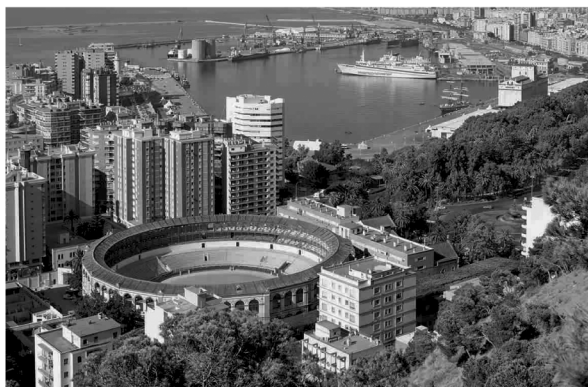


REVISTA DE ESTUDIOS REGIONALES

I.S.S.N.: 0213-7585

2ª EPOCA Enero-Abril 2007



78

MONOGRÁFICO XIV Jornadas de Estudios Andaluces **Modelos de financiación autonómica y financiación de los servicios básicos: Educación, Sanidad y Servicios Sociales**

Ponencias

Santiago Lago Peñas. La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común: Perspectivas de futuro

Guillem López Casasnovas. La descentralización fiscal en España en la disyuntiva de la nueva financiación autonómica. Algunas reflexiones generales y específicas al caso de la sanidad

Juan de Dios Jiménez Aguilera. La distribución territorial de los recursos sanitarios: Algunas propuestas

José Sánchez Maldonado, Carmina Ordóñez de Haro y Carmen Molina Garrido. La reforma de la financiación autonómica: Un escenario de reparto de los recursos basado en las necesidades de gasto

Alfonso Utrilla de la Hoz. La financiación de los Servicios Sociales en las Comunidades Autónomas

Juan Hernández Armenteros. La financiación de las universidades públicas presenciales. Análisis por Comunidades Autónomas del período 1996 a 2004

Luis Ángel Hierro Recio, Pedro Atienza Montero y David Patiño Rodríguez. La financiación autonómica de régimen general. Nivelación y corresponsabilidad fiscal desde una perspectiva comparada

J. Salvador Gómez Sala y José Sánchez Maldonado. Seguridad Social y Comunidades Autónomas

Jesús Sánchez Fernández. Financiación autonómica y población

Comunicaciones

La distribución de las competencias de gestión, recaudación, inspección y revisión en materia tributaria y la reforma de los estatutos de autonomía

Jesús Ramos Prieto
Universidad Pablo de Olavide

PALABRAS CLAVE: Comunidades Autónomas, Reforma de los Estatutos de Autonomía, Sistema de financiación de las Comunidades Autónomas, Autonomía tributaria, Administración tributaria, Agencias tributarias autonómicas, Competencias para la gestión, Eecaudación e inspección de los tributos.

KEY WORDS: Autonomous Communities, Reform of the Statutes of Autonomy, System of financing for the Autonomous Communities, Tax autonomy, Tax administration, Regional tax agencies, Powers for tax management, Collection, Control and resolution of conflicts.

Clasificación JEL: K34, H77

RESUMEN

La reforma de los Estatutos de Autonomía de las Comunidades Autónomas podría afectar a las competencias para la gestión, recaudación, inspección y resolución de conflictos respecto de los tributos estatales, cedidos total o parcialmente a las Comunidades Autónomas o no cedidos, los tributos autonómicos y los tributos locales. Los nuevos Estatutos de Autonomía ya aprobados o aún en fase de tramitación en las Cortes Generales, contienen novedades significativas respecto de la distribución de las competencias administrativas tributarias entre el Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales y desde la perspectiva de la propia organización de las administraciones tributarias, promoviendo la creación de agencias tributarias autonómicas similares a la agencia tributaria estatal.

ABSTRACT

The reform in the Autonomous Communities' Statutes of Autonomy could affect the powers for the management, collection, control and resolution of conflicts concerning central taxes, totally o partially assigned to Autonomous Communities or not assigned to them, regional taxes and local taxes. The new Statutes of Autonomy, passed or still being debated in the Spanish Parliament, introduce some significant changes related to the distribution of administrative powers between the central, regional and local governments and the organization of tax administration, encouraging the creation of regional tax agencies analogous with the central tax agency.

1. PLANTEAMIENTO GENERAL

El masivo proceso de reforma de los Estatutos de Autonomía en que nos hallamos inmersos va a traer consigo novedades relevantes respecto del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen general. El modelo implementado tras las últimas modificaciones operadas en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), por la Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre, afronta una inminente revisión como consecuencia del designio de reforzar aún más las competencias de las Haciendas autonómicas en materia tributaria. De modo que, una vez que se completen las reformas

estatutarias y se vuelva a retocar la LOFCA, paso que se vislumbra inevitable a corto plazo, las Comunidades Autónomas no sólo percibirán un mayor porcentaje de la recaudación de los impuestos estatales cedidos en su territorio, sino que además asumirán mayores competencias para su regulación y adquirirán una mayor participación en las tareas administrativas de su exigencia a los obligados tributarios.

Es justamente este último aspecto el que pretendemos analizar en el presente trabajo. Algunos de los nuevos textos estatutarios plantean de manera más o menos abierta y explícita una cierta reordenación de las competencias de aplicación de los tributos. Conviene precisar que tomamos aquí el término aplicación como comprensivo de *"todas las actividades administrativas dirigidas a la información y asistencia a los obligados tributarios y a la gestión, inspección y recaudación"*, conforme a la definición sentada por el artículo 83.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT). Núcleo central de las labores que desarrolla la Administración para hacer efectivos los tributos son, pues, las funciones administrativas encaminadas a la gestión, inspección y recaudación. La liquidación, que tradicionalmente era contemplada en nuestro Derecho positivo como un cometido separado (a título de ejemplo, puede verse el artículo 19 de la LOFCA), ha quedado configurada en la vigente concepción legal como un acto resolutorio englobado dentro de las funciones administrativas de gestión e inspección¹.

También parecen avecinarse modificaciones en el reparto de las competencias para la revisión en vía administrativa de los actos y actuaciones resultantes del desarrollo de esas funciones aplicativas, actividad revisora que abarca, según el artículo 213.1 de la citada LGT, los procedimientos especiales de revisión, el recurso de reposición y las reclamaciones económico-administrativas.

En este contexto parece oportuno llevar a cabo una primera aproximación al tema con el propósito de identificar cuáles son las principales diferencias que se avecinan en comparación con el marco normativo hasta ahora vigente. Las consideraciones que siguen tomarán como primer y fundamental punto de referencia el texto de los dos nuevos Estatutos de Autonomía ya aprobados por las Cortes Generales, a saber, la Ley Orgánica 1/2006, de 10 de abril, de Reforma de la Ley Orgánica 5/1982, de 1 de julio, de Estatuto de Autonomía de la Comunidad Valenciana y la Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio, de reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña. Pero también atenderemos al contenido provisional de las propuestas de reformas estatutarias que, procedentes de las Comunidades Autónomas de Andalucía –la más avanzada de estas iniciativas², Islas Baleares, Aragón y Canarias, ya han iniciado su tramitación parlamentaria en el Congreso de los Diputados³. No entraremos, pues, en el examen de aquellos otros proyectos que aún se encuentran en fase de discusión en el seno de los Parlamentos autonómicos de Galicia, La Rioja, Castilla-La Mancha, Asturias, Castilla y León o Murcia.

- 1 La liquidación se define, según al artículo 101.1 de la LGT, como *"el acto resolutorio mediante el cual el órgano competente de la Administración realiza las operaciones de cuantificación necesarias y determina el importe de la deuda tributaria o de la cantidad que, en su caso, resulte a devolver o a compensar de acuerdo con la normativa tributaria"*. En cuanto tal acto administrativo puede producirse como resultado del ejercicio bien de funciones administrativas de gestión tributaria, bien de funciones administrativas de inspección [artículos 117.1.i) y 141.g) de la LGT]. No obstante, los nuevos Estatutos de Autonomía no se ajustan demasiado a esta terminología –como tampoco lo hace la LOFCA–, por cuanto conservan, según comprobaremos más adelante, menciones a la liquidación como una actividad de aplicación de los tributos diferenciada de la gestión y la inspección.
- 2 Vid. Propuesta de reforma del Estatuto de Autonomía de Andalucía (*Boletín Oficial de las Cortes Generales. Congreso de los Diputados*, VIII Legislatura, núm. 246-1, de 12 de mayo de 2006). Una vez aprobado el texto por el Pleno del Congreso de los Diputados en su sesión de 2 de noviembre de 2006 (*Boletín Oficial de las Cortes Generales. Congreso de los Diputados*, VIII Legislatura, núm. 246-8, de 7 de noviembre de 2006), manejamos para este trabajo la versión reflejada en el Informe emitido por la Ponencia Conjunta de la Comisión General de Comunidades Autónomas del Senado y la Delegación del Parlamento de Andalucía (*Boletín Oficial de las Cortes Generales. Senado*, VII Legislatura, núm. 18, de 29 de noviembre de 2006).
- 3 Vid. *Boletín Oficial de las Cortes Generales. Congreso de los Diputados* (VIII Legislatura), Propuestas de reforma de los Estatutos de Autonomía de las Islas Baleares (núm. 251-1, de 30 de junio de 2006), Aragón (núm. 253-1, de 8 de septiembre de 2006) y Canarias (núm. 261-1, de 22 de septiembre de 2006).

2. BASES CONSTITUCIONALES

La Constitución Española de 1978 no contiene ningún precepto que profile específicamente un reparto de las competencias administrativas en materia tributaria entre el Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales. En consonancia con la flexibilidad con la que se acometió la configuración básica de las Haciendas autonómicas y locales (artículos 142 y 156 a 158), el constituyente renunció a fijar un modelo constitucional cerrado y rígido en esta materia. Sin embargo, tal flexibilidad no implica que no existan, más allá de los genéricos principios de eficacia y coordinación a los que el artículo 103.1 subordina toda actuación de la Administración Pública, algunos condicionantes o directrices que no pueden pasarse por alto.

