

La financiación autonómica y la gestión tributaria como cuestión constitucional

GERMÁN ORÓN MORATAL

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.

Universitat Jaume I de Castelló.

Resumen

Las diferencias en las normas reguladoras de la gestión de unos mismos tributos cedidos crean inseguridad jurídica y pueden alterar las condiciones básicas del cumplimiento del deber constitucional de contribuir. Además la gestión de unos mismos tributos por Administraciones diferenciadas también generan discriminaciones en función de sus recursos y medios, por lo que dada la importancia actual de los impuestos para financiar el gasto público, situación muy distinta de la que acontecía en 1978, sería oportuno crear un órgano, en su caso con relevancia constitucional, para la aplicación de los tributos, que estaría sometido al Derecho creado por los titulares del poder legislativo, Estado y Comunidades Autónomas, y que podría estar funcionalmente vinculado al Senado, siendo este una auténtica cámara de representación territorial.

Palabras clave: gestión tributaria, tributos cedidos, autonomía financiera, deber de contribuir, administración integrada.

Resum

Les diferències en les normes reguladores de la gestió d'uns mateixos tributs cedits creen inseguretats jurídica i poden alterar les condicions bàsiques del compliment del deure constitucional de contribuir. A més, la gestió d'uns mateixos tributs per administracions diferenciades també

genera discriminacions en funció dels seus recursos i mitjans, per la qual cosa, donada la importància actual dels impostos per a finançar la despesa pública, situació molt diferent de la que succeïa en 1978, seria oportú crear un òrgan, si és el cas, amb rellevància constitucional, per a l'aplicació dels tributs, que estaria sotmès al dret creat pels titulars del poder legislatiu, Estat i comunitats autònomes, i que podria estar funcionalment vinculat al Senat, autèntica cambra de representació territorial.

Paraules clau: gestió tributària, tributs cedits, autonomia financera, deure de contribuir, administració integrada.

Abstract

The differences in the norms, that govern the management of the same ceded taxes, create legal insecurity and can alter the basic conditions of fulfillment of the constitutional duty to contribute. In addition, the management of the same taxes by differentiated Administrations also generates discrimination based on their resources and means, so given the current importance of taxes to finance public expenditures, a situation very different from what happened in 1978, it would be opportune to create an organ, in its case with constitutional relevance, for the application of taxes, which would be subject to the Law created by the holders of the legislative power, State and Autonomous Communities, and which could be functionally linked to the Senate, being this an authentic chamber of territorial representation.

Key Words: Tax management, Ceded taxes; Financial autonomy, Duty to contribute, Integrated administration.

Sumario

- I. Estado de la cuestión.
- II. Consideraciones sobre el alcance de la regulación de la aplicación de los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas.
- III. Consideraciones sobre la creación de una institución única para la gestión de los tributos cedidos o compartidos.

I. Estado de la cuestión

Es una obviedad que el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas, tal y como se ha ido desarrollando y aplicando el Título VIII de la Constitución, resulta insatisfactorio para una gran parte de la ciudadanía y las correspondientes Comunidades a las que pertenecen, como es el caso de la Comunidad Valenciana. La provisionalidad o transitoriedad de los distintos sistemas de financiación, cuya revisión última está siendo aplazada desde ya hace demasiado tiempo, suscita una serie de cuestiones que exceden con mucho lo que se pretende en estas páginas, por lo que acotaré las consideraciones en relación con un aspecto que no afecta tanto al quantum del sistema de financiación, sino a quién y cómo aplica el sistema tributario autonómico, fundamentalmente los impuestos cedidos por el Estado.

La previsión constitucional sobre los recursos financieros de las CCAA incluyó los impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado, además de sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales (art. 157.1), pudiendo regularse por Ley orgánica el ejercicio de esas competencias (art. 157.3) y también se dispone que «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» (156.2).

Desde un primer momento, el diseño del sistema de cesión de tributos y la delegación de la gestión tributaria en algunos de los tributos cedidos por parte del Estado, puso de relieve las nefastas consecuencias de una financiación garantizada, con independencia del resultado de la gestión tributaria llevada a cabo por las Comunidades Autónomas. De ahí se pasó poco a poco a buscar soluciones con un incremento de la corresponsabilidad fiscal de las Comunidades, con la atribución de potestades normativas sobre distintos aspectos de varios de los tributos cedidos, para que las Comunidades no se limitaran a ser un centro de gasto con cara amable para sus ciudadanos, sino también tener responsabilidad en el ingreso tributario, tanto en la decisión normativa como en los resultados de la gestión.

