, estamos ante un precepto constitucional cuya aplicación al caso de los tributos cedidos pudiera resultar discutible.

La organización del control estatal sobre la gestión realizada por las Comunidades Autónomas se lleva a efecto con arreglo al siguiente esquema.

I. El control en vía administrativa

A) El control financiero y la fiscalización de la gestión

La Ley de Cesión de Tributos, en el artículo 20, se ha ocupado expresamente de la intervención, contabilidad y fiscalización de todos los actos, documentos y expedientes de los que se deriven derechos y obligaciones de contenido económico, relativos a determinados impuestos cedidos (Sucesiones y Donaciones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y a los tributos sobre el juego). Intervención y control que se habrán de ajustar a los principios generales de la Ley General Presupuestaria.

Por otra parte, ordena que sobre esta gestión se rinda anualmente, por los respectivos servicios de cada Comunidad, una "Cuenta de gestión de tributos cedidos" a la Intervención General de la Administración del Estado, en la que se dará información sobre el importe de las liquidaciones contraídas, la recaudación obtenida, las cantidades pendientes de cobro al finalizar cada período y el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos cedidos. La Intervención General de la Administración del Estado podrá realizar las actuaciones de control financiero que se estime oportuno llevar a cabo.

B) El control sobre los servicios

El artículo 12.Dos LCT impone a la Inspección General del Ministerio de Economía y Hacienda la realización anual de una inspección sobre los servicios de las Comunidades. Del resultado de la misma se habrá de rendir un informe relativo al modo y la eficacia en que se llevan a cabo las diversas competencias asumidas respecto a los tributos cedidos.

En este Informe (nos referimos al relativo al ejercicio 1998) se rinde cuenta de la eficacia de los servicios gestores empleando por ejemplo estos baremos:

- Incremento de recaudación respecto del ejercicio anterior.

- Relación entre el número de personas al servicio de la gestión y la recaudación total por tributos cedidos. Esta cifra se compara con la del ejercicio precedente y con el total nacional para verificar la eficacia de cada Comunidad.

- La verificación del número de expedientes remitidos por las Comunidades Autónomas a la AEAT en relación al artículo 14.7 del TR del ITP y AJD. (Valoración superior a 2.000.000 y al 20% de lo declarado).

- Etc.

El juicio que nos merecen estos criterios lo expondremos en las conclusiones que se formularán al final de este trabajo.

2. El control parlamentario

El control parlamentario, pues recordemos que ha sido una Ley la que ha dispuesto la distribución de competencias entre las Administraciones públicas, se lleva a efecto a través del conocimiento por el legislador de los informes a que antes hemos hecho referencia, pues según la LCT, dichos informes se unirán a la documentación de los Presupuestos Generales del Estado.

VI. LA COORDINACIÓN Y COLABORACIÓN PARA LA GESTIÓN DE LOS TRIBUTOS CEDIDOS

Habíamos indicado al comienzo de estas páginas que las técnicas elegidas por el legislador para articular la gestión de los tributos cedidos eran: la delegación intersubjetiva, y la coordinación y colaboración entre las Administraciones autonómica y estatal.

Examinados los aspectos más relevantes de la delegación de las competencias gestoras, veremos la forma en que se organiza la cooperación administrativa necesaria para aquella finalidad.

A) La necesidad de la coordinación. Su fundamento.

De acuerdo con el artículo 103.1 de la Constitución, la Administración Pública actúa, entre otros, de acuerdo con los principios de eficacia y coordinación. La necesidad de la coordinación deriva de nuestro Estado constitucional autonómico regido por el respeto al principio de unidad. En un plano administrativo, las Administraciones públicas territoriales no pueden funcionar en un régimen de separación absoluta, como compartimentos estancos, por virtud de la también constitucional presencia del principio de autonomía. El contrapunto a estos dos principios, en orden a relacionar las distintas organizaciones administrativas territoriales en el ejercicio de sus competencias respectivas, es el principio de coordinación, sin perder de vista tampoco al principio de colaboración o cooperación.