El primero de ellos deriva de la potestad para “establecer y exigir” tributos que el artículo 133.2 reconoce a las Comunidades Autónomas y a las Corporaciones Locales. La exigencia de tributos, como actividad administrativa diferenciada de su establecimiento y consiguiente ordenación mediante ley, presupone la atribución de facultades en los órdenes de gestión, recaudación, inspección y resolución de conflictos, así como la disposición de una organización y de medios para llevarla a cabo. Por tanto, este precepto legitima a entes territoriales como las Comunidades Autónomas para crear sus propias Administraciones fiscales, en el marco de la competencia para la organización de sus instituciones de autogobierno y de la autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias que les reconocen, respectivamente, los artículos 148.1.1.^a y 156.1 del texto constitucional.

La segunda norma que traeremos a colación es el artículo 149.1.14.^a, que otorga al Estado competencia exclusiva sobre la “*Hacienda general y la Deuda del Estado*”. El Tribunal Constitucional ya ha tenido oportunidad de confirmar que, en virtud de este título competencial, aquél es titular de las competencias para aplicación de los tributos estatales. Cuando el Estado crea un impuesto lo hace “*en el ejercicio de la competencia exclusiva prevista en el art. 149.1.14 CE (...), en relación con el 133.1 CE*” y, en tal medida, es a él “*a quien en principio corresponde su desarrollo y ejecución (...), salvo que decida delegarla al amparo del art. 156.2 CE, o ex art. 157.1, a ceda la gestión del tributo (...), o, en fin, la Comunidad Autónoma ostente otro título competencial que la habilite para ello*» (Sentencias 16/2003, de 30 de enero, fundamento jurídico 10, y 76/2003, de 10 de abril, fundamento jurídico 4).

Por último, aludiremos al artículo 156.2, conforme al cual 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*”. Al despejar el camino para una eventual reordenación del ejercicio de competencias tributarias entre la Hacienda estatal y las Haciendas autonómicas, un sector doctrinal ha predicado de esta previsión la virtualidad de permitir la aplicación de modelos fiscales distintos, sin que ello comporte una merma del poder financiero del Estado⁴.

3. LA DISTRIBUCIÓN DE LAS COMPETENCIAS ADMINISTRATIVAS TRIBUTARIAS PREVIA A LA REFORMA DE LOS ESTATUTOS DE AUTONOMÍA

En este apartado efectuaremos una breve descripción de las competencias ejecutivas asumidas por las Comunidades Autónomas con relación a los diversos tipos de recursos tributarios con que cuentan al amparo del artículo 157.1.a) y b) de la Constitución (tributos cedidos total o parcialmente, recargos sobre impuestos estatales y tributos propios), así como respecto de los recursos tributarios ajenos cuya recaudación corresponde en su integridad al Estado (tributos estatales no cedidos) y a las Entidades Locales (tributos propios).

La mayoría de las reglas de reparto que vamos a examinar se formulan en los artículos 19 y 20 de la LOFCA, que se limitaron en su día a reproducir casi literalmente gran parte de lo que con carácter previo se había estipulado en los artículos 46 y 48.2 del primer Estatuto de Autonomía de Cataluña, aprobado por la ya derogada

4 Cfr. Tornos Mas, J., Aja E., Font i Llovet, T., Perulles Moreno, J. M., y Alberti Rovira, E. (1988), p. 178-179. Para una visión crítica del artículo 156.2 vid. Lampreaue Pérez, J. L. (1988), p. 504-505.

Ley Orgánica 4/1979, de 18 de diciembre. Junto con la LOFCA tendremos presentes, asimismo, los restantes Estatutos de Autonomía aprobados durante los primeros años de puesta en marcha del Estado autonómico⁵.

3.1. Tributos propios de las Comunidades Autónomas

De acuerdo con el artículo 19.1 de la LOFCA, corresponde a cada Comunidad Autónoma la gestión, liquidación, recaudación e inspección de sus tributos propios⁶, para lo que disfrutará de *"plenas atribuciones para la ejecución y organización de dichas tareas, sin perjuicio de la colaboración que pueda establecerse con la Administración Tributaria del Estado, especialmente cuando así lo exija la naturaleza del tributo"*⁷. Declaraciones análogas pueden localizarse en los diferentes Estatutos de Autonomía aprobados en el momento de creación de las Comunidades Autónomas.

En cuanto a las competencias para la revisión en vía administrativa el artículo 20.1 de la LOFCA, al igual que los Estatutos, alude únicamente al conocimiento de las reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra los actos dictados por las respectivas Administraciones en materia tributaria. En el caso de los tributos propios de las Comunidades Autónomas, la letra a) de este precepto asigna tal función a *"sus propios órganos económico-administrativos"*. Aunque no se diga de modo expreso, el principio de autonomía implica que entra dentro de las atribuciones de cada Comunidad Autónoma el desarrollo de los demás cauces de revisión previos a la jurisdicción contencioso-administrativa previstos en la LGT (procedimientos especiales y recurso de reposición).

3.2. Tributos estatales cedidos total o parcialmente a las Comunidades Autónomas

La cesión total o parcial de impuestos estatales a una Comunidad Autónoma lleva aparejado, según el artículo 19.2 de la LOFCA, el efecto de que ésta *"podrá asumir por delegación del Estado la gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión, en su caso, de los mismos, sin perjuicio de la colaboración que pueda establecerse entre ambas Administraciones, todo ello de acuerdo con lo especificado en la Ley que fije el alcance y condiciones de la cesión"*. Sólo quedan excluidos expresamente de esta previsión el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre el Valor Añadido y los Impuestos Especiales de fabricación, cuya exacción continúa siendo desarrollada por la Administración tributaria del Estado.

Desde el punto de vista de su instrumentación jurídico-formal, se trata de una delegación intersubjetiva de competencias operada directamente por normas legales ordinarias —la Ley general de cesión y las correspondientes Leyes específicas de cesión a cada Comunidad Autónoma— y no mediante un acuerdo entre Administraciones. Tal

- 5 Los preceptos estatutarios sobre las competencias administrativas de las Comunidades Autónomas de régimen general —excluidas, por ende, Navarra y País Vasco— en materia tributaria son los siguientes: artículo 54 de la Ley Orgánica 1/1981, de 6 de abril (EA de Galicia); artículo 60 de la Ley Orgánica 6/1981, de 30 de diciembre (EA de Andalucía); artículo 45 de la Ley Orgánica 7/1981, de 30 de diciembre (EA del Principado de Asturias); artículo 50 de la Ley Orgánica 8/1981, de 30 de diciembre (EA de Cantabria); artículos 49 a 51 de la Ley Orgánica 3/1982, de 9 de junio (EA de La Rioja); artículos 43 y 44 de la Ley Orgánica 4/1982, de 9 de junio (EA de la Región de Murcia); artículo 54 de la Ley Orgánica 5/1982, de 1 de julio (EA de la Comunidad Valenciana); artículo 60 de la Ley Orgánica 8/1982, de 10 de agosto (EA de Aragón); artículo 52 de la Ley Orgánica 9/1982, de 10 de agosto (EA de Castilla-La Mancha); artículo 62 de la Ley Orgánica 10/1982, de 10 de agosto (EA de Canarias); artículos 60,e), f) y h) y 61.7 de la Ley Orgánica 1/1983, de 25 de febrero (EA de Extremadura); artículos 67 y 70 de la Ley Orgánica 2/1983, de 25 de febrero (EA de las Islas Baleares); artículo 56 de la Ley Orgánica 3/1983, de 25 de febrero (EA de la Comunidad de Madrid); artículo 46.1 de la Ley Orgánica 4/1983, de 25 de febrero (EA de Castilla y León).
- 6 Como se ha indicado más arriba, en la concepción de la vigente LGT la liquidación queda subsumida dentro de las funciones de gestión o de inspección, según los casos.
- 7 Este precepto, escribe Lago Montero, J. M. (2000), p. 90, abre la puerta *"a la constitución de diversas Administraciones Tributarias Autonómicas, encargadas de la aplicación del subsistema tributario autonómico en su caso existente, que gozarán de las prerrogativas establecidas en las leyes en los mismos términos que la Administración Tributaria del Estado"*.

circunstancia, apunta la doctrina, le garantiza una notable dosis de estabilidad⁸. El alcance y condiciones de esta delegación se concreta actualmente en los artículos 46 y siguientes de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía. A ella se remiten en bloque las Leyes específicas de cesión a las diferentes Comunidades Autónomas (Leyes 17 a 31/2002, de 1 de julio).

En realidad la delegación se traduce en una reordenación parcial del ejercicio de competencias, no sólo porque no afecta a la totalidad de los tributos cedidos, sino porque, como detallan los preceptos mencionados de la Ley 21/2001, tampoco se extiende a todas las competencias de gestión, recaudación, inspección y revisión. En particular, una de las competencias más significativas que el Estado no delega es, tal y como subraya el artículo 20.1.b) de la LOFCA, el conocimiento de las reclamaciones económico-administrativas promovidas contra los actos de aplicación de estos tributos estatales dictados por las Comunidades Autónomas. No obstante, el apartado 2 de dicho precepto abre la puerta al mismo tiempo para que pueda reconocerse a aquéllas una participación en la composición de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales estatales⁹.

3.3. *Recargos sobre impuestos estatales*

Nada dicen ni el artículo 19 de la LOFCA ni los Estatutos de Autonomía acerca de las funciones administrativas de aplicación de los recargos que las Comunidades Autónomas están facultadas para establecer sobre determinados tributos del Estado, con base en el artículo 12 de dicho texto legal. En cambio, el artículo 20.1.c) de la LOFCA sí los menciona en aras de reservar a los órganos económico-administrativos del Estado la competencia para conocer y resolver las reclamaciones económico-administrativas que se susciten con motivo de su imposición.

Ante el silencio legal acerca de cuál es Administración fiscal titular de las competencias para la gestión, recaudación e inspección de los recargos, en la doctrina hay un amplio consenso en el sentido que la solución más aconsejable para dar salida a este aparente vacío normativo es confiar tales funciones a la Administración responsable de administrar el impuesto al cual se yuxtapone el recargo, invocando para ello razones de economía, eficacia y coordinación. Con arreglo a esta solución, las Haciendas autonómicas deberían encargarse de administrar los recargos sobre los impuestos cedidos cuya aplicación hayan asumido por delegación del Estado. En cambio, la Administración estatal habría de gestionar los que se articulen sobre la base o la cuota de impuestos que ella esté encargada de exigir a los contribuyentes. De cualquier modo, el tema carece en la actualidad de mayor trascendencia, dada la inexistencia de esta impopular fuente de ingresos en la generalidad de las Comunidades Autónomas.