No obstante, y aun siendo así, se ha seguido en muchos casos con la práctica de conveniar con el Estado que sea la Agencia Estatal de Administración Tributaria quien lleve a cabo la recaudación de tributos autonómicos en vía de apremio, escenario en la que para el deudor moroso es la Administración del Estado quien le exige el pago.

Además, para algunos tributos cedidos está previsto que las Comunidades Autónomas puedan legislar sobre gestión y liquidación (Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados), o aplicación de los mismos (tributos sobre juego).

El tiempo transcurrido desde la aprobación de la Constitución, así como lo legislado y actuado desde entonces, tanto por el Estado, como por las Comunidades Autónomas, aconseja una reflexión sobre la gestión tributaria o aplicación de los tributos cedidos, y que diferenciaré en dos aspectos, uno el correspondiente a la previsión, y ya materialización por más de una Comunidad, como el caso de la Valenciana, sobre los límites constitucionales a la regulación autonómica sobre esos aspectos. La otra, de carácter prospectivo o de *lege ferenda*, sobre la conveniencia de un cambio total en la aplicación de los tributos y la creación de una institución única para la gestión de los tributos cedidos o compartidos, al margen de la existencia de diversas regulaciones autonómicas sustantivas sobre ellos.

II. Consideraciones sobre el alcance de la regulación de la aplicación de los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas

Ya se ha indicado que la Constitución prevé la posible delegación o colaboración de las Comunidades Autónomas en la aplicación de los tributos del Estado, y más allá de ello la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante LOFCA), estableció desde la modificación de 2009 que puedan regular la gestión de los impuestos sobre sucesiones y donaciones

y el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, o la aplicación en el caso de los tributos sobre el juego, que afecta también a la recaudación e incluso inspección.

Con anterioridad a la aprobación de la vigente Ley General Tributaria, cuyo art. 1 declara que es de aplicación a todas las Administraciones tributarias en virtud y con el alcance del art. 149.1.1^a, 8^a, 14^a y 18^a de la Constitución, se había suscitado un más que relevante debate sobre la vinculación o no de las Comunidades Autónomas a la citada Ley, y del que con profusión me ocupé en otro lugar,¹ donde desarrollaba las posibilidades que puede tener el art. 133.2 CE a la hora de establecer como límite del poder tributario autonómico, para establecer y exigir tributos, no solo la Constitución, sino también las leyes. Ciertamente una ley estatal, la LOFCA, ha previsto la posibilidad de regular la gestión en algunos impuestos, pero aun formando parte del bloque de constitucionalidad, el uso que se haga de esa regulación por las Comunidades Autónomas podría suponer la vulneración de principios constitucionales, pues es especialmente relevante que en estos casos el ordenamiento esté dotado de un mayor grado de seguridad jurídica y que los ciudadanos sean llamados a cumplir con su deber constitucional de contribuir en términos más acordes con el principio de justicia, en este caso de justicia tributaria. Como en su día señalaba RAMALLO MASANET, las Comunidades Autónomas «tienen una competencia legislativa y reglamentaria de carácter sustantivo para elaborar su sistema tributario y una competencia de ejecución del mismo, pero en ningún caso se les asigna la competencia para regular las materias que son propias de la Ley General Tributaria ni de los Reglamentos Generales que la desarrollan».² No obstante, para tres de los tributos cedidos se ha previsto que en relación con la gestión puedan regularse por las CCAA, que no debe porque significar separarse

1 «La distribución del poder financiero entre el Estado y las Comunidades Autónomas. Especial referencia a la relación entre Leyes tributarias del Estado y de las Comunidades Autónomas», *Palau 14, RVHP*, 28, 1997, pp. 5-42.

2 Ramallo Massanet, J.: «Estructura Constitucional del Estado y Ley General Tributaria», *CT*, 67, 1993, p. 106.

del régimen establecido por el Estado si ello afecta a los derechos y garantías de los contribuyentes.