El caso de la Administración Tributaria no puede eludir este mandato general. Así pues, las exigencias constitucionales referidas al principio de coordinación en cuanto principio informador de la Hacienda de las Comunidades (art. 156.1 CE), en lo que se refiere a los tributos, se imponen por dos importantes razones:

La primera, el principio de eficacia al que debe responder la actuación de la Administración, declarado en el art. 103.1 CE, según hemos visto. Y, la segunda, el principio de no incrementar la presión fiscal indirecta que se deduciría de la multiplicación de Administraciones con una gestión sin coordinación⁽²⁷⁾. Este principio —de limitación de los costes indirectos— ha sido actualmente proclamado en la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (art. 2.2), como criterio inspirador de las relaciones entre las Administraciones tributarias y los contribuyentes.

La coordinación, como técnica de relación interadministrativa, implica en palabras de ZABALA: "la fijación de medios y de sistemas de relación que hagan posible la información recíproca, la homogeneidad técnica en determinados aspectos y la acción conjunta de las administraciones coordinadora y coordinada en el ejercicio de sus respectivas competencias, de manera que se logre la integración de actos parciales en la globalidad del sistema"⁽²⁸⁾.

(27) J. MARTÍN QUERALT: *La Coordinación Financiera*, Escuela de Administración Pública de la Generalidad de Cataluña, Barcelona, 1984.

(28) A. ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS: "Jurisprudencia Constitucional sobre el Principio de Autonomía Local", *RVDF*, Paíau 14, núm. 19, 1993, p. 146.

Por otra parte hemos de señalar que la coordinación no es una potestad de ninguna de las Administraciones interesadas, sino una función que corresponde cumplir a todas ellas⁽²⁹⁾. Desde el punto de vista de las relaciones interadministrativas, el principio de coordinación supone un límite a las competencias administrativas propias de cada Administración Pública, sin implicar injerencias que atenten contra el principio de autonomía y excedan de dicha finalidad coordinadora.

En relación con los tributos cedidos, la exigencia constitucional se ve reflejada en la Ley de Cesión de Tributos. Así, en aras a la coordinación, el artículo 21 LCT establece que las Administraciones del Estado y de las 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. Y, avanzando más en el desarrollo del principio de coordinación, se crean unos órganos mixtos para tal fin, artículos 33 y 34 LCT.

De cara a un futuro próximo la necesidad de profundizar en el desarrollo del principio de coordinación se va a hacer más patente. Ello vendrá motivado, sobretudo, si salen adelante las propuestas de modificación del sistema de financiación autonómico. En la prensa económica y en publicaciones especializadas se está hablando de las peticiones realizadas por las Comunidades Autónomas en orden a exigir del Estado la cesión de algún tramo de IVA, la cesión de los Impuestos Especiales, del Impuesto de Sociedades y aumentar la cesión del IRPF hasta el 50 por ciento⁽³⁰⁾.

2. Concreciones de la coordinación

En este mismo artículo 21 LCT, y junto a la declaración general antes mencionada, se contemplan una serie de materias concretas en las que deberá materializarse la coordinación entre ambas Administraciones. Estas materias son las siguientes:

(29) La conexión del principio de coordinación con otros valores esenciales declarados constitucionalmente se ha puesto de relieve por J. M. BARQUERO ESTEVAN, que, si bien la analiza en relación a los impuestos locales, sus afirmaciones son trasladables a la coordinación en la gestión de los tributos cedidos. Véase su *Gestión tributaria y relaciones interadministrativas en los tributos locales*, Primera parte, Montecorvo UAM, Madrid, 1999.

(30) *Boletín Fiscal*, núm. 22/1999; Diario *Expansión* de 12 y 14 de junio de 2000.