3.4. *Tributos estatales no cedidos a las Comunidades Autónomas*

A tenor del artículo 19.3 de la LOFCA y de los preceptos concordantes de los Estatutos de Autonomía, las competencias de gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión, en su caso, de los demás tributos del

8 Para Ramallo Massanet, J. (1988), p. 548, esta delegación equivale por su automatismo a "una distribución de competencias", puesto que la Administración del Estado sólo podrá recuperar el ejercicio de las competencias delegadas previa modificación de dicha normativa legal. En parecidos términos se expresa Falcón y Tella, R. (2000), p. 123-124, que concluye que "aunque la Ley hable de «delegación» del Estado, no se trata en sentido propio de una delegación, que supondría la avocabilidad de la competencia por el delegante, sino de una verdadera atribución normativa de la competencia". En sentido contrario, Cayón Galiardo, A., y Bueno Maluenda, C. (2000), p. 18, defienden que esta técnica se amolda a las características de "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»".

9 Los términos en que puede materializarse esta participación autonómica, susceptible de llegar a traducirse en la creación de una Sala Especial dentro del respectivo Tribunal Económico-Administrativo Regional, se concretan en la disposición adicional decimotercera de la LGT, así como en el artículo 31 del Reglamento General de desarrollo de dicha Ley en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

Estado recaudados en cada Comunidad Autónoma se reservan a la Administración tributaria estatal, *“sin perjuicio de la delegación que aquélla pueda recibir de ésta y de la colaboración que pueda establecerse, especialmente cuando así lo exija la naturaleza del tributo”*. Esta norma no avanza, por tanto, prácticamente nada con respecto a la posibilidad de descentralización de la Administración fiscal contemplada genéricamente en el artículo 156.2 de la Carta Magna, antes comentado.

3.5. Tributos propios de las Entidades Locales

Aunque no se recoge de manera expresa en la LOFCA, las Comunidades Autónomas también pueden intervenir, a título de delegados o de colaboradores, en la exigencia de los tributos propios de las Haciendas Locales¹⁰.

Bastantes Estatutos de Autonomía incluyeron en su momento una referencia explícita a esta cuestión. Varios de ellos remitieron simplemente a la legislación estatal el establecimiento de mecanismos concretos de colaboración entre las Administraciones fiscales autonómicas y locales para un mejor desarrollo de las funciones de gestión, recaudación e inspección de los tributos¹¹. Otros Estatutos fueron aún más lejos, pues no se limitaron a prever la regulación legal por el Estado de esta posible actividad de colaboración, sino que también contemplaron expresamente la posibilidad de que los Entes Locales deleguen en la Comunidad Autónoma el ejercicio de las competencias para la exacción de sus tributos propios¹².

Alusiones similares encontramos en la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, cuyo artículo 106.3 declara que es competencia de las Entidades Locales la gestión, recaudación e inspección de sus tributos propios, *“sin perjuicio de las delegaciones que puedan otorgar a favor de las Entidades locales de ámbito superior o de las respectivas Comunidades Autónomas, y de las fórmulas de colaboración con otras Entidades locales, con las Comunidades Autónomas o con el Estado, de acuerdo con lo que establezca la legislación del Estado.”*

Esa posible delegación de competencias en la Comunidad Autónoma es desarrollada por el artículo 7 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo. Para hacerla efectiva se requiere un acuerdo del Pleno de la Corporación que delimite su alcance y contenido, acuerdo que, una vez aceptada la delegación por el órgano correspondiente de gobierno del ente público delegado, será objeto de publicación para su general conocimiento en el Boletín Oficial de la Provincia o de la Comunidad Autónoma.

En cuanto a los mecanismos de colaboración, el artículo 8.1 del Texto Refundido dispone que *“las Administraciones tributarias del Estado, de las comunidades autónomas y de las entidades locales colaborarán en todos los órdenes de gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales”*. El apartado 2 de dicho precepto traduce esta previsión genérica en varias fórmulas singulares:

- Intercambio mutuo de información e intercomunicación técnica a través de los respectivos centros de informática.
- Prestación recíproca de asistencia a los efectos de sus respectivos cometidos y de los datos y antecedentes que reclamen.
- Comunicación inmediata de los hechos con trascendencia tributaria que se pongan de relieve en el curso de actuaciones de comprobación e investigación.
- Elaboración y preparación de planes de inspección conjunta o coordinada sobre objetivos, sectores y procedimientos selectivos.

10 Sobre este tema nos remitimos al completo estudio de Sánchez Blázquez, V. M. (2006) y a la bibliografía allí citada.

11 Vid. artículo 53.2 del EA de La Rioja, artículo 43.3 del EA de la Región de Murcia, artículo 53.Dos del EA de Aragón y artículo 52.2 del EA de Castilla y León.

12 Vid. artículo 48.2 del EA Cataluña, artículo 49.2 del EA de Galicia, artículo 62.2 del EA de Andalucía, artículo 48.1 y 2 del EA de Castilla-La Mancha y artículo 51.2 del EA de Cantabria.

4. LA DISTRIBUCIÓN DE COMPETENCIAS ADMINISTRATIVAS TRIBUTARIAS EN LA REFORMA DE LOS ESTATUTOS DE AUTONOMÍA

Efectuamos a continuación una síntesis del contenido de los preceptos que dedican a la administración de los tributos los nuevos Estatutos de Autonomía ya aprobados (Comunidad Valenciana y Cataluña) o aquellos que se encuentran todavía en fase de tramitación parlamentaria en las Cortes Generales (Andalucía, Islas Baleares, Aragón y Canarias).

4.1. Aspectos organizativos: la creación de agencias o servicios tributarios autonómicos

Si hay un punto en el que están coincidiendo sin excepción todos los nuevos Estatutos es en promover la creación de un organismo específicamente encargado de llevar a cabo la aplicación de los recursos tributarios en el ámbito territorial de la respectiva Comunidad Autónoma, bajo la denominación de agencia o servicio tributario autonómico¹³.

Así lo hace el Estatuto de la Comunidad Valenciana, que alude en su artículo 69.1 y 3 a un Servicio Tributario Valenciano sin añadir más detalles en cuanto a su régimen de organización, estructura y funcionamiento. Algo más concreta el Estatuto de Cataluña en su artículo 204.4 al disponer que la Agencia Tributaria de Cataluña debe crearse por ley del Parlamento y cuenta con plena capacidad y atribuciones para la organización y el ejercicio de las funciones a que luego nos referiremos¹⁴.

Las demás propuestas de reformas estatutarias estudiadas siguen la misma pauta. El artículo 181 del Proyecto de Estatuto de Andalucía ordena que la organización de la Administración de la Comunidad Autónoma en materia tributaria adoptará la forma que mejor responda a los principios previstos con carácter general en la Constitución y en el propio Estatuto, velando especialmente por la efectiva aplicación de los recursos a su cargo y luchando contra el fraude fiscal (apartado 1). Con tal objetivo una ley deberá crear la llamada Agencia Tributaria Andaluza (apartado 2).

A la creación de la correspondiente agencia mediante ley del Parlamento autonómico se refieren asimismo el artículo 133.1 del Proyecto de Estatuto de las Islas Baleares¹⁵, el artículo 106.4 del Proyecto de Estatuto de Aragón y la disposición adicional segunda del Proyecto de Estatuto de Canarias.

La creación de una entidad con personalidad jurídica independiente, a imagen y semejanza de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, con atribuciones para la aplicación de la totalidad de los tributos de competencia autonómica responde a la potestad de autoorganización de las Comunidades Autónomas en el campo fiscal. Tal potestad se funda, a su vez, en la vertiente organizativa del principio de autonomía que se infiere de la competencia para la organización de sus instituciones de autogobierno (artículo 148.1.1.ª de la Constitución). No hay, pues, impedimentos, para dar este paso, toda vez que no estamos ante una decisión con relevancia constitucional, sino basada sencillamente en razones de oportunidad¹⁶.

13 En cuanto al concepto de agencia, no está de más acudir al artículo 2.1 de la Ley 2/2006, de 18 de julio, de Agencia estatales para la mejora de los servicios públicos, que las define como "*entidades de Derecho público, dotadas de personalidad jurídica pública, patrimonio propio y autonomía en su gestión, facultadas para ejercer potestades administrativas, que son creadas por el Gobierno para el cumplimiento de los programas correspondientes a las políticas públicas que desarrolle la Administración General del Estado en el ámbito de sus competencias.*"

14 Conforme a la disposición final segunda, la Agencia Tributaria de Cataluña debe crearse por ley del Parlamento en el plazo de un año a partir de la entrada en vigor del Estatuto. En tanto tiene lugar la constitución de dicho organismo, las funciones que le correspondan serán ejercidas por los órganos que vinieran desempeñándolas hasta entonces.

15 La disposición transitoria décima señala que la Agencia Tributaria de las Islas Baleares debe crearse en el plazo de un año a partir de la entrada en vigor del Estatuto. Las funciones que le correspondan serán ejercidas mientras tanto por los órganos que las desarrollen hasta ese momento.

16 En este sentido se pronuncia Calvo Ortega, R. (2005), p. 197, quien concluye que la extensión de la figura de la Agencia Tributaria a las Comunidades Autónomas "es una cuestión de conveniencia y oportunidad política y administrativa".

Ahora bien, compartimos la opinión de aquellos autores, como Lasarte Álvarez, que matizan que, aun siendo factible la alternativa de otorgar rango estatutario a organismos de este tipo, para adoptar la decisión de crear Agencias Tributarias propias bastaría la simple tramitación de un proyecto de ley autonómica, desde el momento en que cada Comunidad Autónoma tiene actualmente reconocidas competencias para diseñar la organización y estructura de su propia Administración¹⁷.