Al menos tres de los títulos competenciales que cita el art. 1 de la LGT («la regulación de las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales»; «Hacienda General» y «las bases del régimen jurídico de las Administraciones públicas»), significan que no solo es razonable, sino también constitucionalmente exigible, que las condiciones del cumplimiento del deber constitucional de contribuir han de ser las mismas sea cual fuere el tributo que concrete dicho deber y en donde hubiere de cumplirse, pues si no hay duda alguna de que las CCAA pueden establecer el nivel de imposición sobre sus ciudadanos de modo diferente a otras, tanto en los tributos propios como en los cedidos sobre los que se les ha atribuido dicha competencia, como ya dijera RAMALLO, «nada apoya, sino todo lo contrario, que unos créditos tributarios tengan más garantías que otros en función del lugar de residencia, o que el plazo de prescripción, las sanciones o los deberes de colaboración y las actas de inspección tengan efectos y contenidos distintos según sea el ente que legisló sobre el tributo o el ente acreedor del mismo. Consideramos contrario al principio de igualdad el que las condiciones para el cumplimiento del constitucional deber de contribuir consistente en soportar la carga tributaria (estatal, autonómica y local), sean diferentes dependiendo de quién sea el sujeto activo».³ Afirmando que con esa solución no se cercena el poder tributario de las Comunidades Autónomas porque «1) El deber de contribuir es general, y por tanto sin acepción de ente público o de tributo siempre que esté legal y constitucionalmente establecido. 2) Solo lo podrían ejercer, en estas materias, en el reducido ámbito de sus tributos propios, para los que, además, no se encuentra vía constitucional que permita darles un título competencial. 3) Deja intacto su poder tributario, legislativo y reglamentario, para sus tributos

3 «Estructura Constitucional del Estado y Ley General Tributaria», *op. cit.* p. 114.

propios. 4) Deja intactas sus «plenas atribuciones para la ejecución y organización» de las tareas de gestión, liquidación, recaudación e inspección.⁴

Sin perjuicio de que la LOFCA establece que las CCAA podrán regular la gestión del Impuesto sobre sucesiones y donaciones y del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, y la aplicación de los tributos en el caso de los que recaen sobre el juego, esa regulación no puede afectar a la alteración de los derechos y garantías del contribuyente. Las condiciones del cumplimiento del deber constitucional de contribuir han de ser las mismas, sea cual sea el tributo que concrete dicho deber y en donde deba cumplirse. La Constitución posibilita que las diferencias entre los ciudadanos o los territorios se den en el terreno sustantivo, en el del reparto de la carga tributaria, pero no en el de las condiciones en que dicho deber se tiene que cumplir. No hay razones objetivas para que unos créditos tributarios, y más aún los correspondientes a un mismo tributo, tengan unas condiciones distintas de cumplimiento, como hemos señalado que ya postulaba el profesor RAMALLO. Además de los supuestos que él enumeraba, también debe incluirse por ejemplo el de los plazos para el cumplimiento de un mismo tributo, pues entendemos que es contrario al principio de igualdad, y también al de seguridad jurídica, que las condiciones para el cumplimiento del constitucional deber de contribuir, consistente en soportar la carga tributaria, sean diferentes dependiendo de quién sea el sujeto activo del correspondiente tributo cedido.

En ese sentido hay que señalar que en la Comunidad Valenciana, para el cumplimiento del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y del impuesto sobre donaciones, el plazo se modificó respecto del establecido en el régimen general, fijándose en un mes, lo que se hizo por Decreto-ley 4/2013, de 2 de agosto. Pues bien, ese plazo de un mes reduce el plazo de presentación

4 «Estructura Constitucional del Estado y Ley General Tributaria», *op. cit.* p. 116.

de las declaraciones, y por tanto condiciona los derechos de los contribuyentes, que además, en aquellos casos en que en un mismo documento consten actos que se sujeten al impuesto pero que por el punto de conexión se deba autoliquidar en distintas comunidades autónomas o ante el Estado, tendríamos diferentes plazos de declaración para un mismo hecho imponible. Es más, no estando cedidos todos los hechos imponibles de esos impuestos (obligación real en ISD o títulos nobiliarios en ITPAJD), nos encontramos con que hay dos plazos según esté cedido o no, y como se ha dicho también, cuando estando cedido el punto de conexión atribuye la recaudación a más de una Comunidad.

