

A COLABORACIÓN ENTRE AS DISTINTAS ADMINISTRACIÓNS TRIBUTARIAS. ESPECIAL REFERENCIA Á FACENDA LOCAL*

Ana María Pita Grandal

Catedrática de dereito financeiro e tributario
na Universidade de Vigo

Jaime Aneiros Pereira

Doutor en dereito. Profesor de dereito financeiro
e tributario na Universidade de Vigo

1. Introducción

A Constitución española distribúe o poder financeiro entre tres niveis de goberno, a saber: Estado, comunidades autónomas e corporacións locais. A cada un destes niveis atribúelle autonomía para a xestión dos seus respectivos intereses pero, ó mesmo tempo, configura o sistema tributario de tal modo que é preciso contar cun sistema de relacións entre administracións que asegure a efectividade do sistema.

Esta relación ponse de manifesto, por exemplo, en tributos tales como o Imposto sobre bens inmobles ou na regulación dos impostos cedidos ás comunidades autónomas. Non obstante, é no ámbito dos procedementos tributarios onde se pon de manifesto esta triple presenza a través do establecemento dun sistema de relacións interadministrativas que nuns casos é necesario e, noutros, constitúe unha posibilidade da

* O presente traballo foi desenvolvido, en parte, ó abeiro do Proxecto de investigación PGIDT99PXI38102A "A xestión tributaria das comunidades autónomas: especial referencia a Galicia".

que poden facer uso. Ademais, debe terse en conta que as propias entidades locais poden colaborar entre si na xestión do sistema tributario local. Todo isto configura unha trama de relacións interadministrativas que deben ser concretadas e analizadas para o seu desenvolvemento práctico.

O obxectivo deste traballo consiste, precisamente, en analiza-las relacións interadministrativas que se producen entre os distintos niveis de Facenda, se ben centrámo-lo noso estudio nas relacións que se producen no ámbito dos tributos locais e isto por dous motivos, fundamentalmente. En primeiro lugar, debe terse en conta que a garantía da autonomía local xoga como un límite das competencias tributarias autonómicas e tamén das estatais. En segundo lugar, á vista do proceso de reforma no que está inmersa a Facenda local, cobra interese a análise destas relacións dende o punto de vista da Administración local e, especialmente, dende a perspectiva das deputacións provinciais como entidades locais que teñen como misión principal o apoio ós municipios integrados no seu territorio.

2. As relacións entre os órganos de distintas administracións dende o punto de vista dos principios de colaboración e coordinación

A distribución territorial do poder que consagra a nosa Constitución implica a existencia de diversas administracións públicas con autonomía para a xestión dos seus respectivos intereses. Non obstante, deben establecerse os mecanismos necesarios para que o ordenamento sexa coherente, racional e efectivo xa que as administracións públicas non se sitúan de forma totalmente independente e desconectadas entre si¹.

Dentro do respecto á autonomía das distintas administracións é preciso dotar dun certo sentido unitario a acción administrativa para levar á práctica o principio constitucional de eficacia que rexe a actuación da Administración pública no seu conxunto.

A STC 27/1987, do 27 de febreiro sinala "dado que cada organización territorial dotada de autonomía é unha parte do todo, non cabe deducir

¹ Vid. GARCÍA DE ENTERRÍA, E. e FERNÁNDEZ, T. R., *Curso de Derecho Administrativo I*, Madrid, Cívitas, 2001, 10ª ed., páx. 38 quen sinala que "no hay una sola Administración pública, sino una pluralidad de Administraciones públicas, titulares todas ellas de relaciones jurídico-administrativas... Hay, en primer lugar, entre todas ellas una primera división, a la vez horizontal, mediante el principio constitucional de competencia y la separación de dos órdenes políticos separados, el del Estado y las Comunidades Autónomas, y vertical, por la concentración en el orden del Estado de los poderes políticos superiores o soberanos".

da Constitución que, en todo caso, lle corresponda a cada unha delas un dereito ou facultade que lle permita exercer as competencias que lle son propias en réxime de estricta e absoluta separación. Pola contra, a propia unidade do sistema no seu conxunto, no que as diferentes entidades autónomas se integran, así como o principio de eficacia administrativa (art. 103.1 da C.E.), que se debe predicar non só de cada Administración pública, senón de toda a estrutura dos servizos públicos, permítenlle, cando non lle imponen, ó lexislador establecer fórmulas e canles de relación entre unhas e outras administracións locais e de todas elas co Estado e as comunidades autónomas, no exercicio das competencias que para a xestión dos seus intereses respectivos lles correspondan”.

Entre tales fórmulas de relación interadministrativa e de conformidade, no seu caso, cos correspondentes estatutos de autonomía, o lexislador pode dispoñer a coordinación da actividade das corporacións locais polo Estado ou polas comunidades autónomas, segundo o réxime de distribución de competencias entre aquel e estas. Como tivo ocasión de declarar este tribunal en anteriores decisións (sentencias 32/1983, do 28 de abril -42/1983, do 20 de maio-, entre outras), tal coordinación non supón, sen embargo, unha subtracción ou menoscabo das competencias das entidades sometidas a ela; antes ben, presupón lóxicamente a titularidade das competencias en favor da entidade coordinada.

A coordinación implica «a fixación de medios e de sistemas de relación que fagan posible a información recíproca, a homoxeneidade técnica en determinados aspectos e a acción conxunta» das administracións coordinadora e coordinada no exercicio das súas respectivas competencias, de maneira que se logre «a integración de actos parciais na globalidade do sistema», integración que a coordinación persegue para evitar contradicións e reducir disfuncións que, de subsistir, impedirían ou dificultarían o seu funcionamento.

Por iso é necesario un sistema de relacións interadministrativas que pode basearse sobre os principios de colaboración e coordinación. O primeiro destes principios é unha esixencia básica da propia organización territorial do Estado (SSTC 18/1982 e 80/1985, entre outras) e proxéctase sobre a actividade que han desenvolver tódalas administracións no exercicio das súas competencias e nas súas relacións entre si.

O Tribunal Constitucional afirmou a existencia dun deber xeral de colaboración, que non é preciso xustificar en preceptos concretos, porque é de esencia ó modelo de organización territorial do Estado implantado pola Constitución (STC 18/1982, do 4 de maio)².

² Vid. SSTC 64/1982, de novembro; 76/1983, do 5 de agosto; 80/1985, do 4 de xullo; 96/1986, do 10 de xullo; 186/1988, do 17 de outubro e 331/1993, do 12 de novembro, entre outras.

O segundo proxéctase, esencialmente, sobre a organización das administracións públicas e serve para darlles satisfacción ós principios de unidade e autonomía³. A STC 18/1982 sinala que o principio de coordinación se eleva pola norma fundamental á consideración dun dos principios de actuación (artigos 103.1 e 152).

Con anterioridade, a STC 4/1981 sinalou que se “fai imprescindible a coordinación como esixencia da unidade do sistema, para evitar que os excesos da autonomía poidan comprometer a coherencia do conxunto e, en definitiva, o cumprimento dos fins do Estado”.

Este principio de coordinación presenta un contido complexo e consiste, basicamente, en concertar medios e esforzos para unha acción común⁴. En canto principio de organización das administracións públicas⁵, implica a consecución dun determinado resultado que se pode conseguir a través de técnicas de colaboración entre as distintas administracións ou ben polo exercicio da competencia coordinadora cando exista⁶.

As técnicas de colaboración non implican o desenvolvemento dunha competencia de coordinación que lle corresponda a un ente público colocado nunha situación de superioridade e teñen o seu fundamento no deber xeral de colaboración sen que sexa preciso, en termos xerais, ampararse nun concreto precepto.

En cambio, se o que se exercita é a potestade de coordinación, deben respectarse as condicións fixadas na lei para respectar unha marxe de libre decisión a favor das administracións suxeitas a ela como forma de respectar a autonomía (STC 27/1987). A diferenza entre unha e outra fórmula de coordinación sitúaa o noso Tribunal Constitucional (STC 214/1989) na voluntariedade “no caso da cooperación fronte á imposición da coordinación”⁷.

Esta sentenza sinala que “se ben tanto unhas coma outras técnicas se orientan a flexibilizar e previr disfuncións derivadas do propio sistema de distribución de competencias, aínda que sen alterar, en ningún dos

³ Sobre esta cuestión, vid. MENÉNDEZ, P., *Las potestades administrativas de dirección y coordinación territorial*, Madrid, Cívitas, 1993, páx. 187.