4.2. Competencias para la gestión, recaudación, inspección y revisión de los tributos autonómicos, estatales y locales

A. Hacia un reforzamiento de las Administraciones tributarias autonómicas. Referencias generales

El designio de extender al máximo, dentro de los límites constitucionales, la esfera competencial autonómica se aprecia en normas como el artículo 67.2 del Estatuto de la Comunidad Valenciana. Dispone este precepto que para alcanzar la autonomía financiera la Comunidad Autónoma contará, respecto de los instrumentos de financiación que integran la Hacienda autonómica, con *"las máximas atribuciones respecto a las actividades que comprenden la aplicación de los tributos y la resolución de las reclamaciones que contra dichas actividades se susciten, en los términos que determine la Constitución y la Ley Orgánica prevista en el artículo 157.3 de la misma."*

Por su parte, el artículo 175.2.d) de la Propuesta de Estatuto de Andalucía recoge la responsabilidad fiscal, de acuerdo con los principios constitucionales de generalidad, equidad, progresividad y capacidad económica y los de coordinación y transparencia en las relaciones fiscales y financieras entre las Administraciones públicas, como uno de los principios generales que han de inspirar la configuración de la Hacienda de la Comunidad Autónoma. A tal fin, ésta dispondrá de *"un espacio fiscal propio integrado por sus recursos de naturaleza tributaria, en el que desarrollará el ejercicio de sus competencias normativas de acuerdo con lo previsto en el artículo 157.2 de la Constitución Española y la gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación de los mismos."*

B. Tributos propios y tributos estatales cedidos totalmente a las Comunidades Autónomas

Los nuevos Estatutos conservan con pocas variaciones de contenido las reglas sobre distribución de las competencias de aplicación de los tributos propios y de los cedidos que contenían sus predecesores, aunque con algunos matices de redacción que enseguida reseñaremos.

a) Comunidad Valenciana

Casi ningún cambio se observa en el Estatuto de Autonomía de la Comunidad Valenciana, que viene presidido por una reiterada remisión general a la LOFCA en cuanto al ejercicio de las competencias financieras autonómicas. En consonancia con esta premisa, formulada de modo global en la disposición adicional primera, el artículo 75 dispone con carácter general que la gestión, recaudación, liquidación e inspección de los tributos propios y de los cedidos por el Estado, así como las formas de colaboración con relación a los impuestos del Estado *"se adecuarán a la Ley Orgánica establecida en el artículo 157.3 de la Constitución Española."* Con respecto a los tributos cuyo rendimiento se halle cedido a la Comunidad Autónoma, el artículo 69.2 abunda en la misma idea al señalar que el ejercicio de las competencias de gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de los actos dictados en vía de gestión *"se llevará a cabo en los términos fijados en la Ley Orgánica prevista en el artículo 157.3 de la Constitución, sin perjuicio de la colaboración que pueda establecerse con la Administración del Estado de acuerdo con lo que establezca la Ley que fije el alcance y condiciones de la cesión."* Este mismo artículo 69 encomienda en sus apartados 1 y 3 al Servicio Tributario Valenciano la aplicación de los tributos propios *"en régimen de descentralización funcional"*, amén del desarrollo de las funciones que en este campo se atribuyan a la Generalidad sobre los tributos cedidos con sujeción a la LOFCA.

17 Cfr. Lasarte Álvarez, J. (2005), p. 272. No obstante, este autor agrega que ello es una cuestión formal, dado que lo importante es la delimitación de las competencias del futuro organismo.

b) Cataluña

Conforme al artículo 203.4 del Estatuto de Cataluña, corresponden a la Generalidad la gestión, recaudación, liquidación e inspección de los tributos estatales cedidos totalmente y, en la medida en que le sean atribuidas por el Estado, de los cedidos parcialmente, de acuerdo con lo establecido en el artículo 204. Conviene aclarar en este punto que un tributo merecerá la calificación de cedido totalmente cuando la Generalidad asuma *“la totalidad de los rendimientos y capacidad normativa”*, mientras que la cesión tendrá carácter parcial cuando se le asigne simplemente *“una parte de los rendimientos y, en su caso, capacidad normativa”* (artículo 203.2)¹⁸. Estas previsiones deben completarse con el artículo 204.1, que faculta a la Agencia Tributaria de Cataluña para desarrollar tales competencias financieras de aplicación en todos los tributos propios de la Generalidad, así como, por delegación del Estado, en los tributos estatales cedidos totalmente.

De las normas cuyo contenido acabamos de exponer se desprende que el Estatuto catalán da por supuesto, con buena lógica, que la gestión, recaudación e inspección de los impuestos, tasas y contribuciones especiales establecidos por la Comunidad Autónoma es competencia exclusiva de ésta. De ahí que nada diga sobre el particular el artículo 203 al enunciar sus competencias financieras, a diferencia del artículo 40 del derogado Estatuto de Autonomía de 1979.

Cuando se trata de tributos cedidos la intervención de la Administración tributaria autonómica a título de delegada del Estado sólo está prevista, en principio, si la cesión es total en el sentido arriba explicado. En estos tributos cedidos totalmente (por ejemplo, el Impuesto sobre Patrimonio, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, entre otros), la delegación de competencias de aplicación es, pues, un efecto inherente a la plena atribución de la recaudación. Por el contrario, el tratamiento de un impuesto parcialmente cedido (como lo son el IRPF, el IVA o todos los Impuestos Especiales de fabricación, salvo el Impuesto sobre la Electricidad) es idéntico al de cualquier tributo estatal que no haya sido objeto de cesión. Salvo que se active alguna de las fórmulas que examinaremos en el apartado siguiente (delegación o colaboración a través de un consorcio), es la Hacienda del Estado la única llamada a desarrollar las funciones de gestión, recaudación e inspección.

c) Andalucía

El artículo 180 del Proyecto de Estatuto de Andalucía aborda por separado la delimitación de las respectivas competencias para la aplicación de los tributos propios y de los tributos cedidos por el Estado. En cuanto a los primeros, el apartado 1 recoge como competencias de la Comunidad Autónoma su gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión dentro de los límites fijados por la Constitución y la LOFCA. La Comunidad Autónoma dispondrá *“de plenas atribuciones para la organización y ejecución de dichas tareas, sin perjuicio de la colaboración que pueda establecerse con la Administración Tributaria del Estado, especialmente cuando así lo exija la naturaleza del tributo.”* Para los tributos estatales totalmente cedidos, el apartado 2 prevé que la Comunidad Autónoma asuma por delegación del Estado las referidas funciones aplicativas y revisoras, en los términos fijados por la LOFCA y concretados por la ley reguladora del alcance y condiciones de la cesión de tributos; todo ello, de nuevo, sin perjuicio de la colaboración que pueda establecerse con la Administración del Estado de acuerdo con este último texto legal. Como puede apreciarse, el modelo es similar al del Estatuto catalán, puesto que los tributos estatales parcialmente cedidos escapan, en un principio, a la esfera de actuación de la Administración fiscal autonómica.

18 La disposición adicional séptima del Estatuto de Cataluña contiene dos listados de los tributos estatales que tienen la consideración cedidos total o parcialmente. En realidad, se trata de una enumeración análoga a la que ya se recoge en la actualidad en el artículo 17.1 de la Ley 21/2001 y en las respectivas Leyes específicas de cesión a cada Comunidad Autónoma. No obstante, las disposiciones adicionales octava, novena y décima elevan por encima de los topes autorizados por el vigente artículo 11 de la LOFCA los porcentajes susceptibles de cesión del IRPF (50 por 100), los Impuestos Especiales de fabricación –excluido el Impuesto sobre la Electricidad– (58 por 100) y el IVA (50 por 100).

d) Islas Baleares

El artículo 129.3 del Proyecto de Estatuto de las Islas Baleares se asemeja también bastante a su equivalente del Estatuto catalán, ya que reserva a la Comunidad Autónoma la gestión, la recaudación, la liquidación, la inspección y la revisión de los tributos estatales cedidos totalmente y, en la medida en que tales competencias le sean atribuidas, de los cedidos parcialmente¹⁹. Desde un punto de vista funcional, la puesta en práctica de esas competencias, tanto en los tributos propios como, por delegación del Estado, en los tributos cedidos totalmente, se adscribe a la futura Agencia Tributaria autonómica (artículo 133.2). Previamente deberán acordarse, en el marco de la Comisión Mixta de Economía y Hacienda, los tributos cuya gestión, recaudación, liquidación e inspección entran en la esfera de actuación de la Agencia Tributaria de las Islas Baleares (artículo 133.3).

e) Aragón

Idénticas pautas se observan en el artículo 106 del Proyecto de Estatuto de Aragón. Este precepto asigna en su apartado 1 a la Comunidad Autónoma la gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de sus propios tributos y de los tributos cedidos totalmente por el Estado, de conformidad con la ley de cesión. Y según el apartado 2, en caso de cesión parcial de tributos estatales, también asumirá aquella *"la gestión, liquidación, recaudación e inspección, en su caso, de los mismos, de acuerdo con lo especificado en la ley que fije el alcance y condiciones de la cesión."* En uno y otro supuesto, añade el legislador estatutario, la cesión de un tributo comportará *"la transferencia de los medios personales y materiales necesarios para el ejercicio de dicha gestión."* Por último, el apartado 4 encomienda a la futura Agencia Tributaria de Aragón todas las funciones de aplicación de tributos indicadas.

f) Canarias

Tampoco observamos ningún elemento diferencial en los artículos 151.1 y 2 y en la disposición adicional segunda del Proyecto de Estatuto de Canarias, salvo la inevitable referencia al régimen económico y fiscal singular de las islas. La Comunidad Autónoma dispondrá de *"plenas atribuciones para la ejecución y organización"* de las tareas de gestión, liquidación, recaudación e inspección de sus propios tributos, al margen de la colaboración que pueda establecer con la Administración tributaria del Estado. Y de acuerdo con lo que especifique la ley que fije el alcance y condiciones de la cesión, la Administración fiscal autonómica asumirá por delegación del Estado la gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de los tributos cedidos –no se distingue a estos efectos entre cesión total o parcial–, sin que ello sea obstáculo para la apertura de cauces de colaboración entre ambas Administraciones. En ambos campos operará, una vez constituida, la futura Agencia Tributaria de Canarias.