Si lo que se pretendía era simplificar, para evitar contar los días hábiles, la restricción de derechos no se daría si el plazo se hubiera establecido en dos meses. En efecto, una transmisión de dos inmuebles sito uno en la Comunidad Valenciana y otro en Murcia el 10 de septiembre pasado y ante el mismo Notario, el plazo para autoliquidar en la Comunidad Valenciana finalizaría en día 10 de octubre, mientras que en Murcia finalizaría el 23 de octubre, esto es, dentro de los 30 días hábiles. Cierto es que hay otras Comunidades que también han establecido el plazo del mes, como es el caso de Aragón, o Castilla La Mancha, por ejemplo, lo que incrementa la incerteza jurídica. Ese cambio de plazos incide, en caso de incumplimiento del fijado en la Comunidad Valenciana, pero cumpliendo dentro del previsto con carácter general, que proceda la aplicación de los recargos por cumplimiento extemporáneo que son mucho más onerosos que el interés de demora cuando el retraso es mínimo, como ocurre en esos casos, provocando resultados absolutamente desproporcionados.

La sentencia del Tribunal Constitucional 14/1986, de 31 de enero, declaró la competencia exclusiva del Estado para regular el interés de demora aplicable a todas las deudas tributarias con la siguiente argumentación: «La determinación cuantitativa del interés de demora de estos créditos ha de merecer un tratamiento unitario en todo el territorio nacional, por lo ya expuesto y porque, en esa misma línea

de ideas, al consistir en un simple incremento de la deuda tributaria, motivado por el impago del crédito principal, bien se considere de cariz sancionatorio para el deudor, o de resarcimiento para el ente titular del crédito, no se advierte motivo o razón alguna para que tal determinación cuantitativa oscile según cuál sea la Entidad acreedora, sino que, por el contrario, «debe garantizarse a los administrados un tratamiento común, de conformidad con lo dispuesto en el art. 149.1.18 de la CE, sobre competencia exclusiva del Estado sobre las bases del régimen jurídico de las Administraciones públicas... la necesidad de la existencia de una regulación normativa uniforme y de vigencia en toda la Nación, con lo cual se asegura en aras de intereses generales superiores a los de cada Comunidad Autónoma un común denominador normativo con posibilidad –empero– de que cada una de ellas pueda establecer las peculiaridades que le convengan dentro siempre del marco competencial fijado en la Constitución española y en los Estatutos de Autonomía». También la sentencia 227/1988, de 29 de noviembre, relativa a cánones se amparó en el título de las bases del régimen jurídico de las Administraciones públicas.

El plazo de declaración del impuesto, según la ley estatal debe fijarse reglamentariamente, establecido desde el inicio de la regulación del impuesto desde 1987 en 30 días. En la Comunidad Valenciana, como se ha dicho, se modificó el plazo general por una norma con fuerza de ley, un Decreto-ley,

El Decreto-ley solo puede aprobarse y contener disposiciones que respondan a una extraordinaria y urgente necesidad, algo que no es posible encontrar ni justificar para un cambio de plazos de declaración, sobre los que además la justificación que da la norma es «por razones de simplificación de las obligaciones tributarias formales». El Decreto-ley, constitucionalmente no puede contener una disposición de este tipo, por lo que la misma vulnera así el texto constitucional. Esto es, además de la vulneración constitucional por razones materiales de competencia, hay una vulneración formal por la norma empleada, al darle rango de ley y reducir así las posibilidades de impugnación que

tienen los ciudadanos, al pretender limitar las posibilidades de recurso únicamente a quien pueda acceder al Tribunal Constitucional.