A) Intercambio de información

Si bien el intercambio de información responde más puramente al principio general de colaboración o cooperación, reflejo del importado principio alemán de la lealtad constitucional, no podemos sino considerar imprescindible tal técnica en orden a lograr una más perfecta coordinación en la gestión tributaria.

Las Administraciones interesadas se habrán de facilitar toda la información que mutuamente se soliciten, con arreglo a los procedimientos de intercomunicación que se hayan establecido.

Este intercambio de información se ha previsto también en la LGT, en cuyo artículo 113 se contempla la comunicación de datos de la Administración del Estado a las Administraciones autonómicas como uno de los supuestos en los que se justifica el levantamiento del deber de sigilo que pesa sobre los funcionarios que, por razón de su cargo, tengan conocimiento de datos y hechos relativos a las actividades económicas de los particulares.

Naturalmente las Administraciones receptoras de esta información deberán, asimismo, guardar sigilo respecto de los datos que se les hayan suministrado.

También en el artículo 18.Dos LCT se incide sobre esta materia ordenándose que cuando la inspección de los tributos del Estado o de las Comunidades Autónomas conozcan con ocasión de sus actuaciones comprobadoras e investigadoras hechos con transcendencia tributaria para otras administraciones, lo habrán de comunicar a éstas.

En cumplimiento del mandato de este artículo 18, en el seno de la AEAT se han adoptado una serie de medidas encaminadas no sólo a incrementar la celeridad y agilidad en el suministro de la información, sino también a una colaboración en el acceso a la información de la que cada Administración dispone. Así por ejemplo, las Administraciones estatal y autonómica se realizan mutuamente trabajos de selección automática de contribuyentes basadas en encargos concretos; o bien se realizan comprobaciones simultáneas en los supuestos que, por su misma naturaleza, así lo exija, como es el caso de las operaciones societarias.

Este precepto debe ser interpretado en conexión con lo que se establece en el artículo 67.2 y 3 RGIT en el que se ordena la comunicación de datos entre la Inspección del Estado y las Comunidades mediante la remisión mutua de las diligencias inspectoras en la que se hubiesen hecho constar los mismos.

B) Planificación de la inspección

La coordinación en la planificación de las actuaciones inspectoras estaba ya prevista en el RGIT al que posteriormente se ha de añadir lo dispuesto en la LCT. Según el artículo 21 de esta Ley,

"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"⁽³¹⁾.

Por su parte el RGIT, al que hemos aludido, había previsto en el artículo 19.8 que las Inspecciones respectivas, en cuanto a los tributos cedidos, prepararán planes de inspección conjunta en relación con sujetos pasivos o sobre determinados objetivos o sectores y a través de procedimientos selectivos coordinados. En la ejecución de sus actividades se ajustarán a estos planes elaborados conjuntamente.

No obstante estos mandatos, hemos de señalar que, en el Informe emitido por la Inspección General del Ministerio sobre la gestión de los tributos cedidos, para 1998, se afirma, en relación con algunas Comunidades, la inexistencia en ese año de actuaciones resultado de planes conjuntos.

En la práctica, es más frecuente observar que tal mandato se reduce a una mejor disponibilidad para la admisión de las sugerencias que se formulen mutuamente, tanto la AEAT como los órganos competentes de las respectivas Comunidades Autónomas. Sin embargo, la decisión sobre su inclusión el respectivo plan de inspección les corresponde a cada una de ellas.

C) Otros medios de colaboración en la gestión de los tributos cedidos

El artículo 21 de la LCT contempla, además de lo examinado anteriormente, las siguientes prescripciones referentes a la colaboración entre las Administraciones:

(31) También el artículo 18. Uno LCT y en relación con determinados tributos establece que: "Respecto de los Impuestos sobre el Patrimonio, sobre Sucesiones y Donaciones, sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y de los tributos sobre el juego, corresponden a las Comunidades Autónomas las funciones previstas en el artículo 149 de la Ley General Tributaria, aplicando las normas legales y reglamentarias que regulen las actuaciones inspectoras del Estado en materia tributaria y siguiendo los planes de actuación inspectora, que habrán de ser elaborados conjuntamente por ambas Administraciones, y de cuya ejecución darán cuenta anualmente las Comunidades Autónomas al Ministerio de Economía y Hacienda y al Congreso y Senado".