⁴ Sobre esta cuestión, vid. SUAY RINCÓN, J., “La competencia de coordinación” en VV.AA., *La provincia en el sistema constitucional*, Madrid, Cívitas, 1991, páx. 171.

⁵ Vid. SÁNCHEZ MORÓN, M., “La coordinación administrativa como concepto jurídico”, *DA*, núm. 230-231, 1992.

⁶ Vid. MENÉNDEZ REXACH, A., “La cooperación, ¿un concepto jurídico?”, *DA*, núm. 240, 1994, páx. 20.

⁷ Vid. DE MARCOS, A., “Jurisprudencia constitucional sobre el principio de cooperación”, *DA*, núm. 240, 1994, páx. 309. No mesmo sentido, BARQUERO ESTEVAN, J. M., *Gestión tributaria y relaciones interadministrativas en los tributos locales*, Madrid, Montecorvo, 1999, páx. 48.

casos a titularidade e o exercicio das competencias propias dos entes en relación, o certo é que as consecuencias e efectos dimanantes dunhas e doutras non son equiparables. A voluntariedade no caso da cooperación fronte á imposición na coordinación –xa que toda coordinación implica un certo poder de dirección, consecuencia da posición de superioridade en que se encontra o que coordina respecto ó coordinado– é, por si mesmo, un elemento diferenciador de primeira orde, o que explica e xustifica que, dende a perspectiva competencial deban ser distintas as posibilidades de poñer en práctica unhas e outras fórmulas”.

Pola súa parte, a STC 109/1998, do 21 de maio sinalou que “referíndonos precisamente ás relacións interadministrativas das corporacións locais, xa tivemos ocasión de sinalar que as facultades de coordinación –a diferenza das técnicas de colaboración, baseadas na participación voluntaria e, por ende, nunha situación máis nivelada dos entes cooperantes– comportan «un certo poder de dirección, consecuencia da posición de superioridade en que se encontra o que coordina respecto ó coordinado». E ó ser, por conseguinte, a imposición unha das principais notas distintivas da coordinación fronte á voluntariedade que caracteriza as fórmulas cooperativas, é claro que o que posúe atribucións daquela índole está lexitimado, en liña de principio, para establecer unilateralmente medidas harmonizadoras destinadas á máis eficaz concertación da actuación de tódolos entes involucrados. Dende esta perspectiva, pode en verdade afirmarse que a coordinación «constitúe un límite ó pleno exercicio das competencias propias das corporacións locais» (SSTC 27/1987 e 214/1989).

“Agora ben, as posibilidades que a coordinación proporciona de operar de modo constitucionalmente válido chegan xustamente ata aquí. Máis alá deste punto, encontran o obstáculo constitucional infranqueable en que se substancia a garantía institucional da autonomía local: «a coordinación –precisamos na STC 27/1987– non entraña a subtracción de competencias propias das entidades coordinadas, senón que implica tan só un límite ó seu exercicio» (fundamento xurídico 5º). De onde resulta que esta non pode, baixo ningún concepto, «traducirse na emanación de ordes concretas que prefiguren exhaustivamente o contido da actividade do ente coordinado, esgotando o seu propio ámbito de decisión autónoma; en calquera caso, os medios e técnicas de coordinación deben respectar unha marxe de libre decisión ou de discrecionalidade en favor das administracións suxeitas a ela, sen a cal non pode existir verdadeira autonomía”⁸.

⁸ Así o entende, tamén, o artigo 194 da Lei 5/1997, do 22 de xullo da Administración local de Galicia ó establecer que as relacións de colaboración e cooperación se desenvolverán con carácter voluntario baixo as formas e os termos establecidos nas leis.

En estreita conexión co principio de coordinación encóntrase o deber de colaboración, do que se dixo que sería o medio, mentres que a coordinación sería o fin. Concrétase nunha determinada actitude no exercicio das propias competencias e nas relacións co resto das administracións co fin de dotar de eficacia o sistema.

Segundo sinalou a doutrina, este deber xeral de colaboración presenta dúas dimensións, unha negativa e outra positiva⁹. A dimensión negativa refírese á necesidade de que as distintas administracións, cando exerciten as súas competencias, eviten lesionalos intereses das demais. Un exemplo desta manifestación do deber encontrámo-la no artigo 55 a) da Lei reguladora de bases do réxime local e no 187 da Lei 5/1997, do 22 de xullo da Administración local de Galicia que establecen a obriga de respectalo exercicio lexítimo das competencias que corresponden a outras administracións e as consecuencias que se deriven para as propias¹⁰.

A dimensión positiva do principio tradúcese nun deber xenérico e recíproco de traspaso de información e prestación de asistencia e pode revestir dúas manifestacións. A primeira consistiría na realización pola Administración que colabora dunha actividade complementaria ou auxiliar dunha función allea e, a segunda, suporía o exercicio das propias competencias.

Así, por exemplo, o artigo 53 da Lei 21/2001, do 27 de decembro pola que se regulan os aspectos fiscais do novo sistema de financiamento autonómico establece que as administracións do Estado e da comunidade autónoma, e destas entre si, colaborarán en tódalas ordes de xestión, liquidación, recadación e inspección dos tributos. No ámbito local, o artigo 55 da Lei reguladora de bases de réxime local, nas súas alíneas c) e d), establece deberes recíprocos de información, cooperación e asistencia que obrigan á Administración do Estado, das comunidades autónomas e ás corporacións locais. Tamén o artigo 193.2 b) da Lei 5/1997, do 22 do xullo da Administración local de Galicia establece unha plasmación deste deber de colaboración establecendo o traballo en común para a solución de problemas comúns que superen o reparto competencial practicado.

Neste sentido, o artigo 4.3 da Lei 30/1992, do 26 de novembro de réxime xurídico das administracións públicas e do procedemento administrativo común sinala que a asistencia e cooperación requirida só poderá denegarse cando o ente requirido non estea facultado para prestala, non

⁹ Vid. BARQUERO ESTEVAN, J. M., *Gestión tributaria y relaciones interadministrativas en los tributos locales*, Madrid, Montecorvo, 1999, páx. 52.

¹⁰ O citado artigo 187 da Lei 5/1997 establece "As administracións públicas galegas axustarán as súas relacións ós principios de colaboración, cooperación, auxilio, coordinación e respecto ós correspondentes ámbitos competenciais, garantíndose a máxima eficacia na xestión administrativa. Así mesmo, a Xunta de Galicia exercerá as funcións de coordinación que prevé o Estatuto de Autonomía de Galicia".

dispoña de medios suficientes para iso ou causara un prexuízo grave ós intereses dos que ten encomendada a tutela¹¹.

Así as cousas, a colaboración pode instrumentarse a través de diversas técnicas dependendo do carácter da regulación e da marxe de actuación dos entes intervenientes.

Unha primeira modalidade, que pode denominarse cooperación voluntaria, implica que lles corresponde ós entes intervenientes a decisión sobre a posta en marcha dunha determinada técnica de cooperación como, por exemplo, un convenio.

Unha segunda modalidade pode realizarse cando a colaboración vén predeterminada na norma pero déixaselles ás partes a fixación do seu contido ou a decisión da súa utilización. Exemplos desta técnica son os convenios obrigatorios pero abertos ou a incorporación obrigatoria a determinadas entidades ou, en fin, a emisión de informes non preceptivos.

Finalmente, o terceiro suposto de colaboración identifícase con aqueles casos nos que a modalidade de cooperación se encontra imposta por unha determinada disposición como pode ser un informe preceptivo ou a participación obrigatoria noutra entidade.

3. A competencia para o establecemento de relacións interadministrativas

Unha cuestión que se debe determinar é a de a quen lle corresponde o establecemento das diversas técnicas a través das cales se poden facer efectivos os principios de colaboración e coordinación.

Con carácter xeral, a competencia para establecer un sistema de relacións entre as distintas administracións correspóndelle ó Estado, ó abeiro do artigo 149.1.18º (“bases do réxime xurídico das administracións públicas”)¹².

A STC 76/1983, do 5 de agosto estableceu que “se pode encontrar no artigo 149.1.18 da Constitución a habilitación que lle permite ó lexislador dictalas, pois, de acordo co mencionado artigo, a el correspóndelle a competencia exclusiva para establece-las bases do réxime xurídico das administracións públicas, e dentro da mencionada competencia debe entenderse comprendida a regulación das relacións entre as distintas administracións e, por ende, das bases ás que se deberá axusta-la coordinación entre estas, así como as transferencias ou delegacións de funcións administrativas a favor das deputacións provinciais”.