En fin, la regulación de la gestión tributaria en los tributos cedidos que permite la LOFCA y concreta la Ley que regula el sistema de financiación de las CCAA de régimen común, no debiera ir más allá de cuestiones que no afecten a las condiciones formales básicas del cumplimiento del deber de contribuir, pues en caso contrario se vulnera la competencia constitucionalmente diseñada, además de la vulneración de los principios de igualdad y seguridad jurídica. Como se dice en la sentencia del Tribunal Constitucional 31/2010, de 28 de junio, «la Constitución (art. 156.2 CE) habilita a los Estatutos de Autonomía para prever una actuación colaboradora de la Comunidad Autónoma con el Estado, si bien la regulación estatutaria correspondiente debe quedar supeditada a lo que establezcan «las leyes», que, según dijimos, han de ser las del Estado en razón a la coordinación general del sistema financiero y tributario que le corresponde ejercer», y la LOFCA, como ley estatal no puede con la delegación de la regulación de la gestión tributaria permitir ir más allá de lo que resulta de la misma Constitución, por lo que el uso que se haga de esa delegación sí puede ser inconstitucional si afecta al cumplimiento de las condiciones básicas de cumplimiento del deber de contribuir.

III. Consideraciones sobre la creación de una institución única para la gestión de los tributos cedidos o compartidos

Atendiendo a la realidad actual observamos cómo el impuesto central y máximo exponente de la esencia del deber de contribuir que es el IRPF, que es un impuesto cedido o compartido por Estado con las CCAA, es un impuesto que lo gestiona el Estado, a través de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, teniendo en cuenta las distintas normativas que en el ejercicio de sus competencias hayan aprobado las distintas Comunidades.

Atendiendo también a la realidad, es innegable que el avance de las nuevas tecnologías y la correspondiente implantación en la aplicación de los tributos por las distintas Administraciones tributarias, es bien distinta en unos casos o en otros según el sujeto activo del tributo, lo que supone que el uso de las nuevas tecnologías lleva a claras diferencias entre contribuyentes en los distintos territorios, lo que por ejemplo incide en las posibilidades de prescripción de obligaciones tributarias, como reiteradamente se viene poniendo de relieve en los Informes que rinde la Inspección General del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 45.2 de la ley 22/2009, y que acompañan cada año al proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado.

Estos dos botones de muestra, junto a otros muchos que pueden traerse a colación, está llevando a planteamientos cada vez más extendidos sobre la necesidad de una Administración integrada para la aplicación de tributos, con una gestión que fuese común, aplicando las normas aprobadas en cada caso por el titular de la competencia normativa.

La aprobación de la CE en 1978 incorporó unas previsiones en el ámbito tributario, como el art. 133.2 y el 156.2, que se asemejaban a lo que hasta ese momento preveía la legislación en la relación entre el Estado y los municipios o provincias (ej. Art. 5 de LGT de 1963 o art. 8 del Decreto 3286/1969, de 19 de diciembre, por el que se aprueba el Estatuto orgánico de la función recaudatoria y del personal recaudador del Ministerio de Hacienda, por lo que hacía a la encomienda a las Diputaciones provinciales), pero las cosas eran muy distintas, por el poder legislativo que se atribuye a las CCAA, y más distintas han sido con la evolución del sistema de financiación, con la delegación de competencias de gestión primero y de regulación después, si bien reservándose el Estado la competencia revisora a través de las Reclamaciones económico-administrativas, estando previsto actualmente que para algunos tributos, los del art. 54.1 de la Ley 22/2009, puedan asumir la competencia revisora en los términos

del art. 59 de la misma Ley, circunstancia que hasta la fecha no se ha producido.

Esa misma Ley, creó dos órganos de coordinación de la gestión tributaria, el Consejo Superior para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria (art. 65), y los Consejos Territoriales para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria (art. 66). El primero se concibe como un órgano colegiado multilateral encargado de coordinar la gestión de los tributos cedidos entre la AEAT y las Administraciones tributarias de las CCAA, mientras que los segundos, de carácter bilateral, tienen encomendado dirigir y coordinar la gestión de los tributos cedidos en cada territorio autonómico. La eficacia de estos órganos, sin embargo, ha resultado bastante cuestionada por parte de la mayoría de CCAA.

Es razonable que una Hacienda Pública tenga su propia Administración para hacer efectivos sus derechos de contenido económico, pero la mixtura alcanzada con el sistema de financiación actual, donde los tributos propios son los menos en conjunto, y salvo alguna excepción también marginales en cuanto a sus efectos recaudatorios, fundamentalmente por el carácter extrafiscal de la mayoría de ellos en las Comunidades Autónomas, hace pensar en la eventual conveniencia de un Instituto, Consejo, Agencia o Autoridad, integrado por el Estado y las Comunidades Autónomas, que asumiera la función de aplicar el sistema tributario estatal, y en su caso por delegación los tributos propios de las Comunidades Autónomas que así lo decidieran. Y esa integración no pienso que deba producirse a nivel de los gobiernos o administraciones públicas estatal y autonómica, como luego se argumenta.