C. Tributos estatales cedidos parcialmente a las Comunidades Autónomas y tributos estatales no cedidos

En coherencia con la ya mencionada competencia exclusiva sobre la Hacienda general, el Estado se reserva tanto la titularidad como, en un principio, el ejercicio de las competencias para la aplicación de los tributos parcialmente cedidos y de los tributos estatales que no se han visto inmersos en un proceso de cesión a las Comunidades Autónomas –como sucede con el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de no Residentes o el Impuesto sobre las Primas de Seguros–. Esta reserva competencial no cierra la puerta, sin embargo, a una eventual colaboración de las Administraciones autonómicas. Así se reconoce, siquiera con diferentes matices, en los nuevos textos estatutarios aprobados o en fase de tramitación que, pese a todo, incorporan en este ámbito una de sus novedades más destacadas.

a) Comunidad Valenciana

El nuevo Estatuto de la Comunidad Valenciana es, sin duda, el más escueto y menos innovador en este punto. A tenor de su artículo 69.3, cuando no se atribuyan a la Generalidad funciones de aplicación de los

19 A diferencia del Estatuto de Cataluña, que atiende fundamentalmente a la participación en el rendimiento a la hora de graduar el alcance total o parcial de la cesión de un impuesto estatal, el artículo 129.1 del Proyecto de Estatuto de las Islas Baleares habla también de *"cesión de capacidad normativa"*, advirtiendo que *"la cesión, tanto de los rendimientos como de la capacidad normativa, puede ser parcial o total en cada caso."*

tributos cedidos de acuerdo con la LOFCA, “se fomentarán las medidas para fortalecer la colaboración con la Administración Tributaria Estatal en la aplicación de las mencionadas funciones.” La definición de esas posibles técnicas de colaboración deberá ajustarse, dice además su artículo 75, a la ley orgánica dictada al amparo del artículo 157.3 de la Constitución Española. No hay, por tanto, ningún elemento sustancialmente novedoso con respecto al Estatuto precedente.

b) Cataluña

En el polo opuesto, el Estatuto de Cataluña ha avanzado mucho más en la delimitación de cauces que posibiliten una participación de la Comunidad Autónoma en la exacción de tributos estatales de cuyo producto no es beneficiaria o, en su caso, sólo lo es parcialmente. Eso sí, lo ha hecho sin asumir finalmente la posición maximalista del Proyecto aprobado en su día por el Parlamento de Cataluña, que propugnaba una práctica desaparición de la organización administrativa de la Hacienda estatal en territorio catalán²⁰. El artículo 204 del Estatuto, que ha sido tomado como pauta de referencia por los restantes Proyectos de Estatuto de Autonomía que estamos analizando, dice así en su apartado 2:

“2. La gestión, recaudación, liquidación e inspección de los demás impuestos del Estado recaudados en Cataluña corresponderá a la Administración Tributaria del Estado, sin perjuicio de la delegación que la Generalitat pueda recibir de éste, y de la colaboración que pueda establecerse especialmente cuando así lo exija la naturaleza del tributo.

Para desarrollar lo previsto en el párrafo anterior, se constituirá, en el plazo de dos años, un Consorcio o ente equivalente en el que participarán de forma paritaria la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Agencia Tributaria de Cataluña. El Consorcio podrá transformarse en la Administración Tributaria en Cataluña.”

Nada nuevo aporta el primer párrafo, que enlaza de forma directa con el Derecho hasta ahora vigente (artículo 156.2 de la Constitución, artículo 19.3 de la LOFCA y artículo 46.3 del Estatuto precedente). El elemento añadido aparece en el segundo párrafo, el cual ordena la constitución de un consorcio o ente equivalente entre la Agencia Tributaria estatal y la autonómica, con miras a encauzar desde un punto de vista orgánico la colaboración interadministrativa. De alcanzarse algún día la aspiración final de convertirla en “*Administración Tributaria en Cataluña*”, esta entidad de composición paritaria podría, además, aglutinar la aplicación de los tributos estatales (cedidos o no a la Comunidad Autónoma), los autonómicos y, en su caso, los correspondientes a los Entes Locales.

La figura de los consorcios aparece contemplada en el artículo 6 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. Está concebida como un instrumento para el desarrollo de los convenios de colaboración que la Administración General y los organismos públicos vinculados o dependientes de la misma podrán celebrar con los órganos correspondientes de las Administraciones de las Comunidades Autónomas en el ámbito de sus respectivas competencias. El apartado 5 de dicho precepto contiene unas reglas básicas acerca de su régimen jurídico:

- 20 Conforme al artículo 204.4 del Proyecto remitido a las Cortes Generales, correspondían a la Comunidad Autónoma “la gestión, recaudación, liquidación e inspección de todos los tributos estatales soportados en Cataluña.” Para una valoración crítica de la solución reflejada en el Proyecto de Estatuto durante su tramitación en el Parlamento autonómico vid. Medina Guerrero, M. (2005), p. 250-252, quien no duda en tildar de inconstitucional la atribución estatutaria a la Comunidad Autónoma de la aplicación de todos los impuestos cedidos, por oponerse frontalmente al artículo 156.2 de la Constitución. A juicio de este autor, cabría admitir a lo sumo que las Comunidades Autónomas asumieran como “competencias propias” en sus Estatutos la gestión de los impuestos enteramente cedidos. Pero en cuanto a los recursos tributarios del Estado (como los impuestos parcialmente cedidos) sólo es posible que se produzca una delegación, con todo lo que ello implica desde la perspectiva de su régimen jurídico (asunción del ejercicio, no de la titularidad de la competencia; conservación de atribuciones de control; posibilidad de revocación). En general, sobre la Propuesta aprobada por el Parlamento de Cataluña pueden consultarse los trabajos de Ferreira Lapata, J. J. (2006), p. 54-70 y García Novoa, C. (2006), p. 80 y ss.

"5. Cuando la gestión del convenio haga necesario crear una organización común, ésta podrá adoptar la forma de consorcio dotado de personalidad jurídica o sociedad mercantil. Los estatutos del consorcio determinarán los fines del mismo, así como las particularidades del régimen orgánico, funcional y financiero.

Los órganos de decisión estarán integrados por representantes de todas las entidades consorciadas, en la proporción que se fije en los Estatutos respectivos.

Para la gestión de los servicios que se le encomienden podrán utilizarse cualquiera de las formas previstas en la legislación aplicable a las Administraciones consorciadas."

Como complemento de lo anterior, el artículo 204.3 del Estatuto catalán ha otorgado rango estatutario a algunas previsiones sobre colaboración en la gestión de documentos con trascendencia tributaria y participación de la Comunidad Autónoma en la Administración tributaria del Estado, en cierto modo ya recogidas en el momento presente por la normativa reguladora de la cesión de tributos (artículos 47, 56 y 63 a 66 de la Ley 21/2001):

"3. Ambas Administraciones Tributarias establecerán los mecanismos necesarios que permitan la presentación y recepción en sus respectivas oficinas, de declaraciones y demás documentación con trascendencia tributaria que deban surtir efectos ante la otra Administración, facilitando con ello el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes.

La Generalitat participará, en la forma que se determine, en los entes u organismos tributarios del Estado responsables de la gestión, recaudación, liquidación e inspección de los tributos estatales cedidos parcialmente."

c) Andalucía

Tras las modificaciones introducidas durante su tramitación en el Congreso de los Diputados y el Informe emitido por la Ponencia Conjunta del Senado, el Proyecto de Estatuto de Andalucía se ha decantado por una solución que recuerda mucho a la del Estatuto catalán. El artículo 180.3 reserva a la Administración tributaria del Estado la *"gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión, en su caso, de los demás tributos del Estado recaudados en Andalucía"*, al margen de posibles decisiones de delegación y del despliegue de vías de colaboración en el marco de la Constitución y la LOFCA. Por su parte, los objetivos de gestión tributaria consorciada y de participación orgánica en la Hacienda estatal se plasman en el artículo 181, apartados 2 (segundo párrafo) y 3²¹:

"En relación con los demás impuestos cedidos gestionados por la Administración Tributaria del Estado en Andalucía, podrá establecerse un régimen de colaboración para su gestión compartida cuando así lo exija la naturaleza del tributo. A tal efecto, se constituirá en el ámbito de la Comunidad Autónoma un consorcio con participación paritaria de la Administración Tributaria estatal y la de la Comunidad Autónoma.

3. La Comunidad Autónoma participará, en la forma que se determine, en los organismos tributarios del Estado responsables de la gestión, liquidación, recaudación e inspección de los tributos estatales cedidos parcialmente."

Se aprecia con facilidad una importante diferencia en el alcance de las fórmulas de colaboración a través de consorcio arbitradas respectivamente por el Estatuto catalán y la Propuesta andaluza. El consorcio promovido en el primero tiene un carácter omnicompreensivo, por cuanto abarcará la exacción de todos los tributos estatales, cedidos parcialmente o no cedidos a la Comunidad Autónoma, que el Estado no haya delegado en ésta. En cambio, el consorcio a constituir entre el Estado y la Comunidad Autónoma de Andalucía sólo operará, tal y como está redactado actualmente el artículo 181.2 del Proyecto, en el campo de los tributos objeto de cesión parcial. Los tributos no cedidos quedarían, en consecuencia, fuera de su radio de acción.