¹¹ Vid. RODRÍGUEZ DE SANTIAGO, J. M., *Los Convenios entre Administraciones públicas*, Madrid, Marcial Pons, 1997, páx. 146 e ss.

¹² Vid. BARQUERO ESTEVAN, J. M., *La gestión tributaria y las relaciones interadministrativas en los tributos locales*, Madrid, Montecorvo, 1999, páx. 56.

Esta competencia pode considerarse implícita cando o Estado teña competencias legislativas plenas como sucede coa regulación do sistema tributario local¹³.

Isto sucede no ámbito dos tributos estatais cedidos ás comunidades autónomas onde a delegación de competencias vén operada directamente pola lei e non por un acordo entre administracións, co que se garante a estabilidade e a seguridade xurídica neste tipo de relacións. Neste sentido, o parágrafo terceiro do artigo 19.2 da LOFCA establece que cada comunidade autónoma poderá asumir por delegación do Estado a xestión, liquidación, recadación, inspección e revisión dos tributos cedidos sen prexuízo da colaboración que se poida establecer entre ámbalas dúas administracións, "todo isto de acordo co especificado na lei que fixe o alcance e condicións da cesión".

Como sinalou Ramos Prieto, esta última expresión é a que posibilita que a recadación do IRPE, tanto a cota estatal como a autonómica, lle corresponda á Administración tributaria do Estado e, por tanto, se separe do réxime xeral de colaboración neste punto.

A peculiaridade neste punto reside, pois, no instrumento utilizado para levar a cabo a colaboración entre as comunidades autónomas e o Estado. Nun primeiro momento, presentábase a dúbida de se esa lei necesitaba o rango de orgánica ou se abundaba con que fose ordinaria¹⁴. Entre os primeiros encontrábase Checa González, para quen concorren no Estatuto de Autonomía o acto dispositivo do delegante e o asentimento do delegado¹⁵.

Outro grupo de autores, en cambio, centaban o protagonismo na lei de cesión. Neste sentido dise que a delegación intersubxectiva pode realizarse sen necesidade dunha lei orgánica¹⁶ e, así, Ferreiro sinalaba que a concreta realización dependía da lei de cesión¹⁷.

¹³ Vid. GUILLÓ SÁNCHEZ-GALIANO, A. e CÓRDOBA CASTROVERDE, D., "Principio de coordinación en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional", *DA*, núm. 230-231, 1992, páx. 338.

¹⁴ Vid., sobre esta cuestión, RAMOS PRIETO, J., *La cesión de impuestos del Estado a las Comunidades Autónomas...*, ob. cit., páx. 648.

¹⁵ Vid. CHECA GONZÁLEZ, C., "La delegación de competencias administrativas del Estado a las Comunidades Autónomas en relación con los tributos cedidos", *RHAL*, núm. 38, 1983, páx. 314.

¹⁶ Vid. FALCÓN y TELLA, R., "La distribución de competencias en materia financiera entre el Estado y las Comunidades Autónomas" en VV.AA., *Estudios de Derecho y Hacienda* (Libro Homenaje a César Albiñana García-Quintana), Madrid, Ministerio de Economía e Facenda, 1987, páx. 548.

¹⁷ Vid. FERREIRO LAPATZA, J. J., "La Hacienda de las Comunidades Autónomas en los diecisiete Estatutos de Autonomía". *Estudis*, núm. 5, Escola d'Administració Pública de Catalunya, Barcelona, Generalitat de Catalunya, 1985, páx. 159.

Dende este punto de vista, sinalou Falcón y Tella que as comunidades autónomas teñen sobre as competencias xestoras dos impostos cedidos unha titularidade limitada ou de segundo grao¹⁸. A consecuencia que disto se desprende no tocante á colaboración entre administracións é que o Estado se encontra habilitado para establecer fórmulas de coordinación, dirección e control.

Como sinalou García Martínez, na xestión dos tributos cedidos prodúcese unha execución autonómica da lexislación do Estado que pode producir un conflito entre o interese do Estado en mante-la unidade de aplicación dos tributos cedidos en todo o territorio nacional e o interese da comunidade autónoma en organizar e desenvolve-la xestión dos ditos tributos conforme ó principio de autonomía¹⁹. Por iso, as leis de cesión resérvannlle ó Estado certos poderes de coordinación e establecen fórmulas de colaboración e control que obedecen á idea de conseguila igualdade na aplicación dos tributos pese a que, con elas, se poida producir unha certa inxerencia na xestión tributaria autonómica.

Exemplos destes poderes encontrábanse no articulado das anteriores leis de cesión de tributos –Lei 30/1983 e Lei 14/1996– e repítese na actual Lei 21/2001. Así, o artigo 37.2 desta última establece que a Inspección xeral do Ministerio de Facenda realizará anualmente unha inspección dos servicios e renderá informe sobre o modo e eficacia no desenvolvemento das competencias asumidas pola comunidade autónoma²⁰. En canto ás fórmulas de colaboración, o exemplo máis claro encóntrase no Imposto sobre o patrimonio no que se establece que a Administración tributaria do Estado e a da comunidade autónoma colaborarán facilitándose medios persoais, coadxuvando na inspección e intercambiando información.

En canto ó papel que pode xoga-la comunidade autónoma en relación coas corporacións locais, debe sinalarse que unha das cuestións máis escuras no noso texto constitucional é a da distribución competencial entre o Estado e as comunidades autónomas en materia de réxime financeiro local. Na actualidade, o artigo 1 da Lei 39/1988, do 28 de decembro, reguladora das facendas locais contén a interpretación do lexislador estatal

¹⁸ Vid. FALCÓN Y TELLA, R., "La distribución de competencias en materia financiera entre el Estado y las Comunidades Autónomas", ob. cit., páx. 562. En sentido similar pronunciáronse AGULLÓ AGÜERO, A., "Impuestos cedidos" en VV.AA., *Comentarios sobre el Estatuto de Autonomía de Cataluña*, Barcelona, Institut d'Estudis Autonomics, 1990, páx. 562; MARTÍNEZ LAFUENTE, A., *La cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas*, Madrid, Cívitas, 1983, páx. 135.

¹⁹ Vid. GARCÍA MARTÍNEZ, A., *La gestión de los tributos autonómicos*, ob. cit., páx. 74.

²⁰ Vid. MARTÍN QUERALT, J., "El sistema financiero de las Comunidades Autónomas" en VV.AA., *Organización territorial del Estado*, Madrid, IEF, 1984, vol. I, páx. 275 para quen este control está dirixido a salvagarda-lo principio de solidariedade para evitar que o xestionen mal uns territorios redunde nun incremento da presión fiscal para outros.

acerca de cuál é o ámbito en que se moven as competencias dunha e doutra administración nesta materia.

Así, sinala que “teñen a consideración de bases do Réxime xurídico financeiro da Administración local, dictadas ó amparo do artigo 149.1.18, os preceptos contidos na presente lei, salvo os que regulan o sistema tributario local, dictados en virtude do disposto no art. 133 da Constitución e para os efectos do previsto no artigo 5,E)a) da Lei 7/1985, do 2 de abril, reguladora das bases do réxime local, e os que desenvolven as participacións nos tributos do Estado a que se refire o artigo 142 da Constitución todo iso sen prexuízo das competencias exclusivas que lle corresponden ó Estado en virtude do disposto no artigo 149.1.14^a da Constitución”.

Tamén o Tribunal Constitucional se pronunciou sobre o tema na STC 233/1999, do 13 de decembro sinalando que “a partir do dito na STC 179/1985, se pode afirmar sen dificultade a natureza compartida das competencias que, en materia de facendas locais, posúen o Estado e aquelas comunidades autónomas que asumiron nos seus respectivos estatutos facultades verbo do desenvolvemento das bases estatais sobre o réxime xurídico das administracións públicas «ex» art. 149.1.18 CE, precepto que se debe considera-lo título habilitante do Estado para exercita-las súas competencias sobre a dita materia cando a súa regulación supoña introducir modificacións de alcance xeral no réxime xurídico da Administración local ou se dicte en garantía da autonomía que esta ten constitucionalmente garantida”.

En consecuencia, e dado que frecuentemente a regulación da Facenda local estará chamada a incidir sobre o mencionado réxime xurídico, só de maneira puntual o Estado poderá regular con carácter exclusivo tal materia facendo prevalece-lo outro título competencial ó que fai referencia o art. 1.1 LFL, isto é, o da «Facenda xeral» do art. 149.1.14 CE²¹.