En Informe de la Comisión de Expertos de julio de 2017,⁵ también se realiza una descripción de los problemas que suscita el sistema actual de gestión de los tributos cedidos, y se realiza la propuesta de una Administración tributaria integrada, «La esencia de este modelo está en la articulación institucional de un marco de gobernanza de

⁵ Puede consultarse, especialmente pp. 60-65, en <<http://www.minhfp.gob.es/es-ES/Prensa/En%20Portada/2014/Documents/Informe%20expertos.pdf>>.

la gestión tributaria en el que participen el Estado y las CCAA. El propósito es hacer corresponsables de la aplicación del sistema fiscal a ambos niveles de gobierno, con el objetivo común de alcanzar el mejor cumplimiento tributario, uniformemente a lo largo de todo el territorio nacional. Para su instrumentación es deseable que todos los gobiernos implicados participen de forma regular en los órganos de decisión donde se conforma y dirige la política de gestión del sistema tributario. Esta participación conjunta contribuiría además a favorecer la responsabilidad fiscal, en la medida que haría más visible el papel de cada gobierno en el ejercicio del poder tributario, algo muy deseable a la vista de la incorrecta percepción que revelan los contribuyentes respecto de quién establece y exige los diferentes impuestos. Un modelo de administración integrada como el que se propone debería incluir también a las Comunidades de régimen foral, sin menoscabo de sus competencias de gestión de base constitucional. Sin la participación de estas Comunidades no se afrontaría plenamente la corrección de los problemas de coordinación, compartición de la información, economías de escala, etc. que recomiendan su adopción», y se concluye que una forma adecuada para ello sería la del Consorcio.⁶ La Administración tributaria integrada también se demandaba en el *Libro Blanco sobre Financiación Autónoma* de 1995⁷ y el Consejo de Política Fiscal y Financiera, en el Acuerdo 1/96, de 23 de septiembre, por el que se aprueba el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas para el quinquenio 1997-2001, se planteó la hipótesis de la gestión tributaria integrada.

Sin perjuicio de la bondad de este planteamiento, entiendo que la propuesta en esos términos está abocada a un camino lleno de

6 Esta propuesta, con salvedades, también parece que ha sido defendida por el Gobierno de la Generalitat Valenciana, según se informaba en <<http://valenciaplaza.com/la-comunitat-valenciana-propone-un-consorcio-de-la-agencia-estatal-tributaria-con-las-autonomicas>> (última consulta 5/10/2018), que después se ha calificado como una Agencia Tributaria de carácter federal, en <<https://valenciaplaza.com/soler-sobre-la-peticion-de-a-punt-de-ampliar-su-presupuesto-podemos-hacer-pocos-milagros>> (última consulta 12/10/2018)

7 Monasterio Escudero, C., Pérez García, F., Sevilla Segura, J. V., Solé Vilanova, J.: *Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas*. IEF, 1995.

obstáculos, precisamente por el protagonismo que puedan tener o querer llegar a tener unos gobiernos y otros, unas Administraciones u otras. Por ello, partiendo de la distinción entre el titular del derecho del crédito tributario, la Hacienda Pública, ya sea del Estado o de la Comunidad Autónoma, que crea el Derecho, y quien tiene la función encomendada de su gestión, la Administración, sea la estatal o la autonómica, sometida al Derecho, puede pensarse en una institución, que bien debiera tener relevancia constitucional, que estuviera llamada a aplicar el ordenamiento tributario, configurado por quien tiene competencia legislativa para ello, que es tanto el Estado, como las Comunidades Autónomas.