- Respecto a la gestión del IRPF e IPPF, se autoriza a que la Agencia Estatal de Administración Tributaria acuerde con las Comunidades Autónomas la aportación por éstas de medios financieros y materiales para la mejora de la gestión de los citados Impuestos.

- También se impone a las autoridades, funcionarios o dependencias de la Administración del Estado o de las Comunidades Autónomas la inadmisión de aquellos documentos que le sean presentados a fin distinto de su liquidación y que contengan hechos impositivos sujetos a tributos que otra Administración deba exigir, sin que se acredite el pago de la deuda tributaria liquidada, conste declarada la exención por la oficina competente, o cuando menos, la presentación en ella del referido documento.

- Respecto a la persecución de los delitos contra la Hacienda Pública, existe asimismo el deber de comunicación recíproca de aquellos hechos, con transcendencia para su tipificación como posible delito contra la Hacienda Pública, cuando tengan conocimiento de ellos como consecuencia del ejercicio de sus respectivas competencias en materia tributaria.

D) La coordinación en la aplicación del sistema tributario

Más allá de la coordinación en aspectos puntuales de la gestión de los tributos cedidos, a que hemos hecho referencia anteriormente, se suscita ahora el problema de la coordinación para la aplicación del Ordenamiento tributario en su conjunto.

En tal sentido, hemos de decir, que algún problema particular ha suscitado la preocupación del Defensor del Pueblo, en sus dos últimos informes. Se trata de la aplicación a un mismo hecho imponible de dos Impuestos excluyentes: el IVA y el ITP y AJD.

Señala el Defensor del Pueblo en su informe relativo al ejercicio 1998, que en diversas ocasiones se suscitó la perplejidad de los contribuyentes ante la circunstancia de que un solo hecho imponible, la transmisión de un inmueble, supusiera en la práctica la exigencia de dos impuestos: Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales e Impuesto sobre el Valor Añadido, incompatibles entre sí, tal y como establecen los artículos 4.4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido y 7.5 del Real Decreto Legislativo 1/93, de 24 de septiembre, que aprueba el Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

El Defensor del Pueblo imputa tales situaciones tanto a los diferentes criterios interpretativos seguidos por las administraciones

implicadas en la gestión de los citados impuestos (autonómica y estatal) como a la insuficiencia de coordinación entre ambas. En este sentido, y para corregir estas disfunciones, se formulan en el citado informe diversas propuestas de solución que implican a los Consejos Territoriales de Dirección para la Gestión Tributaria y a la propia Comisión Mixta de Coordinación⁽³²⁾.

Algo similar ocurre entre el ITP y el ISD. La existencia, en algún supuesto, particularmente en el caso de las concesiones administrativas, de diversos puntos de conexión con el territorio es consecuencia de una forzada convivencia entre dos sistemas de financiación autonómicos expresados legislativamente en las Leyes 14/1996 y 30/1983.

Uno de los órganos de coordinación regulados en la LCT de 1996, en concreto, la Comisión Mixta de Coordinación creó una Comisión de Trabajo para resolver aquéllos hechos impositivos conflictivos en los que según se aplique una u otra norma la competencia autonómica se solapa. Posteriormente, la Ley se ha encargado de resolver normativamente estos problemas. Se trata de la disposición adicional novena de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

3. La colaboración y coordinación a través de la participación de las Comunidades Autónomas en los órganos de gestión de la Administración Tributaria del Estado

Habíamos hecho anteriormente referencia al problema de la capacidad de las Comunidades Autónomas para organizar sus propios servicios de gestión. Sin perjuicio de esta competencia, es claro que siempre debe existir una coordinación entre las Administraciones estatal y autonómica, que, como acabamos de exponer, presenta dificultades que arrastran ya una cierta historia legislativa.