Así ocorrerá naqueles casos nos que a normativa estatal teña por obxecto a regulación de institucións comúns ás distintas facendas ou de medidas de coordinación entre a Facenda estatal e as facendas das corporacións locais. Ou tamén cando a súa finalidade sexa a salvagarda da suficiencia financeira das facendas locais garantida polo art. 142 CE, en canto orzamento indispensable para o exercicio da autonomía local constitucionalmente recoñecido nos arts. 137, 140 e 141 CE (SSTC 96/1990; 237/1992; 331/1993 e 171/1996)”.

De todo este conxunto normativo e xurisprudencial poden extraerse, en principio, as seguintes conclusións, segundo a interpretación da Constitución española que fai o lexislador estatal:

²¹ Vid. Informe de la Comisión para el estudio y propuesta de reforma de las Haciendas Locales, páx. 34 que, en cambio, entende que “o título competencial que máis claramente ampara a intervención do Estado é, sen dúbida, o contido no 149.1.14^a”.

En primeiro lugar, a totalidade da regulación do sistema tributario local correspóndelle, en exclusiva, ó Estado, e reclámase como título competencial o artigo 133 da CE.

En segundo lugar, tamén lle corresponde ó Estado, en exclusiva, a regulación da participación das entidades locais nos tributos do Estado, de conformidade co artigo 142 da CE.

En terceiro lugar, o resto de preceptos constitúen só as bases do Réxime xurídico financeiro da Administración local, de maneira que é posible que sexan desenvolvidas por aquelas CCAA que teñan atribuída a mencionada competencia a través do seu Estatuto. O artigo 27.2 do Estatuto de Galicia contempla precisamente "en xeral, as funcións que sobre o Réxime local lle correspondan á comunidade autónoma ó abeiro do artigo 149.1.18 da Constitución e o seu desenvolvemento", polo que se podería pensar en que podería desenvolver estas competencias²².

Non obstante, debe terse en conta tamén o disposto no artigo 49.2 do Estatuto de Galicia segundo o cal "mediante lei do Estado establecerase un sistema de colaboración entre os entes locais da comunidade autónoma galega e do Estado para a xestión, liquidación, recadación e inspección daqueles tributos que se determinen". Todo o anterior debe interpretarse sen prexuízo das competencias exclusivas que lle corresponden ó Estado para regula-la Facenda xeral, de conformidade co artigo 149.1.14^a da CE.

4. A autonomía financeira das comunidades autónomas e o necesario sistema de relacións nos tributos cedidos

O artigo 156 da Constitución consagra, na súa alínea primeira, os principios xerais nos que se debe inspirar toda a regulación do sistema tributario das comunidades autónomas²³, ó mesmo tempo que reconece na súa alínea segunda a posibilidade de que a Administración autonómica interveña nos procedementos aplicativos dos tributos do Estado²⁴.

Así, entre os principios que deben inspira-la regulación encóntrase o de autonomía financeira para o desenvolvemento e execución das com-

²² Vid. NIETO MONTERO, J. J., *La gestión de los tributos municipales*, Pamplona, Aranzadi, 1997, páx. 43 onde sinala que "nos encontramos con una serie de Comunidades que, al amparo del artículo 149.1.18º de la CE, llevan su competencia sobre régimen local al máximo posible..."

²³ Vid. RAMOS PRIETO, J., *La cesión de impuestos del Estado a las Comunidades Autónomas*, Granada, Comares, 2001, páx. 15.

²⁴ Vid. TORNOS MAS, J.; AJA, E.; FONT i Llovet, T.; PERULLES MORENO, J. M. e ALBERTI ROVIRA, E., *Informe sobre las autonomías*, Madrid, Cívitas, 1988, páx. 178 onde sinalan que isto permite a aplicación de modelos distintos sen merma do poder financeiro do Estado.

petencias asumidas, a solidariedade entre tódolos españois e a coordinación coa Facenda estatal. A doutrina sinalou que o primeiro dos citados principios debe entenderse como a medida de poder que se lles reserva ás comunidades autónomas e que se debe interpretar de acordo co resto de principios aplicables²⁵. De acordo con esta idea, a autonomía financeira presenta unha nota de gradualidade que depende da efectiva aplicación dos restantes principios²⁶.

Como sinalou Lago Montero, a doutrina é unánime ó sinalar que o noso sistema de financiamento autonómica é un híbrido entre os de unión e separación²⁷. É dicir, trátase dun sistema mixto no que están presentes técnicas do primeiro modelo -v. gr. a participación nos ingresos do Estado- e do segundo -v. gr. os tributos propios- pero que ofrece o exemplo máis claro da mixtificación na materia dos tributos propios²⁸. Dende este punto de vista, entendemos que cobran plena importancia as relacións entre os órganos estatais e autonómicos para a efectividade do sistema tributario.

O Tribunal Constitucional referiuse en múltiples ocasións á existencia dun principio xeral de colaboración que debe presidir as relacións entre o Estado e as comunidades autónomas para o bo funcionamento do Estado autonómico. No mesmo sentido, sinalou que ese deber de colaboración se encontra implícito na propia esencia da organización territorial do Estado, sen que necesite xustificarse en preceptos específicos²⁹.

Non obstante, este deber encóntrase recoñecido nos nosos textos positivos, sinaladamente no artigo 19 da LOFCA que, despois de concederlles plenas atribucións para o exercicio e organización da xestión tributaria dos tributos propios e cedidos ás comunidades autónomas, sinala

²⁵ Vid. LAGO MONTERO, J. M., *El poder tributario de las Comunidades Autónomas*, Pamplona, Aranzadi, 2000, páx. 27. Con anterioridade xa se pronunciara CASADO OLLERO, G., *El sistema impositivo de las Comunidades Autónomas*, Granada, Instituto de Desarrollo regional, 1981, páx. 21 e ss.

²⁶ Vid. MARTÍNEZ GARCÍA-MONCÓ, A., *Autonomía financiera de las Comunidades Autónomas*, Valladolid, Lex Nova, 1996, páx. 30; JIMÉNEZ COMPAIRED, I., *La imposición propia de las Comunidades Autónomas*, Madrid, BOE, 1994, páx. 172; DE LA HUCHA CELADOR, F., "Reflexiones sobre la financiación de las Comunidades Autónomas en la Constitución española", *DA*, núm. 232-233, 1993, páx. 423.

²⁷ Vid. LAGO MONTERO, J. M., *El poder tributario ...*, ob. cit., páx. 31.

²⁸ Vid. FERREIRO LAPATZA, J. J., *La Hacienda de las Comunidades Autónomas en los diecisiete Estatutos de Autonomía*, Barcelona, Escola d'administració pública de Catalunya, páx. 6 e ss.; PALAO TABOADA, C., "La Hacienda Regional y la Constitución española", *Revista de Estudios Regionales*, núm. 2, 1978, páx. 140; RODRÍGUEZ BEREJIO, A., "Una reflexión sobre el sistema xeral de financiación de las Comunidades Autónomas", *Cívitas-REDC*, núm. 15, 1985, páx. 65.

²⁹ Vid., entre outras, as SSTC 18/1982, do 4 de maio e 64/1982, do 4 de novembro entre as primeiras.

que todo iso é “sen prexuízo da colaboración que se poida establecer coa Administración tributaria do Estado”.

A coordinación véñse configurar como un límite á autonomía financeira da Facenda autonómica³⁰ e pretende, como sinalou Vega Herrero, “harmoniza-la actuación dos entes públicos territoriais de cara á obtención dos recursos e á programación e execución do gasto”³¹. En definitiva, conseguir que os tributos constitúan un sistema sen distorsións e non, simplemente, a superposición de normas que pretenden un ingreso público³². Dende este punto de vista, a coordinación, e en consecuencia a colaboración, imponse como principio conciliador de, por un lado, a descentralización e, por outro, a eficacia³³.

O principio de coordinación ten unha das súas manifestacións normativas máis importantes na prohibición do establecemento de tributos propios sobre feitos impositivos xa gravados polo Estado³⁴, así como de recargos sobre eles. Pero é no ámbito aplicativo, sobre todo nos impostos cedidos, onde se aprecia con toda claridade este principio a través da existencia de certos deberes de colaboración interadministrativa ou, simplemente, da obriga de observar certas disposicións. Isto sucede no ámbito das consultas dictadas pola Administración estatal en cuestións que non sexan de competencia normativa autonómica posto que con isto se pretende a aplicación unitaria dos tributos en todo o territorio español³⁵.