Que la Constitución atribuyera el control de las cuentas del sector público, incluidas las Comunidades Autónomas (art. 136 y 153), al Tribunal de Cuentas, no suscitó ni suscita ningún problema jurídico, aunque sí lo hubo por la creación de órganos de control externo autonómicos previstos o no en el correspondiente Estatuto, pero que se salvó por no poder menoscabar el control del Tribunal de Cuentas, que no es único, sino supremo (STC 187/1988, de 17 de octubre y 18/1991, de 31 de enero) y cuya posibilidad ya confirmaba en ese escenario el art. 22 de la LOFCA. El Tribunal de Cuentas es un órgano constitucional que depende directamente de las Cortes Generales. Tiene una tradición más que centenaria, pero en 1978, cuando se aprueba la Constitución está también tramitándose la reforma fiscal con las nuevas leyes del impuesto sobre la renta de las personas físicas y el impuesto sobre sociedades, y hasta esa fecha, los impuestos, como fuente de financiación del mayor gasto público que supuso el Estado del bienestar, no habían tenido la trascendencia que han llegado a alcanzar después.

Por tanto, siendo nominalmente el Senado una cámara de representación territorial, incluso susceptible de mejorarse en este aspecto para que realmente sea una auténtica cámara de representación territorial, podría establecerse la existencia de un Consejo Tributario, con funciones de aplicación del sistema tributario estatal y autonómico

compartido,⁸ y por tanto de marcado carácter instrumental, independiente y diferenciado de las distintas administraciones públicas y por ende de los Gobiernos de turno.

Las Cortes Generales y los Parlamentos autonómicos aprobarían las normas necesarias como consecuencia del principio de reserva de ley y la distribución competencial existente, con la competencia reglamentaria correspondiente, sin perjuicio de que seguiría en el mismo escenario la conformación del sistema de financiación, y los tira y afloja para obtener algún recurso a cambio de comportamientos que nada tienen que ver con el sistema de financiación, pero al menos se ganaría en seguridad jurídica, pues el contribuyente es uno, los entes con poder tributario varios, pero sería un gran paso que la entidad actuante que se relacionase con el contribuyente también fuese una, con criterios homogéneos en la aplicación de las normas, con las mismas posibilidades tecnológicas, sin suscitarse los problemas de competencia territorial, como por ejemplo en el ITPAJD y en el ISD cuando en un mismo documento constan hechos imposables con distintas Comunidades Autónomas a las que les pueda corresponder el rendimiento en virtud de la existencia de distintos puntos de conexión. Además, que el Estado no ha hecho dejación de las competencias en la regulación de la gestión de estos tributos lo evidencia la aprobación de los Reales Decretos 1074 y 1075/2017, de 29 de diciembre, que han incidido en este ámbito.

Esa Institución no tendría al Estado como su representado y en posición vigilante o confrontadas a las CCAA, como ocurre ahora con la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sería un institución que podría depender funcionalmente del Senado, sin perjuicio de la colaboración que en su configuración y nombramiento de sus órganos directivos pudieran tener también los parlamentos autonómicos, pero

⁸ Vid al respecto la propuesta formulada por García Moncó, A.: *Autonomía financiera de las Comunidades Autónomas*. Lex Nova, 1996, pp. 122 y 146, que propone a la Comisión General de Autonomías del Senado como el órgano que debe desempeñar la función preeminente en la ordenación jurídica del Modelo de Financiación Autonómica.

sin vinculación a Gobiernos y Administraciones, y sin perjuicio de que sus actos, finalizada la vía administrativa serían recurribles en el orden jurisdiccional.

Los órganos de coordinación de la gestión tributaria hasta ahora previstos en la legislación vigente, o las previsiones no materializadas en relación con las CCAA, han resultado insatisfactorios, no siendo esos los únicos aspectos que requieren una nueva reflexión, pues el Catastro realiza una función que trasciende al Estado y a la Administración de este, pues la proyección del mismo donde más se evidencia es en el ámbito de las Haciendas locales y en la valoración de inmuebles que se gravan por las CCAA en los impuestos sobre sucesiones y donaciones, en el de transmisiones patrimoniales onerosas, y en el Impuesto sobre el patrimonio, sobre el que a la vista de los informes anuales ya citados de la Inspección General del Ministerio de Hacienda, la inspección sobre el mismo deja bastante que desear, cuando en muchas ocasiones debiera ir pareja a la inspección llevada a cabo sobre el IRPF.