A) Antecedentes inmediatos

Fue el Consejo de 7 de octubre de 1993 sobre "Integración de las Comunidades Autónomas en la Agencia Estatal de Administración Tributaria" el que recomendó la participación efectiva de las mismas

(32) Por otra parte, y en relación con estos mismos temas de doble imposición ilegítima, se ha dictado la STSJ de Extremadura de 14 de abril de 1999 (At. 775), en la que el Tribunal declara que, acreditada la existencia de un doble pago a cada Administración, no debe descansar la totalidad de la carga de la prueba de la procedencia de uno u otro impuesto sobre el contribuyente, pues también la Administración está obligada a determinar la sujeción a uno u otro impuesto.

en las tareas de gestión del IRPF mediante la creación y puesta en funcionamiento de dos órganos:

1º. La Comisión Mixta de Gestión del IRPF, a nivel central, para diseñar la política general de gestión del impuesto.

2º. Los Órganos de Relación, a nivel territorial, con la misión de garantizar el cumplimiento de las directrices emanadas de la Comisión Mixta de Gestión.

Posteriormente, la Ley 21/1993, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1994, recogió en su artículo 103 la regulación de los órganos de participación antes señalados, si bien el funcionamiento de ambos órganos, fue muy desigual, tanto en lo relativo al número de reuniones celebradas, como en lo concerniente a los problemas abordados.

Finalmente el Informe para la Reforma (Libro Blanco) se pronunció proponiendo la creación de una Administración Tributaria Integrada de la Hacienda estatal y las de las Comunidades Autónomas, que tendría a su cargo la gestión y recaudación de los tributos, que en su mayoría pasarían a ser tributos compartidos entre ambas Administraciones Públicas. No obstante esta propuesta, las dificultades que se alegaron para su puesta en funcionamiento descartarían, al menos a corto y medio plazo, aquella solución.

B) La situación actual

Sólo a partir del modelo de financiación establecido por el Acuerdo 1/1996, de 23 de septiembre, del Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas para el quinquenio 1997-2001, en el que se contemplaba la cesión parcial del IRPF se desvelaría como un resorte que imponía nuevas formas de intensificación de la coordinación. Para ello se tomó un Acuerdo quinto bajo el título "Participación de las Comunidades Autónomas en la gestión tributaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de otros tributos".

El nuevo esquema de participación de las Comunidades en la AEAT toma como principios básicos los siguientes:

1º. Gestión por las Comunidades Autónomas de los tributos propios y los tributos cedidos por el Estado.

2º. Gestión por la AEAT del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tanto en su tarifa general como en su tarifa complementaria.

Para institucionalizar estas funciones se crean, en el artículo 24 de la LCT, nuevos órganos con las siguientes denominaciones: la Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria y los Consejos Territoriales de Dirección para la Gestión Tributaria.

Cada uno de estos órganos queda configurado de la siguiente forma:

a.- La Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria.

Se trata de un órgano central de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, cuya constitución se produjo el 11 de septiembre de 1997. Depende directamente del Presidente de la Agencia y tiene encomendadas las siguientes funciones:

a) Realización de los estudios que resulten procedentes para la articulación del régimen autonómico con el marco fiscal estatal, elaborando los criterios generales de armonización de las políticas normativas y de gestión en relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a los demás tributos cedidos.

b) Analizar e informar los anteproyectos de leyes que modifiquen aquellos tributos.

c) Diseñar la política general de gestión del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y establecer directrices para su aplicación.

d) Procurar la coordinación gestora e intercambio de información entre las Administraciones tributarias.

e) Coordinar los criterios de valoración a efectos tributarios.

f) Emitir informes y evaluar resultados sobre la gestión de los tributos cedidos.