Como sinala Ramos Prieto, idéntica pegada coordinadora se observa noutros mandatos como a esixencia de que as autoliquidacións do IRPF e IP sexan presentadas conxuntamente ante os órganos da AEAT ou que a

³⁰ Vid. MARTÍNEZ GARCÍA MONCÓ, A., *Autonomía financiera de las Comunidades Autónomas*, Valladolid, Lex Nova, 1996, páx. 70; RAMOS PRIETO, J., *La cesión de impuestos...*, ob. cit., páx. 39. No mesmo sentido, as SSTC 63/1986, do 21 de maio e 179/1987, do 12 de novembro.

³¹ Vid. VEGA HERRERO, M., “El principio de coordinación financiera en la Hacienda regional” en VV.AA., *Organización territorial del Estado*, Madrid, IEF, 1984, vol. IV, páx. 3152.

³² Vid., neste sentido, a STC 135/1992, do 5 de outubro.

³³ Vid. LAGO MONTERO, J. M.^a., “Algunas consideraciones sobre la distribución de competencias de gestión tributaria en España”, *RDFHP*, núm. 219, 1992, páx. 568.

³⁴ Sobre esta cuestión, vid. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., *Sistema tributario español y comparado*, Madrid, Guadiana, 1992, páx. 642; SÁNCHEZ SERRANO, L., “El poder tributario de las Comunidades Autónomas”, *Cívitas-REDF*, núm. 29, 1981, páx. 75 e ss.; ESEVERRI MARTÍNEZ, E., “Competencias legislativas de las Comunidades Autónomas en materia tributaria”, Madrid, IEF, 1981, páx. 927 e ss.; FERREIRO LAPATZA, J. J., *La Hacienda de las Comunidades Autónomas...*, ob. cit., páx. 103; FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., “Límites de las Cortes Generales al establecimiento de tributos por las Comunidades Autónomas” en VV.AA., *Las Cortes Generales II*, Madrid, IEF, 1987, páx. 1023.

³⁵ Vid. GARCÍA MARTÍNEZ, A., *La gestión de los tributos autonómicos*, Madrid, Cívitas, 2000, páx. 416.

Inspección poida incoar actas no último dos impostos citados, con ocasión da comprobación efectuada no primeiro³⁶.

Como se pode observar, as relacións entre o Estado e as comunidades autónomas son necesarias para a existencia dun sistema tributario coherente e eficaz. Esta colaboración é especialmente importante nos tributos cedidos nos que o artigo 46 da Lei 21/2001 establece que a comunidade autónoma se fará cargo, por delegación do Estado, da xestión, liquidación, recadación, inspección así como da revisión dos actos de xestión tributaria. O alcance desta previsión, ó igual que nos precedentes legislativos da Lei 30/1983 e 14/1996, desenvólvese expresamente nos artigos seguintes da citada lei de cesión.

Pois ben, no seo do procedemento de xestión, as comunidades autónomas contan con amplas competencias pese á enumeración de actuacións que realiza o artigo 47 da Lei de medidas fiscais e administrativas do novo sistema de financiamento autonómico do que se parece desprender todo o contrario. En efecto, a regra xeral é a recollida na letra f) da alínea primeira do citado artigo, isto é, contan coas competencias necesarias para a xestión dos tributos, e son as descritas nas letras anteriores meras especificacións desta regra.

Así, por exemplo, nada achega a atribución expresa da "realización dos actos de trámite e liquidación" se previamente se lles recoñece a competencia para a xestión dos tributos ós órganos autonómicos. Quizais o máis destacable sexa salientar que as oficinas liquidadoras de distrito hipotecario contan tamén con competencias de xestión e liquidación no Imposto sobre sucesións e doazóns así como no Imposto sobre transmisións patrimoniais e actos xurídicos documentados. Isto significa, como sinalou algún autor, que se está realizando unha encomenda por unha Administración a un órgano doutra³⁷.

Outra competencia enumerada a título exemplificativo é a de comprobación de valores. Neste caso utilízase a cautela de esixir que os criterios sexan os mesmos cós do Estado, co que se está facendo uso dunha facultade de coordinación dos valores aplicados polas distintas comunidades autónomas³⁸. Isto é así para evitar, como sinalou Navarro Faure, que o sistema de valoración que utilicen as distintas comunidades autónomas soporte unha presión fiscal diferente polos mesmos tributos³⁹.

³⁶ Vid. RAMOS PRIETO, J., *La cesión de impuestos ...*, ob. cit., páx. 678.

³⁷ Vid. GARCÍA LÓPEZ, C. E., *Tributación de los Registradores*, Valencia, CISS, 1996, páx. 131.

³⁸ Vid. GARCÍA MARTÍNEZ, A., "Unicidad versus estanqueidad cuando concurren varias Administraciones en materia de comprobación de valores", *Impuestos*, núm. 17, 2000, páx. 14.

³⁹ Vid. NAVARRO FAURE, A., "Facultades de la Administración autonómica en España en materia de comprobación de valores", *Palau 14*, núm. 28, 1997, páx. 212.

Máis importantes son as competencias que non se delegan e que se contemplan na alínea segunda do artigo 47, é dicir, a delimitación negativa de competencias. A primeira delas é a que se refire á contestación de consultas tributarias e que a doutrina intentou xustificar en atención ó mantemento da uniformidade do ordenamento, non só na fase de elaboración normativa senón tamén na interpretación do ordenamento⁴⁰. Como é natural, esta delimitación negativa de competencias non se refire ás normas aprobadas pola comunidade autónoma correspondente no exercicio das súas competencias normativas en materia tributaria⁴¹, de forma que a regra é a que sinalou Calvo Ortega, é dicir, o poder de interpretación correspóndelle ó poder normativo⁴². Non obstante, como toda regra xeral, tamén ten a súa excepción e esta non é outra que a relativa ó IRPF xa que a xestión lles incumbe en todo caso ós órganos estatais.

Tampouco é obxecto de cesión, a "confección dos efectos estancados que se utilicen para a xestión dos tributos cedidos". A razón desta delimitación negativa non pode ser outra que a normativa vixente lle atribúe o monopolio da súa elaboración á Fábrica Nacional de Moeda e Timbre segundo establece a alínea cuarta do artigo 28 do Regulamento xeral de Recadación⁴³.

A competencia estatal tamén se mantén sobre a concesión de exencións subxectivas no ITPAXD. A regulación destas encóntrase no artigo 45.1 A) do Real decreto lexislativo 1/1993, do 24 de setembro polo que se aproba o texto refundido do citado imposto e, en realidade, só lles afecta ás entidades sinaladas na letra b) do precepto, isto é, os establecementos ou fundacións con fins benéficos, culturais ou similares. Neste caso a concesión da exención correspóndelle ó ministro, a través do procedemento sinalado no artigo 89 do RITPAXD, sempre que, ademais, os cargos de patróns ou representantes sexan gratuítos e lle rendan contas á Administración.

O artigo 47 da Lei 21/2001 contempla dous últimos supostos que non contan con ningún precedente na regulación dos tributos cedidos e a

⁴⁰ Vid., por todos, MARTINEZ LAFUENTE, A., *La cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas*, Madrid, Cívitas, 1983, páx. 160 e CALERO GALLEGU, J.; ESCRIBANO LÓPEZ, F. e RAMÍREZ GÓMEZ, S., *La cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma Andaluza*, Instituto de Desarrollo Regional-Universidade de Sevilla, 1986, páx. 55.

⁴¹ Vid. ADAME MARTÍNEZ, F., *La consulta tributaria*, Granada, Comares, 2000, páx. 96.

⁴² Vid. CALVO ORTEGA, R., *Curso de Derecho Financiero I (Derecho Tributario)*, Madrid, Cívitas, 1999, páx. 528.

⁴³ Vid. DAGO ELORZA, I., "La devolución de los ingresos indebidos satisfechos al Tesoro mediante efectos timbrados" en VV.AA., *Constitución y el nuevo diseño de la Administración estatal y autonómica*, Madrid, Cívitas, 1998, páx. 1081 onde sinala que esta limitación se debe á necesidade de contar cun sistema unitario e homoxéneo de efectos timbrados.

explicación non é outra que os mencionados impostos non foran cedidos con anterioridade. Estámonos referindo ó Imposto especial sobre determinados medios de transporte e ó Imposto sobre as vendas polo miúdo de determinados hidrocarburos creado a través da Lei 24/2001, do 27 de decembro de medidas fiscais, administrativas e de orde social que, como pode comprobarse, é contemporánea da nova Lei de cesión de tributos.