21 La participación o colaboración de de la Comunidad Autónoma en la gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria vuelve a ser reclamada por el artículo 183.3.

d) Islas Baleares

El Proyecto de Estatuto de las Islas Baleares ratifica en su artículo 133.4 la competencia estatal para la gestión, liquidación, recaudación e inspección de los tributos estatales no cedidos y de los cedidos parcialmente, por supuesto sin excluir una posible delegación en la Comunidad Autónoma, ni la implementación de técnicas de colaboración. Para desarrollar estas últimas dispone que la Agencia Tributaria estatal y la autonómica *"podrán establecer los convenios de colaboración que estimen pertinentes."* Aunque se omite cualquier alusión a la creación de un consorcio, entendemos que nada impediría que tales convenios promuevan esta medida al amparo del mencionado artículo 6 de la Ley 30/1992.

e) Aragón

Sin mencionar tampoco de modo expreso el término consorcio, parece asimismo orientarse en esta dirección el artículo 106 del Proyecto de Estatuto de Aragón. Tras un llamamiento para que la Administración tributaria del Estado y de la Comunidad Autónoma fomenten *"los medios de colaboración y coordinación que sean precisos"* (apartado 5), se incorpora una previsión para que se constituya, *"de acuerdo con el Estado y mediante concierto, una organización común en la que participarán, de forma paritaria, la Administración Tributaria del Estado y la de la Comunidad Autónoma"* (apartado 6).

f) Canarias

Cosa distinta sucede en el Proyecto de Estatuto de Canarias, cuya disposición adicional segunda, apartados 3 a 5, guarda un acentuado paralelismo con el artículo 204 del Estatuto de Cataluña. Para hacer efectiva la colaboración de la Comunidad Autónoma con el Estado en la gestión, liquidación, recaudación e inspección de aquellos tributos estatales donde no opere la delegación de competencias, se impulsa la creación en un plazo de dos años de *"un Consorcio o ente equivalente en el que participarán de forma paritaria la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Agencia Tributaria de Canarias"*, con la pretensión de que pueda transformarse, llegado el caso, en *"la Administración Tributaria en Canarias"*. También se prevé la puesta en marcha de mecanismos de colaboración respecto de la presentación y recepción de declaraciones y demás documentación con trascendencia tributaria, con el fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, así como la participación autonómica en los *"entes u organismos tributarios del Estado responsables de la gestión, recaudación, liquidación e inspección de los tributos estatales cedidos parcialmente"*. Ahora bien, como elemento diferencial que no aparece en el resto de Estatutos estudiados se añade una cautela en pro de la suficiencia financiera de la Hacienda autonómica, consistente en que la denominada *"gestión tributaria consorcial (...) no implicará en ningún caso reajustes entre el Estado y la Comunidad Autónoma de los importes recaudados por los tributos preexistentes, que seguirán atribuyéndose a cada una de las administraciones de igual manera que se realizara antes del establecimiento del consorcio."*

D. Tributos locales

Con la sola excepción del Estatuto de la Comunidad Valenciana, todos los nuevos textos estatutarios aluden a la posibilidad de que la Comunidad Autónoma intervenga en la exacción de los tributos locales²².

Bien explícitos resultan en este sentido los artículos 204.5 y 218.4 del Estatuto de Cataluña. Sobre la base de que es competencia de los gobiernos locales gestionar, recaudar e inspeccionar sus tributos en el marco establecido por la normativa reguladora del sistema tributario local, ambos preceptos abren la vía no sólo para que la Agencia Tributaria de Cataluña pueda ejercer por delegación tales funciones, sino también para que las Entidades Locales puedan participar en dicho organismo.

En parecidos términos se expresan los artículos 181.4, 191.3 y 192.4 del Proyecto de Estatuto de Andalucía, habilitando a la Agencia Tributaria andaluza para prestar su colaboración a otras Administraciones.

22 En general, sobre el tratamiento de las Haciendas Locales en los nuevos Estatutos de Autonomía pueden consultarse los siguientes trabajos: Rubio de Urquía, J. I. (2005a), p. 7-10; Rubio de Urquía, J. I. (2005b), p. 7-10, y del mismo autor (2006), p. 7-10; Pagès Galtés, J. (2006), p. 11-42; Fernández López, R. I., y Ruiz Hidalgo, C. (2006), p. 43-52; Martín Fernández, J. (2006), p. 164-168; y Vilalta Ferrer, M. T. (2006).

Como particularidad se plantea, a modo de alternativa a la delegación de las funciones de gestión, recaudación e inspección, la posible concreción de *"alguna otra forma de colaboración"*.

Aunque sea sin una alusión directa a los tributos locales, no hay duda de que está pensando en ellos el artículo 133.6 del Proyecto de Estatuto de las Islas Baleares, el cual autoriza a la Agencia Tributaria autonómica a *"ejercer las funciones de recaudación y, en su caso, de gestión, inspección, liquidación y revisión de los recursos titularidad de otras administraciones públicas que, mediante ley, convenio, delegación de competencias o encargo de gestión, sean atribuidas a la comunidad autónoma de las Illes Balears."*

Al tratar de las relaciones financieras entre la Comunidad Autónoma y las Entidades Locales, el artículo 114.2 de la Propuesta de Estatuto de Aragón se limita a indicar que la primera colaborará con las segundas *"en la gestión, liquidación, recaudación e inspección de los tributos que tienen atribuidos, respetando su autonomía financiera y de conformidad con lo establecido en la legislación básica del Estado y la emanada de las Cortes de Aragón."*

Finalmente, la disposición adicional segunda de la Propuesta de Estatuto de Canarias deja constancia en su apartado 6 de que la Agencia Tributaria Canaria *"podrá realizar la gestión de tributos de ámbito local, a través de un convenio con la entidad local correspondiente."*

Hay otro punto de los nuevos Estatutos que también afecta al sistema tributario municipal, en particular a su componente más importante, el Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Nos referimos a la gestión del Catastro Inmobiliario²³. El Tribunal Constitucional ya tuvo ocasión de ratificar hace algunos años que su organización *"justamente por tratarse (...) de una institución común e indispensable para la gestión de alguno de los impuestos estatales más relevantes, es una competencia que ha de incardinarse sin lugar a dudas en la de Hacienda general del art. 149.1.14 C.E., correspondiendo, por tanto, de manera exclusiva al Estado"* (Sentencia 233/1999, de 16 de diciembre, fundamentos jurídicos 4 y 25)²⁴.

Algunos Estatutos de Autonomía contemplan la posibilidad de que la Comunidad Autónoma pueda colaborar con la Administración General del Estado en la gestión del Catastro. Así lo hacen el Estatuto de la Comunidad Valenciana en su artículo 51.3, que reclama para ello la formalización de los pertinentes convenios, y el Proyecto de Estatuto de Aragón, cuyo artículo 77.10.^a incluye esta colaboración entre las competencias de ejecución de la Comunidad Autónoma.

Bastante más lejos parece ir el artículo 221 del Estatuto de Cataluña. Este precepto insta, por un lado, al Estado y a la Generalidad para que acuerden los cauces de colaboración necesarios para asegurar la participación de la segunda en las decisiones y el intercambio de información que sean precisos para el ejercicio de sus competencias. Y ordena, por otro lado, la puesta en marcha de *"formas de gestión consorciada del Catastro entre el Estado, la Generalitat y los municipios, de acuerdo con lo que disponga la normativa del Estado y de manera tal que se garantice la plena disponibilidad de las bases de datos para todas las Administraciones y la unidad de la información."* El artículo 193 del Proyecto de Estatuto de Andalucía y el artículo 152 del Proyecto de Estatuto de Canarias no hacen sino reproducir casi literalmente ambos mandatos.

23 El artículo 1 del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, lo define como *"un registro administrativo dependiente del Ministerio de Hacienda en el que se describen los bienes inmuebles rústicos, urbanos y de características especiales tal y como se definen en esta Ley."*

24 En coherencia con este planteamiento, el artículo 4 del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario califica como competencia exclusiva del Estado *"la formación y el mantenimiento del Catastro Inmobiliario, así como la difusión de la información catastral"*, comprendiendo tales funciones, entre otros aspectos, *"la valoración, la inspección y la elaboración y gestión de la cartografía catastral"*. No obstante, el precepto autoriza a renglón seguido a que la Dirección General del Catastro ejerza directamente esta competencia o bien *"a través de las distintas fórmulas de colaboración que se establezcan con las diferentes Administraciones, entidades y corporaciones públicas"*, siempre que aquélla se reserve la superior función de coordinación de valores y de aprobación de las ponencias de valores.

E. Papel de las Comisiones Mixtas sobre financiación autonómica en materia de delimitación de las competencias administrativas tributarias

El artículo 210 del Estatuto de Cataluña ha dado carta de naturaleza a una Comisión Mixta de Asuntos Económicos y Fiscales, de composición paritaria, como *"órgano bilateral de relación entre la Administración del Estado y la Generalitat en el ámbito de la financiación autonómica"*. A este órgano incumbe, de manera general, *"la concreción, la aplicación, la actualización y el seguimiento del sistema de financiación, así como la canalización del conjunto de relaciones fiscales y financieras de la Generalitat y el Estado"*. En el terreno que aquí nos ocupa, asume varias funciones:

- Establecer los mecanismos de colaboración entre la Administración tributaria de Cataluña y la Administración tributaria del Estado, así como los criterios de coordinación y de armonización fiscal de acuerdo con las características o la naturaleza de los tributos cedidos [apartado 2,c].
- Establecer los mecanismos de colaboración entre la Generalidad y la Administración del Estado que sean precisos para el adecuado ejercicio de las funciones de revisión en vía económico-administrativa [apartado 2,g].
- Acordar los mecanismos de colaboración entre la Generalidad y la Administración General del Estado para el ejercicio de las funciones en materia catastral [apartado 2,h].

El Proyecto de Estatuto de Andalucía incluye en su artículo 184 una Comisión Mixta de idéntica denominación, composición y funciones, lo que nos permite omitir más detalles.

El planteamiento vuelve a reproducirse en la Comisión Mixta de Economía y Hacienda regulada en los artículos 125 y 126 del Proyecto de Estatuto de las Islas Baleares. La misma será el órgano encargado, entre otros cometidos, de concretar los tributos cuya gestión, recaudación, liquidación e inspección corresponderán a la Agencia Tributaria balear; de fijar los mecanismos de colaboración entre las Administraciones tributarias del Estado y la Comunidad Autónoma y los *"criterios de coordinación y armonización fiscal de acuerdo con las características o la naturaleza de los tributos cedidos"*; y, por último, de articular los cauces de la colaboración para el adecuado ejercicio de las funciones de revisión en vía económico-administrativa.

El Proyecto de Estatuto de Aragón acoge también en su artículo 109 una Comisión Mixta de Asuntos Económico-Financieros Estado-Comunidad Autónoma, a la que se reservan funciones de *"concreción, desarrollo, actualización, seguimiento y adopción de medidas de cooperación en relación con el sistema de financiación, así como la ordenación de las relaciones fiscales y financieras entre ambas Administraciones"*.

4.3. Competencias en materia revisión en vía económico-administrativa

El artículo 69.4 del Estatuto de la Comunidad Valenciana se ajusta con fidelidad a los dictados del vigente artículo 20 de la LOFCA. Los órganos económico-administrativos propios conocerán de las reclamaciones interpuestas contra los actos dictados por la Administración tributaria autonómica cuando se trate de tributos propios. En cambio, la asignación de la competencia para conocer de las reclamaciones interpuestas contra los actos relativos a tributos cedidos se ajustará a la LOFCA, sin perjuicio de que la Comunidad Autónoma participe en los órganos económico-administrativos del Estado en los términos que establezca la legislación dictada por éste.