La Comisión está integrada por seis representantes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, dos de los demás centros dependientes de la Secretaría de Estado de Hacienda⁽³³⁾ y un representante de cada una de las Comunidades Autónomas de régimen común, contando con una Secretaría Técnica Permanente.

El funcionamiento de la Comisión Mixta podrá ser en pleno o a través de una o varias comisiones de trabajo, temporales o permanen-

(33) Actualmente, de acuerdo con el artículo 2.1 del RD 689/2000, de 12 de mayo, los centros dependientes de la Secretaría de Estado de Hacienda son los siguientes: la Secretaría General de Política Fiscal Territorial y Comunitaria; la Dirección General de Tributos; la Dirección General del Catastro; el TEAC y el Instituto de Estudios Fiscales.

tes, que en todo caso deberán tener una composición paritaria entre las representaciones de la Hacienda del Estado y de las Comunidades Autónomas.

La creación o supresión de las comisiones de trabajo⁽³⁴⁾, la determinación de sus cometidos, competencias y régimen de funcionamiento, se acordará por la Comisión Mixta de acuerdo con sus normas de régimen interior.

El pleno de la Comisión Mixta se reunirá, al menos, una vez al semestre, así como cuando lo convoque su Presidente o lo soliciten los representantes de, al menos, tres Comunidades Autónomas.

Para la adopción de los acuerdos, la representación del Estado en la Comisión Mixta contará con igual número de votos que la de las Comunidades Autónomas y ciudades autónomas, esto es un total de diecisiete. 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, requerirá adicionalmente la aprobación mayoritaria de los representantes de las Comunidades afectadas por las mismas.

b.- Los Consejos Territoriales de Dirección para la Gestión Tributaria.

Se integrarán en la estructura de la correspondiente Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Su competencia se extiende a la aplicación de los tributos cedidos distintos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dentro del ámbito de cada Comunidad Autónoma y de acuerdo con las directrices emanadas de la Comisión Mixta.

En relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tienen encomendadas las funciones de dirigir la gestión del mencionado impuesto, analizar y valorar los resultados de su aplicación y formular a la AEAT propuestas orientadas a la mejora de su gestión.

Los Consejos Territoriales se componen de tres representantes de la AEAT y dos de la respectiva Comunidad Autónoma, quienes deberán reunirse, al menos, una vez cada trimestre, a solicitud de cual-

(34) Algunas de las Comisiones de Trabajo que ya han sido creadas son las relativas a: la coordinación de la información entre el Catastro y las CCAA; el estudio del intercambio de información entre la Administración Tributaria y los notarios; la modificación de los convenios de recaudación ejecutiva celebrados entre la AEAT y las Comunidades; el intercambio de información por medios informáticos, etc.

quiera de las dos partes representadas, debiendo adoptarse, en general, los acuerdos por mayoría.

Para finalizar, a pesar de que la Secretaría Técnica de la Comisión Mixta no se configura como un órgano de coordinación, propiamente dicho, su labor bien podría merecer este calificativo. A través de la Secretaría confluirán la Administración del Estado, las respectivas Comunidades Autónomas y los Consejos Territoriales

Entre sus funciones se encuentran:

a) el análisis de los anteproyectos y proyectos normativos de las Comunidades Autónomas que puedan afectar a los tributos cedidos, así como el estudio de la normativa estatal sobre esta misma materia.

b) el seguimiento de la actividad de los Consejos Territoriales, además de prestarles apoyo en el desarrollo de sus funciones y de emitir informes sobre las cuestiones que éstos le planteen.

C) La situación actual en la Comunidad Autónoma de Aragón

Del último Informe sobre la Cesión de Tributos a las Comunidades Autónomas, de mayo de 1999, se deduce una activa colaboración entre la administración autonómica y la estatal en relación con los tributos cedidos.