Pois ben, sistematizando os supostos que se exclúen da xestión autonómica, debemos sinalar que se trata de supostos sobre os que o Estado ten competencia exclusiva ó abeiro do artigo 149.1 da Constitución como son os relacionados co dereito internacional, a defensa e as Forzas Armadas, o réxime aduaneiro ou co abandeiramento de buques e aeronaves. Por esta razón, exclúese calquera competencia autonómica sobre a materia.

Polo que respecta ás actuacións inspectoras, o artigo 50 da Lei 21/2001 atribúelle-lo exercicio das potestades reguladas no artigo 140 da LXT ás comunidades autónomas, "aplicando as normas legais e regulamentarias que regulen as actuacións inspectoras do Estado en materia tributaria". O lexislador preocupábase de establecer claramente a lexislación aplicable pero, á vez, regula vías de colaboración entre as administracións tributarias do Estado e das comunidades autónomas⁴⁴.

O primeiro instrumento que se arbitra para a colaboración interadministrativa é o dos plans de inspección conxunta. Estes plans tamén son contemplados polo artigo 19.8 do RXIT ó sinalar que nos tributos cedidos se seguirán os plans elaborados conxuntamente por ámbalas administracións.

Como sinalou García Martínez, os plans conxuntos de inspección prévóronse en relación coas actuacións de comprobación e investigación dos tributos cedidos; a súa xestión delegóuselles ás comunidades autónomas, pero iso non significa que non exista algún tipo de colaboración en materia de IRPF⁴⁵. Neste último imposto, a colaboración pode articularse a través dos órganos mixtos de participación das comunidades autónomas na AEAT á hora de planifica-las actuacións de control. En calquera caso, os plans conxuntos cumpren, á vez, a función de servir de criterio de inicio das actuacións inspectoras e de articula-la relación interadministrativa entre os diversos órganos encargados de realiza-las actuacións de comprobación e investigación.

⁴⁴ Sobre esta cuestión, vid., DELGADO GONZÁLEZ, A. F., "La coordinación y colaboración en la Inspección Tributaria", *CT*, núm. 53, 1985, páx. 337 e ss.; LINARES MARTÍN DE ROSALES, J., "Coordinación y colaboración de la Inspección tributaria en el Estado de las Autonomías" en *VV.AA., XXXI Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Madrid, IEF, 1986, páx. 446 e ss.; LACASA SALAS, J. e DEL PASO BENGOA, J. M., *Procedimiento de la Inspección de los tributos. Comentarios al Reglamento General*, Valencia, Ciss, 1990, páx. 97; GARCÍA MARTÍNEZ, A., *La gestión de los tributos autonómicos ...*, ob. cit., páx. 259 e ss.

⁴⁵ Vid. GARCÍA MARTÍNEZ, A., *La gestión ...*, ob. cit., páx. 224.

Estes plans conxuntos ou coordinados son especialmente útiles en impostos tan relacionados como o IRPF e IP ou naqueles outros supostos, como sucede no ISD ou o ITPAXD, nos que o rendimento cedido se entende producido en máis dunha Comunidade autónoma, co que isto implica verbo da dispersión de competencias comprobadoras.

Por outra parte, nos dous primeiros impostos citados no parágrafo anterior, obsérvase unha fórmula de colaboración na súa comprobación que está en íntima relación co segundo instrumento de colaboración interadministrativa contemplado no artigo 50 da Lei 21/2001 e á que aludiremos a continuación. Trátase da posibilidade de que a Administración tributaria do Estado realice unha proposta de liquidación provisional a favor da autonómica.

A normativa sobre cesión de tributos establece a obriga de presentación simultánea das autoliquidacións de IRPF e IP. Trátase dunha fórmula de cooperación establecida nesta fase do procedemento de xestión que repercute positivamente no interese das comunidades autónomas, ó igual que a recepción do pago en período voluntario. Ademais, atribúelles ás comunidades autónomas a realización dos actos de trámite e liquidación. Como vimos máis arriba, as competencias inspectoras serán exercidas, en principio, polos órganos autonómicos. Sen embargo, a Administración do Estado ten un interese directo na comprobación deste imposto que serve de instrumento de control doutros tributos existentes no noso sistema tributario. Por esta razón é importante contar coa información que proporciona a declaración deste imposto e a realización da súa comprobación formal.

Pois ben, no curso destas actuacións poden xurdir feitos non declarados ou bases imponsebles incorrectamente cuantificadas que xustifiquen a incoación dun procedemento de inspección. Neste sentido, o artigo 46.3 da Lei 21/2001 establece que “os servicios de inspección do Estado poderán incoa-las oportunas actas de investigación e comprobación no Imposto sobre o patrimonio con ocasión das actuacións inspectoras que leven a cabo en relación co Imposto sobre a renda das persoas físicas”. Agora ben, como se encarga de aclaralo propio precepto, a instrucción e resolución corresponderalles ás oficinas competentes da comunidade autónoma. O mesmo pode sinalarse respecto ás actuacións de comprobación abreviada desenvolvidas pola Inspección dos tributos e da comprobación formal que desenvolven os órganos de xestión estatais⁴⁶.

⁴⁶ Vid. LAGO MONTERO, J. M., “La distribución de competencias de gestión tributaria en el Impuesto sobre el Patrimonio”, *Impuestos*, Tomo I, 1994, páx. 122 onde sinala que “la lógica impone que sea la Administración del Estado, receptora de la declaración, quien realice ese primer examen de la misma y gire, en su caso, esa primera liquidación provisional”.

Outro instrumento de colaboración, ó que aludiamos máis arriba, é o establecemento da obriga de comunicarse os datos con transcendencia tributaria para as respectivas administracións. Así, a alínea segunda do artigo 50 da Lei 21/2001 preceptúa que “cando a Inspección de tributos do Estado ou das comunidades autónomas coñecesen con ocasión das súas actuacións comprobadoras e investigadoras feitos con transcendencia tributaria para outras administracións, comunicaránllelo a estas na forma que regulamentariamente se determine”. Esta última previsión xa viña encontrando o seu desenvolvemento regulamentario en diversos preceptos do RXIT como o artigo 47.3 b) no que se recolle como contido propio das dilixencias o reflexo dos feitos con transcendencia para outras administracións e máis concretamente no artigo 67 que leva por rúbrica “actuacións de colaboración”.

Finalmente, contéplase a colaboración dos órganos estatais en supostos en que os autonómicos carecen de competencias, como é o caso das actuacións que se deben desenvolver fóra do territorio dunha comunidade autónoma. Trátase de actuacións de auxilio entre administracións que tamén son contempladas pola Lei 21/2001 e polo RXIT. En efecto, a alínea terceira do artigo 50 da citada lei, dálle cobertura legal ó artigo 67.4 do regulamento ó establecer que as actuacións comprobadoras e investigadoras das comunidades autónomas fóra do seu territorio, serán desenvolvidas pola Inspección de tributos do Estado ou das comunidades autónomas competentes, de conformidade cos plans de colaboración que ó respecto se establezan.

O último bloque de competencias vén constituído pola delegación de competencias en materia de revisión de actos administrativos. Polo que se refire á revisión de oficio, as comunidades autónomas exercerán, por delegación do Estado, a competencia para declara-la nulidade de pleno dereito dos actos administrativos en relación cos impostos previstos na alínea primeira do artigo 51 da Lei 21/2001, entre os que non se encontra o IRPF. Para iso é necesario dictame previo do Consello de Estado ou do órgano consultivo autonómico. Igualmente, tamén son competentes para declara-la lesividade dos seus propios actos declarativos de dereitos e impugnalos en vía contencioso-administrativa. Sen embargo, non se delega a revisión por aparición de novas probas nin a anulabilidade por infracción manifesta de lei salvo que se trate dunha disposición autonómica⁴⁷.

⁴⁷ A doutrina criticou a exclusión do procedemento especial de revisión contemplado no artigo 154 da LXT, vid., MARTÍNEZ LAFUENTE, A., *La cesión de tributos del Estado ...*, ob. cit., páx. 181; CHECA GONZÁLEZ, C., “La delegación de competencias administrativas del Estado a las Comunidades Autónomas en relación con los tributos cedidos”, *RHAL*, núm. 38, 1983, páx. 323; CALVO ORTEGA, R., *Curso de Derecho Financiero ...*, ob. cit., páx. 528. En sentido contrario se manifiesta GARCÍA MARTÍNEZ, A., *La gestión*

Nada se sinala sobre os procedementos especiais dos artigos 155 e 156 da LXT, é dicir, sobre a devolución de ingresos indebidos e sobre a rectificación de erros materiais, aritméticos ou de feito. Aínda que se puidera pensar que lle corresponde ó Estado, debe terse en conta que se trata de dous procedementos intimamente conectados ó procedemento de xestión e que, polo tanto, deben encomendarse á Administración que padeceu o erro ou que recibiu o ingreso indebido. Este último criterio recibe a súa confirmación expresa no artigo 15.3 do Real decreto 1163/1990, do 21 de setembro que sinala que tratándose de tributos cedidos, a devolución corresponderalles a estas.