Sin embargo, no puede decirse lo mismo del artículo 205 del Estatuto de Cataluña, del artículo 182 del Proyecto de Estatuto de Andalucía ni del artículo 139 del Proyecto de Estatuto de Canarias²⁵, que hacen gala de un reparto competencial donde no se distingue en ningún momento entre tributos propios y tributos estatales cedidos. Tales textos estatutarios sientan como regla general que la Administración autonómica debe asumir, *"por medio de sus propios órganos económico-administrativos"*, la revisión en vía administrativa de las reclamaciones

25 En virtud de la disposición adicional segunda (apartado 7) del Proyecto de Estatuto de Canarias, corresponderá al Gobierno de Canarias, a través de sus órganos propios de carácter económico-administrativos, la revisión por vía administrativa de los actos de gestión tributaria dictados por la Administración Tributaria de Canarias.

que los contribuyentes puedan interponer contra los actos de gestión tributaria dictados por la respectiva Agencia Tributaria autonómica. A modo de regla de cierre, se deja constancia de que la Comunidad Autónoma y el Estado podrán acordar los mecanismos de cooperación que sean precisos para el adecuado ejercicio de las funciones de revisión en vía económico-administrativa.

La ampliación de la esfera de actuación de los órganos económico-administrativos autonómicos supone una franca ruptura con el régimen actual. En virtud del artículo 20.1,b) de la LOFCA, los Tribunales Económico-Administrativos Regionales del Estado venían ostentando hasta la fecha la competencia exclusiva para conocer y resolver las reclamaciones presentadas contra los actos dictados por las Comunidades Autónomas en la aplicación de los tributos cedidos, terreno donde recuérdese que aquéllas intervienen en virtud de una delegación. Aunque ha sido discutida por presentar algunos inconvenientes²⁶, esta solución cuenta con el aval del Tribunal Constitucional. Su Sentencia 192/2000, de 13 de julio, reafirmó que residenciar las reclamaciones relativas a la tributación cedida en la estructura administrativa estatal es legítimo desde un punto de vista constitucional, como manifestación de la vinculación originaria de esta parcela del sistema tributario con la potestad tributaria originaria del Estado y la Hacienda general; y precisó, por añadidura, que no supone un atentado a la autonomía política y financiera de las Comunidades Autónomas²⁷. Los Tribunales Económico-Administrativos Regionales del Estado pierden ahora su función revisora en materia de tributos cedidos totalmente, dado que los Estatutos únicamente reservan a los órganos de la Administración General las competencias en materia de unificación de criterio. El choque frontal entre los preceptos estatutarios referidos y el artículo 20.1,b) de la LOFCA salta a la vista.

En nuestra opinión, tampoco encuentra acomodo en la actual redacción de la LOFCA el artículo 134 del Proyecto de Estatuto de las Islas Baleares, que reitera la competencia de los órganos económico-administrativos de la Comunidad Autónoma para la revisión en vía administrativa de las reclamaciones en *"aquellos tributos que gestione directamente"*, de nuevo sin perjuicio de las competencias en materia de unificación de criterio que correspondan a la Administración General del Estado. Como peculiaridad que no aparece en el Estatuto catalán ni en las Propuestas andaluza y canaria, se añade en que en aquellos tributos cuya gestión sea compartida deberán participar ambas Administraciones en la revisión en vía administrativa mediante *"órganos coparticipados"*. A tales efectos, la Comisión Mixta de Economía y Hacienda prevista en el artículo 125 del Proyecto acordará los mecanismos de cooperación que sean necesarios para el adecuado ejercicio de las funciones de revisión en vía económico-administrativa.

Idéntico problema se suscita con respecto al artículo 106.3 del Proyecto de Estatuto de Aragón, que, pese a ser bastante más conciso, se muestra inequívoco al declarar que la revisión en vía administrativa de los actos emanados de la Administración tributaria autonómica incumbe a *"sus propios órganos económico-administrativos"*. Sólo se atiende, una vez más, a la Administración de la que ha emanado el acto impugnado, no al tipo de recurso tributario –tributo propio o tributo estatal cedido– concernido.

5. VALORACIÓN GENERAL

5.1. Comunidades Autónomas y Administración Tributaria

Los preceptos que los nuevos Estatutos de Autonomía, ya aprobados o en fase de tramitación, dedican a las Haciendas autonómicas evidencian varias modificaciones tendentes a potenciar el papel desempeñado por las Comunidades Autónomas en las actividades administrativas de aplicación de los tributos y de resolución de recursos y reclamaciones. Esta pretensión puede hallar una explicación lógica en el hecho de que las dos últimas

26 Una certera identificación de tales inconvenientes puede verse en el Informe de la Comisión para el estudio y propuesta de un nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas a partir de 2002 (2002), p. 90, donde se concluye que "la Administración central sigue ejerciendo un cierto paternalismo sobre las Comunidades Autónomas, plasmado en esta tutela última de sus actos de gestión tributaria".

27 Para un análisis de la Sentencia 192/2000 vid. nuestro trabajo Ramos Prieto, J. (2001), p. 670-676.

grandes reformas del sistema de financiación autonómica, abordadas en los años 1996 y 2001, hayan procurado un incremento de la autonomía financiera y la corresponsabilidad fiscal de estos entes territoriales por la vía de atribuirles competencias normativas cada vez más amplias sobre los tributos estatales cedidos, pero con avances bastante más tímidos en el campo de la descentralización de la gestión, recaudación e inspección tributarias.

5.2. Reparto de funciones administrativas y tipología de los recursos tributarios autonómicos

El modelo de organización de la Administración tributaria bosquejado en esta segunda hornada de Estatutos de Autonomía continúa impregnado, pese a ciertas indefiniciones, de un carácter híbrido, a medio camino entre la alternativa de una Administración centralizada y la de una Administración descentralizada. Ello se traduce en una distribución de las funciones administrativas variable según los diversos tipos de recursos tributarios: tributos estatales no cedidos, tributos estatales cedidos parcialmente, tributos estatales cedidos totalmente y tributos propios. Bien distinta era, desde luego, la pretensión inicial del Proyecto de Estatuto de Autonomía de Cataluña aprobado por el Parlamento catalán en octubre de 2005, que se pronunció sin ambages a favor de una fórmula que facultaba a la Generalidad, como Administración tributaria única, para la exacción de todos los tributos estatales y autonómicos devengados en su territorio.

5.3. Agencias Tributarias autonómicas y órganos económico-administrativos propios

Como manifestación de su potestad de autoorganización, las Comunidades Autónomas conservan sus Administraciones tributarias propias, competentes para la aplicación de sus tributos propios y, por delegación del Estado, de los impuestos cedidos totalmente. No obstante, dos cambios relevantes se vislumbran en este ámbito. Por un lado, se ha pretendido proclamar como un gran logro la creación de las Agencias Tributarias autonómicas, iniciativa que carece de relevancia jurídico-constitucional y que, en todo caso, podía haberse adoptado en cualquier momento al margen del proceso de reforma estatutaria. Y por otro lado, destaca la extensión de las competencias de revisión de los órganos económico-administrativos propios de las Comunidades Autónomas a los actos de aplicación que éstas dicten, por delegación del Estado, con relación a los tributos cedidos totalmente. Este cambio obligará ineludiblemente a retocar la redacción vigente del artículo 20.1 de la LOFCA²⁸.

5.4. Efectividad de la reserva competencial del Estado y cauces de conexión con las Administraciones fiscales autonómicas

El Estado mantiene, por su parte, intacta la titularidad de las competencias para la exigencia de sus recursos tributarios privativos y de los tributos cuyo rendimiento comparte con las Comunidades Autónomas. Sin embargo, esta reserva competencial será cada vez menos perceptible en la práctica, a causa de la previsible incidencia de algunas técnicas de reordenación competencial, incluidas desde hace muchos años en la LOFCA y que los nuevos Estatutos de Autonomía quieren ahora potenciar al máximo en su diseño de aumentar la presencia de las Administraciones fiscales autonómicas. En concreto, los textos estatutarios abren tres puentes o vías de interconexión entre éstas y la Administración tributaria estatal:

- Posible delegación en la Comunidad Autónoma de las competencias para la gestión, recaudación e inspección de tributos estatales no cedidos o cedidos sólo parcialmente. De las tres opciones es, sin duda, la que queda más indeterminada.

28 La Comisión para el estudio y propuesta de un nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas a partir de 2002 (2002), p. 91, propuso en su día dos medidas en este campo. La primera, modificar la composición de los Tribunales Económico-Administrativos con el fin de convertirlos en órganos compartidos. Y la segunda, suprimir la doble instancia con respecto a los tributos cedidos, dejando subsistente el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio ante el Tribunal Económico-Administrativo Central. La solución adoptada en los Estatutos sobrepasa, como puede comprobarse, estas recomendaciones.

- Participación de la Comunidad Autónoma en los entes y organismos del Estado encargados de la exacción de los tributos parcialmente cedidos, opción lógica desde el momento en que aquella tiene un interés financiero directo y que repercute tanto en aspectos organizativos como funcionales. Algo se ha avanzado ya en esta línea durante los últimos años a través de los órganos regulados en el título IV de la Ley 21/2001 (Consejo Superior de Dirección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria y Consejos Territoriales de Dirección para la Gestión Tributaria).
- Colaboración con la Administración tributaria del Estado en el desarrollo de sus competencias de gestión, recaudación e inspección. Para materializarla se ha concebido, como gran novedad, la idea de constituir en cada Comunidad Autónoma un consorcio o ente equivalente, con participación paritaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la correspondiente Agencia Tributaria autonómica.

5.5. Los nuevos consorcios, lejanos de la idea de Administración tributaria única o integrada

La creación de consorcios entre el Estado y las Comunidades Autónomas, con personalidad jurídica propia, nos parecería positiva si supusiera un primer paso para materializar a medio plazo una propuesta bien conocida pero hasta ahora poco atendida: la *Administración tributaria única o integrada*, como organización administrativa común o compartida por la Hacienda estatal, las Haciendas autonómicas y, en su caso, las Haciendas locales²⁹. Tenemos serias dudas, en cualquier caso, de que este sea el objetivo final en que se esté pensando. Un indicio de ello lo aporta el hecho de que esta fórmula de colaboración organizativa y funcional quede circunscrita a la aplicación de los tributos estatales no cedidos y de los tributos compartidos, dejando al margen a los tributos propios de las Comunidades Autónomas y a los tributos estatales totalmente cedidos. Estas reclaman, pues, colaborar en la exacción de los tributos estatales que no son de su competencia, pero no parecen estar dispuestas a dejar que el Estado colabore en la aplicación de los tributos cuyo producto les corresponde en exclusiva. Con este recorte se difuminan bastante las ventajas inherentes al establecimiento de una estructura administrativa común (generación de economías de escala, simplificación, aligeramiento de la presión fiscal indirecta, concentración de la información con relevancia fiscal, formulación de criterios interpretativos homogéneos).