Por otro lado, eliminaría los problemas de intercambio de información entre las diferentes Administraciones tributarias, y aprovecharía de mejor forma las economías de escala sin afectar a la autonomía financiera, comportando en principio un alto nivel de eficacia y homogeneidad, al quedar la gestión de los ingresos públicos al margen del poder político y con responsabilidad única frente al Senado y en su caso, ante Parlamentos autonómicos. Es oportuno indicar que el Tribunal de Cuentas también debe remitir informes a los parlamentos autonómicos, conforme al art. 12 de su Ley orgánica, «Cuando la actividad fiscalizadora se refiera a las Comunidades Autónomas o a Entidades que de ellas dependan, el Informe se remitirá, asimismo, a la Asamblea Legislativa de la respectiva Comunidad y se publicará también en su «Boletín Oficial».

Sin duda, las previsiones del art. 137 CE, en virtud del cual las CCAA gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses, pudieran verse como un obstáculo a la propuesta, como por lo demás se ha venido señalando desde que se vienen planteando alternativas al

sistema actualmente vigente,⁹ así como la previsiones estatutarias que atribuyen también la competencia para la aplicación de los tributos, si bien en este caso siempre estarán condicionadas por lo que de acuerdo con el art. 157.3 CE, se pueda disponer.

Entendemos que la función de la aplicación de los tributos ejercida en los términos planteados no menoscabaría la autonomía constitucionalmente reconocida, pues también es interés de la Comunidad Autónoma que sus contribuyentes tengan la máxima seguridad jurídica en sus relaciones con la entidad que gestiona y aplica los tributos, y en definitiva, la actividad financiera no se agota con la aplicación de los tributos, pues es mucho más amplia o rica, pero en el aspecto que consiste en aplicar los tributos sí es verdaderamente instrumental, pues los ingresos obtenidos con esa actuación corresponderán al respectivo acreedor de la correspondiente obligación tributaria, esto es, en unos casos el Estado, y otros la Comunidad Autónoma a la que le corresponda el tributo según el punto de conexión establecido, pudiendo destinar esos ingresos a los gastos o fines que en el ejercicio de su autonomía decidan.

En fin, sobre la Administración Tributaria integrada se vienen efectuando numerosas propuestas desde los primeros problemas surgidos con el sistema instrumentado para la cesión de los impuestos del Estado, y que se ha acrecentado con el carácter compartido de la mayoría de ellos y la delegación de competencias normativas.

Sin duda, la mirada hacia estructuras adoptadas por países federales puede ser de interés, pero entiendo que en los Estados actuales, siendo el sistema tributario justo una exigencia constitucional, su aplicación también debiera tener un reconocimiento constitucional en cuanto al órgano responsable de ello, pues la función de los tributos actualmente

⁹ Por todos, vid. Ortiz Calle, E.: *La Agencia Estatal de Administración Tributaria*. Madrid, Universidad Carlos III, BOE, 1998; también en el prólogo, Zornoza Pérez afirma que «no es sencillo imaginar la fórmula para la articulación de una Administración integrada que, superando con creces el modelo hoy vigente, podría afectar al *derecho a la autoadministración* reconocido a los Entes territoriales para la gestión de sus propios intereses en el artículo 137 de la Constitución», p. 17.

no es la que se conocía en el momento de aprobarse la Constitución. Sin duda no es equiparable al poder judicial, que tiene una organización estatal, aun cuando también se han ido dado pasos con protagonismo de las CCAA, como la propuesta de miembros de la Sala de lo Civil y Penal de los Tribunales Superiores de Justicia o el recurso de casación autonómica, por ejemplo.

Una ciudadanía identificada con su hacienda sería un magnífico logro, y ello sería mucho más sencillo si solo hubiera una entidad que tuviera encomendada esa función y actuase con criterios y medios homogéneos en la aplicación de unos mismos tributos, y al menos evitaría comportamientos tan sonrojantes para algunos, como que una Administración autonómica concierte con la Administración del Estado que sea esta la que ejecute el patrimonio de los deudores de aquella a través del correspondiente procedimiento de apremio.

Si el Tribunal de Cuentas es el órgano supremo de control de la actividad económica y presupuestaria de todo el sector público, es más que razonable que la aplicación de los tributos estuviera en manos de un órgano único independiente, con relevancia constitucional, funcionalmente vinculado al Senado, y por ende a los parlamentos autonómicos.