Polo que se refire á revisión previo recurso, a Lei de cesión atribúelles ás comunidades autónomas o recurso de reposición en clara lóxica co carácter propio deste que consiste en devolve-lo asunto ó órgano que dicou o acto recorrido. En cambio, as reclamacións económico-administrativas unicamente serán competencia dos tribunais autonómicos cando se refiran ó ámbito dos tributos propios, nos demais casos, en especial en materia de tributos cedidos, serán competentes os tribunais económico-administrativos rexionais e o central.

A doutrina sinalou que con isto trátase de lograr unha certa uniformidade de criterio na aplicación do sistema tributario que, aínda que se encontra cedido, segue sendo de normativa maioritariamente estatal⁴⁸. Non obstante, debemos sinalar que a unidade de criterio tamén sería posible acadala, de ser competencia autonómica, a través do recurso de alzada para a unificación de criterio.

En calquera caso, a STC 192/2000, do 13 de xullo sinalou que é competencia exclusiva dos órganos estatais tramita-las reclamacións económico-administrativas dirixidas contra os actos de xestión, liquidación, recadación ou inspección das comunidades autónomas en materia de impostos cedidos. Sobre esta cuestión, é importante destacar que o tribunal entende que non se está incidindo nas "competencias de xestión explicitamente atribuídas ás comunidades autónomas..." senón sobre "funcións executivas exercidas polas comunidades autónomas por delegación do Estado no seo... dunha materia atribuída a este último con carácter exclusivo polo artigo 149.1.14 CE".

de los tributos autonómicos ..., páx. 393 quen sinala que esta exclusión responde ó interese do Estado por mante-la aplicación unitaria da normativa reguladora da imposición cedida.

⁴⁸ Vid., por todos, TEJERIZO LÓPEZ, J. M., "Estado actual de la financiación...", ob. cit., páx. 20. En sentido contrario, vid. VALERO LOZANO, N., "incardinación de los Tribunales económico-administrativos en la nueva estructura competencial del Estado" en VV.AA., *Constitución y el nuevo diseño de las Administraciones estatal y autonómica*, Madrid, Cívitas, 1998, páxs. 360 e ss.

5. A autonomía local e a súa influencia no sistema de relacións entre as administracións tributarias

A Constitución española asegura a existencia de determinadas institucións e establece nelas un núcleo ou reducto indispoñible polo lexislador. As institucións garantidas son elementos esenciais do sistema xurídico-político constitucional pero, a diferenza do que sucede coas institucións supremas do Estado, a configuración institucional concreta delégaselle ó lexislador ordinario ó que non se lle fixa máis límite có do reducto indispoñible ou núcleo esencial da institución que a Constitución garante. En consecuencia, a garantía institucional non asegura un contido concreto ou un ámbito competencial determinado e fixado dunha vez por todas, senón a preservación dunha institución en termos recoñecibles para a conciencia social en cada tempo e lugar.

Neste sentido, debe terse en conta que o artigo 137 da Constitución española recoñécelles ós municipios e provincias autonomía para a xestión dos seus respectivos intereses⁴⁹. Esta previsión constitucional é desenvolvida, para os municipios, polo artigo 140 que establece a garantía de autonomía para eles⁵⁰, á vez que lles recoñece capacidade xurídica plena, e polo artigo 141 que establece que a provincia é unha entidade local con personalidade xurídica propia e integrada pola agrupación de municipios.

O Tribunal Constitucional recoñeceu o importante papel que xoga a autonomía local no noso ordenamento. Así, a Sentencia do Tribunal Constitucional 32/1981, do 28 de xullo⁵¹ sinalou que as comunidades locais, "son titulares dun dereito á autonomía constitucionalmente garantida", engadindo que "a garantía constitucional é de carácter xeral e configuradora dun modelo de Estado e isto conduce, como consecuencia obrigada, a entender que lle corresponde a el a fixación de principios ou criterios básicos en materia de organización e competencia de xeral aplicación en todo o Estado".

Por outra parte, indica que "os artigos 137 e 141 da nosa Constitución conteñen unha inequívoca garantía da autonomía provincial". Ademais a STC 109/1998, do 21 de maio sinalou que "cabe considerar como núcleo da súa actividade o apoio ós municipios radicados no seu ámbito territorial" e que "é esta actuación cooperadora a que cabe identificar

⁴⁹ Vid. LOZANO SERRANO, C., "La hacienda municipal en la Constitución", *HPE*, núm. 60, 1979, páx. 117.

⁵⁰ Vid. PAREJO ALFONSO, L., *Garantía institucional y autonomías locales*, Madrid, IEAL, 1981, páx. 116 e ss.; MARTÍN MATEO, R., "La autonomía local y el sistema normativo español", *RAP*, núm. 94, 1991, páx. 59; SOSA WAGNER, F., "La autonomía local", *RAP*, núm. 100-102, 1983, páx. 11 e ss.

⁵¹ Unha crítica a esta sentenza pode verse en SANTAMARÍA PASTOR, J. A., "Notas sobre la sentencia de las Diputaciones provinciales", *Civitas-REDC*, núm. 6, 1982, páx. 207.

como o núcleo da autonomía provincial, de tal maneira que a ablación ou menoscabo substancial do dito reducto indispoñible deben reputarse lesivos da autonomía provincial constitucionalmente garantida”.

Un recoñecemento inequívoco da autonomía financeira local encontrámolo no artigo 9 da Carta europea do 15 de outubro de 1985 de Autonomía local que dispón que as entidades locais teñen dereito a ter recursos propios suficientes dos que poden dispoñer libremente no exercicio das súas competencias. O artigo 3 deste instrumento internacional establece qué se entende por autonomía local “o dereito e a capacidade efectiva das entidades locais de ordenar e xestionar unha parte importante dos asuntos públicos, no marco da lei, baixo a súa propia responsabilidade e en beneficio dos seus habitantes”.

Por outra parte, o artigo 4 establece o alcance da autonomía local sinalando que “as competencias básicas das entidades locais veñen fixadas pola Constitución ou pola lei” e que “as entidades locais teñen, dentro do ámbito da lei, liberdade plena para exercer-la súa iniciativa en toda materia que non estea excluída da súa competencia ou atribuída a outra autoridade”. Engádese que “o exercicio das competencias públicas debe, de modo xeral, incumbirlles preferentemente ás autoridades máis próximas ós cidadáns”.

Esta garantía constitucional da autonomía desprega a súa virtualidade en varias direccións⁵².

En primeiro lugar, presenta un contido subxectivo ou organizativo que significa que os municipios e as provincias son entes públicos xuridicamente diferenciados da Administración do Estado e das comunidades autónomas⁵³. Municipios e provincias son, por tanto, administracións públicas de ámbito territorial menor ó do Estado e da comunidade autónoma que tamén se encontran suxeitas ós principios dos artigos 103 e 106 da Constitución⁵⁴.

En segundo lugar, en canto poderes públicos, están dotados dunha pluralidade de fins que para o seu desenvolvemento contan coa atribu-

⁵² Vid. FANLO LORAS, A., *Fundamentos constitucionales de la autonomía local*, Madrid, CEC, 1990, páx. 256 e ss.

⁵³ Vid. SÁNCHEZ MORÓN, M., *La autonomía local. Antecedentes históricos y significado constitucional*, Madrid, Cívitas, 1990, páx. 179. Debe terse en conta, tamén, que a Comisión para o estudo e proposta de medidas para a reforma do financiamento das facendas locais sinalou que é preciso delimitar con carácter previo o papel normativo do Estado e das comunidades autónomas posto que a regulación das corporacións locais é sempre resultado do carácter bifronte do réxime xurídico das autonomía locais» (vid. Informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la financiación de Haciendas Locales, páx. 24.).