El Consejo Territorial de Dirección para la Gestión Tributaria de la Comunidad aragonesa se constituyó el 16 de diciembre de 1997, y desde entonces, con una regularidad aceptable ha celebrado sesiones. Los datos del informe sólo abarcan hasta el año 1998. Durante este año se convocaron cuatro sesiones en las que podemos destacar: aparte de la colaboración en las sucesivas campañas del programa PADRE del IRPF, las actuaciones más frecuentes las encontramos en relación con el intercambio de información y la colaboración en la gestión.

Así, se ha establecido el calendario y la forma de transmisión de la información derivada de la gestión del ITPAJD y del ISD, Patrimonio y además, del IAE (tributo local) y de la Relación de fallecidos. Se ha avanzado en la mayor integración en aspectos de gestión como las etiquetas identificativas, el censo de contribuyentes o en la utilización de sistemas informáticos que permiten nuevos cruces de información con la Base Nacional de Datos. Se abre la posibilidad de obtener información cruzada sobre Comunidades de Bienes, Herencias Yacentes y Sociedades Civiles a partir de la información recibida por la Comunidad Autónoma relativa al ITPAJD.

Sin embargo, no han existido planes de inspección conjuntos aunque sí transmisión de información de las actuaciones inspectoras, en particular, en relación con el Impuesto sobre el Patrimonio. Ni tampoco se han adoptado medidas legislativas u organizativas para hacer frente al régimen de cesión de tributos derivado de la Ley 14/1996.

Finalmente, en cuanto a la coordinación entre los impuestos IVA e ITP, en orden a evitar supuestos de doble imposición, se han adoptado medidas a las que no se hace referencia, y en relación con la actividad normativa de la Comunidad Autónoma en ejercicio de las competencias asumidas sobre los tributos cedidos, no podemos decir que haya sido abundante si la comparamos con, quizás la Comunidad que más activa ha estado en este punto, la Comunidad Valenciana.

VII. CONCLUSIONES

Parece evidente que la atribución o delegación en las Comunidades autónomas de las facultades gestoras sobre los tributos cedidos tiene como finalidad la de encomendar a estas entidades la gestión de sus respectivos intereses para conseguir, de este modo, la mayor eficiencia posible en la aplicación del sistema tributario.

No obstante ello, sin la efectiva coordinación entre todas las Administraciones implicadas, no es posible lograr aquella finalidad, redundando, las disfunciones y fisuras entre las mismas, en una mayor carga para los contribuyentes y en una mayor y más compleja conflictividad en la aplicación de los tributos. A este efecto, y de cara a potenciar la colaboración de las administraciones tributarias con los ciudadanos, simplificando sus obligaciones y reduciendo los costes indirectos derivados del sistema, sería deseable una articulación mayor, o una integración total, de ciertas funciones relacionadas con la gestión tributaria, especialmente las que supongan tareas de recepción de declaraciones tributarias, de autoliquidaciones, de peticiones de cualquier clase de parte de los contribuyentes, así como de las funciones de recaudación. Por el contrario, las funciones de liquidación y de resolución de conflictos podrían mantenerse con cierto grado de separación y dentro de la competencia de cada esfera de poder.

Finalmente, señalar que la forma de incentivar la mejor gestión de las Comunidades Autónomas no sólo consiste en evaluar sus resultados en la lucha contra el fraude, sino en valorar también su actuación desde la perspectiva de la correcta aplicación del conjunto de

impuestos cedidos⁽³⁵⁾, de la reducción de conflictos jurídicos y desde el logro de un mayor cumplimiento espontáneo de las obligaciones y deberes tributarios.

Zaragoza, octubre de 2000

(35) En este sentido J. M. BARQUERO ESTEVAN: *Gestión tributaria y relaciones inter-administrativas en los tributos locales*, op. cit., pág. 28.