Por añadidura, las alusiones de los Estatutos a los consorcios adolecen de un exceso de parquedad y dejan en el aire numerosos interrogantes. Apenas detallan que su composición será paritaria y que se dispone de un plazo determinado para su constitución mediante el oportuno convenio de colaboración. Nada se dice sobre aspectos básicos de su régimen jurídico como la forma en que se ejercerá su dirección, a quién corresponderá la misma, los recursos humanos y materiales que se les adscribirán y, lo que es más importante, las funciones que desempeñarán. Tales indeterminaciones refuerzan la necesidad de que el Estado, al amparo del principio de coordinación de las Comunidades Autónomas con la Hacienda estatal, se valga de la LOFCA, como norma habilitada para regular el ejercicio de las competencias financieras autonómicas y "*las posibles formas de colaboración financiera entre las Comunidades Autónomas y el Estado*" (artículos 156.1 y 157.3 de la Constitución), para acometer una regulación básica de estas organizaciones administrativas. De lo contrario se correrá el riesgo de incurrir en excesivas disparidades entre las entidades que se pongan en funcionamiento en los diversos territorios.

29 La propuesta de una Administración tributaria integrada o compartida, con representación de los distintos niveles de gobierno titulares de los recursos recaudados por la misma, comienza a fraguarse durante los primeros años de la década de los noventa y alcanza su momento de mayor difusión a raíz de la publicación del denominado *Libro Blanco*: Monasterio Escudero, C., Pérez García, F., Sevilla Segura, J. V., y Solé Vilanova, J. (1995), p. 53-54, 70, 161-165 y 261-262. Sus autores la incorporaron como una de las actuaciones claves para llevar adelante el sistema de tributos compartidos preconizado en este conocido estudio y avanzaron las que podrían ser las líneas básicas de su organización y funcionamiento. Con posterioridad, la Comisión para el estudio y propuesta de un nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas a partir de 2002 (2002), p. 88, insistió en que únicamente podría alcanzarse una adecuada coordinación administrativa mediante la creación de una Agencia Tributaria única y compartida, encargada de la gestión de todos los tributos de titularidad estatal, como organismo en el que participen la generalidad de las Comunidades Autónomas y el Estado.

5.6. Valoración general. Incertidumbres y riesgos de las reformas estatutarias

La doctrina tiene identificados desde hace tiempo los principales inconvenientes que comporta la fragmentación interterritorial de las competencias en materia de gestión, recaudación, inspección y revisión de los tributos. Entre ellos sobresalen la desigualdad en los criterios administrativos de aplicación de los tributos, la posible infradotación de medios de las Administraciones tributarias inferiores, el previsible aumento de la presión fiscal indirecta para los contribuyentes y el creciente fraccionamiento de la información tributaria relevante. A nuestro modo de ver, algunas de las medidas incorporadas a los nuevos Estatutos de Autonomía se separan de las recomendaciones formuladas en los tres últimos *Libros Blancos* publicados por el Ministerio de Economía y Hacienda (1995, 1997 y 2001), por lo que podrían generar esos efectos indeseados si no se adoptan las debidas cautelas. En particular, el desapoderamiento de los órganos económico-administrativos estatales respecto de los tributos cedidos podría propiciar, en función de alcance más o menos amplio que se otorgue a la competencia de unificación de criterio del Estado, una creciente disparidad en la doctrina administrativa. O la creación de consorcios, como entidades con personalidad jurídica propia y de composición paritaria por el Estado y la Comunidad Autónoma respectiva, hará más complejas las relaciones entre los órganos periféricos y los órganos centrales de la Administración tributaria estatal, dificultando la aplicación del principio básico de jerarquía que ha de regir el funcionamiento de cualquier Administración pública por mandato del artículo 103.1 de la Constitución.

BIBLIOGRAFÍA

- AAVV (Director J. Lasarte Álvarez y Coordinadores F. D. Adame Martínez y J. Ramos Prieto), *El debate sobre el sistema de financiación autonómica (XX aniversario del Estatuto de Autonomía para Andalucía)*, Comares-Parlamento de Andalucía, Granada, 2003.
- ADAME MARTÍNEZ, F. D. (1998), *El sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen general*, Comares, Granada, 1998.
- CALVO ORTEGA, R. (2005), "El futuro de la financiación de las Comunidades Autónomas: algunas reflexiones", en AAVV (Editor J. E. Varona Alabern), *25 años de Financiación Autonómica*, Parlamento de Cantabria-Universidad de Cantabria, Santander, 2005, p. 189-197.
- CASADO OLLERO, G., GONZÁLEZ-PÁRAMO, J. M., LASARTE ÁLVAREZ, J., MARTÍN AYALA, J. M., MARTÍN QUERALT, J., PLAZA VILLASANA, L., y PÉREZ GARCÍA, F. (1997), *La cesión parcial del Impuesto sobre la Renta a las Comunidades Autónomas*, Comares, Granada, 1997.
- CAYÓN GALIARDO, A., y BUENO MALUENDA, C. (2000), "La gestión de los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas", *Revista Aragonesa de Administración Pública*, núm. 17, 2000, p. 11-56.
- Comisión para el estudio y propuesta de un nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas a partir de 2002 (2002), *Informe sobre la reforma del sistema de financiación autonómica*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002.
- FALCÓN Y TELLA, R. (2000), "Los tributos cedidos y las competencias normativas de las comunidades autónomas", *Papeles de Economía Española*, núm. 83, 2000, p. 118-126.
- FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I., y RUIZ HIDALGO, C. (2006), "Las competencias de las comunidades autónomas sobre las haciendas locales en los nuevos estatutos de autonomía", *Tributos Locales*, núm. 63, 2006, p. 43-52.
- FERREIRO LAPATZA, J. J. (2006), "El sistema de financiación autonómica en Cataluña: Estatuto y Constitución", *Revista Catalana de Derecho Público*, núm. 32, 2006, p. 37-74.
- GARCÍA NOVOA, C. (2006), "El sistema de financiación en la reforma del Estatuto catalán, ¿es compatible con el orden constitucional?", *Revista Catalana de Derecho Público*, núm. 32, 2006, p. 75-118.
- LAGO MONTERO, J. M. (1992), "Algunas consideraciones sobre la distribución de competencias de gestión tributaria en España", *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 219, 1992, p. 553-582.
- LAGO MONTERO, J. M. (2000), *El Poder Tributario de las Comunidades Autónomas*, Aranzadi, Pamplona, 2000.
- LAMPREAVE PÉREZ, J. L. (1988), "Artículo 156. Autonomía financiera de las Comunidades Autónomas y coordinación con la Hacienda estatal", en AAVV (Director O. Alzaga Villaamil), *Comentarios a las Leyes Políticas. La reforma del Estatuto de 1978*, t. XI, Edersa, Madrid, 1988, p. 509-558.
- LASARTE ÁLVAREZ, J. (2005), "La posible reforma de los Estatutos de Autonomía y su incidencia en el sistema de financiación", en AAVV, *Reforma del Estatuto de Autonomía de Andalucía*, vol. II, Parlamento de Andalucía, 2005, p. 245-279.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, J. (2006), "La incidencia del nuevo modelo de financiación autonómica en las haciendas locales de Cataluña: autonomía local y reserva de ley", *Revista Catalana de Derecho Público*, núm. 32, 2006, p. 151-180.
- MEDINA GUERRERO, M. (2005), "Financiación, Estatutos, Constitución", en AAVV (Coordinadores M. J. Perol Becerra), *La reforma del Estatuto de Autonomía para Andalucía: posibilidades y límites*, Instituto Andaluz de Administración Pública, Sevilla, 2005, p. 239-254.
- MONASTERIO ESCUDERO, C., PÉREZ GARCÍA, F., SEVILLA SEGURA, J. V., y SOLÉ VILANOVA, J. (1995), *Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1995.
- PAGÉS GALTÉS, J. (2006), "Las haciendas locales en el nuevo Estatuto de Catalunya", *Tributos Locales*, núm. 63, 2006, p. 11-42.
- RAMALLO MASSANET, J. (1988), "El reparto de competencias tributarias entre los distintos ámbitos de gobierno", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 60, 1988, p. 501-549.

- RAMOS PRIETO, J. (2001), *La cesión de impuestos del Estado a las Comunidades Autónomas*, Comares, Granada, 2001.
- RUBIO DE URQUÍA, J. I. (2005a), "Los tributos locales y el proceso de reforma estatutaria: Valencia rompe el fuego", *Tributos Locales*, núm. 53, 2005, p. 7-10.
- RUBIO DE URQUÍA, J. I. (2005b), "Los tributos locales en el proceso de reforma estatutaria: tras Valencia, Cataluña", *Tributos Locales*, núm. 55, 2005, p. 7-10.
- RUBIO DE URQUÍA, J. I. (2006), "Los tributos locales en el proceso de reforma estatutaria: tras Valencia y Cataluña, Andalucía", *Tributos Locales*, núm. 61, 2006, p. 7-10.
- SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M. (2006), *Relaciones interadministrativas en la aplicación de los tributos locales*, Servicio de Publicaciones del Cabildo de Lanzarote, Las Palmas de Gran Canaria, 2006.
- SEVILLA SEGURA, J. V. (2001), *Las claves de la financiación autonómica*, Crítica, Barcelona, 2001.
- TORNOS MAS, J., AJA E., FONT I LLOVET, T., PERULLES MORENO, J. M., y ALBERTI ROVIRA, E. (1988), *Informe sobre las Autonomías*, Civitas, Madrid, 1988.
- VILALTA FERRER, M. T. (2006), "La incidencia del nuevo modelo de financiación autonómica en las haciendas locales de Cataluña (aspectos económicos)", *Revista Catalana de Derecho Público*, núm. 32, 2006, p. 119-150.