⁵⁴ Vid. ORTEGA ÁLVAREZ, L., *El régimen constitucional de las competencias locales*, Madrid, INAP, 1988, páx. 45.

ción de potestades públicas necesarias para a xestión dos seus propios intereses⁵⁵. A autonomía implica libre decisión no exercicio das competencias administrativas que lles son propias sen estar suxeitos a instrucións ou ordes doutros órganos territoriais xa que non existe unha relación de xerarquía ou dependencia⁵⁶.

A STC 27/1987, do 27 de febreiro sinala, respecto ás deputacións provinciais, que a Constitución garante a autonomía das provincias para a xestión dos seus propios intereses, encomendándolle-lo seu goberno e administración autónoma a deputacións ou outras corporacións de carácter representativo. A concreta configuración institucional da autonomía provincial correspóndelle ó lexislador, incluíndo a especificación do ámbito material de competencias da entidade local, así como as fórmulas ou instrumentos de relación con outras entidades públicas e o sistema de controis de legalidade constitucionalmente lexítimos.

Así as cousas, a lei debe especificar e graduar-las competencias provinciais tendo en conta a relación entre intereses locais e supralocais nos asuntos que concirnan á comunidade provincial e sen máis límite có do reducto indispensable ou núcleo esencial da institución que a Constitución garante.

En terceiro lugar, a autonomía local ten un contido obxectivo que pode identificarse coa "xestión dos seus intereses respectivos"⁵⁷, polo que será o lexislador o que, dentro da marxe constitucional, determine e defina cáles son eses intereses atribuíndo, ademais, as competencias necesarias para a súa consecución⁵⁸.

Dentro destes intereses poden englobarse os tributarios xa que o artigo 133.2 da Constitución establece que "as comunidades autónomas e as corporacións locais poderán establecer e esixir tributos, de acordo coa Constitución e as leis"⁵⁹.

⁵⁵ Vid. PAREJO ALFONSO, L., "La autonomía local en la Constitución", en *Tratado de Derecho Municipal* (S. Muñoz Machado, dir.), Madrid, Cívitas, 1988, tomo I, páx. 66.

⁵⁶ Vid. SOSA WAGNER, F., "La autonomía local", *REALA*, núm. 241, 1989, páx. 21.

⁵⁷ Vid. PAREJO ALFONSO, L., "La autonomía local en la Constitución", *ob. cit.*, páx. 64 quen manifesta que non existen intereses por natureza locais. En sentido oposto, SÁNCHEZ MORÓN, M., *La autonomía local...*, *ob. cit.*, páx. 187 quen localiza nos intereses públicos un grupo de intereses que poden cualificarse como exclusivamente locais.

⁵⁸ Vid. BARQUERO ESTEVAN, J. M., *La gestión de los tributos locales. Aspectos competenciales*, Madrid, Cívitas, 1998, páx. 34 e 71 e ss. Debe terse en conta a vinculación existente entre os recursos financeiros (medios) e as responsabilidades e competencias materiais (fins) das entidades locais, tendo en conta o principio de suficiencia financeira (vid. *Informe de la Comisión para el estudio y propuesta de reforma del sistema de financiación de las Haciendas Locales*, páx. 24).

⁵⁹ Sobre o alcance desta referencia constitucional, vid. FERREIRO LAPATZA, J. J., "Hacienda local. Antecedentes históricos y situación actual. El marco constitucional" en

A autonomía financeira local vén ser, así, unha especificación ou concreción da autonomía recoñecida constitucionalmente ós entes locais. Así o manifestou a Sentencia do Tribunal Constitucional 19/1987, do 17 de febreiro ó sinalar que a autonomía local “posúe tamén unha proxección no terreo tributario (...) sen prexuízo de que esa autonomía tributaria non sexa plena (os tributos propios son só unha das varias fontes de ingresos das facendas locais) e de que esta non apareza, dende logo, carente de límites”.

A autonomía tributaria é un dos aspectos integrantes da autonomía financeira local tal e como se desprende dos artigos 133.2 e 142 da Constitución que sinalan que as corporacións locais poderán establecer e esixir tributos de acordo coa Constitución e as leis, correspondéndolle a administración ós seus respectivos concellos. A STC 104/2000, do 13 de abril sinala que “o principio de autonomía para «a xestión dos seus respectivos intereses», segundo o art. 137 CE que preside a organización territorial do Estado, configura un dos piares básicos do ordenamento constitucional, ofrecendo unha vertente económica relevante xa que, aínda cando teña un carácter instrumental, a amplitude dos medios determina a posibilidade real de acadalos fins”.

A autonomía pode plasmarse en que a lei reguladora do tributo propio das corporacións locais recoñeza algunha intervención no seu establecemento ou ordenación ou a súa esixencia, aínda que a autonomía local no terreo tributario non esixe que a intervención se estenda a todos e cada un dos elementos integrantes do tributo senón que, como sinala o artigo 9.3 da Carta europea de autonomía local, pode concretarse na fixación da cota ou do tipo dentro dos límites legais.

Neste sentido, a STC 221/1992, do 11 de decembro sinalou que “a autonomía local, na súa proxección no terreo tributario, non esixe que esa intervención, que se lles debe recoñecer ás entidades locais, se estenda a todos e cada un dos elementos integrantes do tributo.

A lei outórgalles ós concellos amplas facultades na fixación de varios dos seus elementos esenciais –refírese ó Imposto sobre vehículos de tracción mecánica– determinación dos tipos unitarios do valor correntes en venda e os tipos de gravame, segundo viamos ó analiza-lo seu réxime xurídico”.

No mesmo sentido, a STC 233/1999, do 13 de decembro sinalou que “o art. 60 LFL garante a autonomía local respectando ó mesmo tempo as esixencias que derivan da reserva de lei estatal. A LFL, efectivamente, amén de establecer impostos de carácter potestativo (o ICIO e o IIVTNU), isto é, tributos para os que o establecemento e esixencia depende exclusivamente da vontade dos entes locais, outórgalles ós concellos unha suficiente marxe de decisión na fixación da contía de tódolos tributos propios (preceptivos e potestativos) ó autorizarlles, dentro dos límites estableci-

dos na propia norma, ben a incrementa-las cotas (arts. 88, 89 e 96 da LFL) ou os tipos de gravame (arts. 73 e 103 LFL) legalmente establecidos, ben a fixa-la escala de gravame (art. 109 LFL). E este ámbito de libre decisión é suficiente para respecta-la autonomía local...".

Non obstante, debe sinalarse que o noso Tribunal Constitucional sinalou que no relativo ás facendas locais é o principio de suficiencia e non o de autonomía o que debe presidi-la regulación desta materia en tanto en canto é o que se recolle expresamente no artigo 142 da Constitución (SSTC 4/1981; 179/1985 e 221/1992).

A autonomía na xestión tamén parece constitucionalmente garantida nos artigos 140 e 141.2 da Constitución, ó ser unha das manifestacións da descentralización administrativa como principio constitucional recollido no artigo 103 da Constitución⁶⁰. Neste sentido, o artigo 2.1 da Lei de bases de réxime local trata de asegurarlles ós municipios e ás provincias "a capacidade de xestión da entidade local, de conformidade cos principios de descentralización e de máxima proximidade á xestión administrativa ós cidadáns"⁶¹.

Non obstante, a lei tamén trata de favorecer determinadas fórmulas de delegación ou de colaboración en virtude das cales os entes locais, e dentro deles especialmente os municipios, poden encomendár-lle-la xestión tributaria a outros entes de ámbito territorial máis extenso⁶². Así, o artigo 106 da Lei de bases de réxime local declara na súa alínea terceira a competencia das entidades locais para a "xestión, recadación e inspección dos seus tributos propios", sen prexuízo das delegacións e fórmulas de colaboración.

Neste mesmo sentido, o artigo 7.1 da Lei de facendas locais permítilles ás entidades locais "delegar na comunidade autónoma ou noutras entidades locais nas que estean integradas, as facultades de xestión, liquidación, inspección e recadación tributarias" e o artigo 8 da mesma lei regula a colaboración do Estado, comunidades autónomas e entidades locais "en tódalas ordes de xestión, liquidación, inspección e recadación dos tributos locais".

Unha das posibles fórmulas de colaboración pode levarse a cabo coa Axencia estatal de administración tributaria xa que o artigo 103.2 da Lei

VV.AA., *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Madrid, Marcial Pons, 1993, páx. 36 e ss.

⁶⁰ Vid. GALLEGO ANABITARTE, A., "Transferencia y descentralización; delegación y desconcentración, mandato y gestión o encomienda. Teoría jurídica y derecho positivo", *RAP*, núm. 122, 1990, páx. 50 e ss.

⁶¹ Sobre esta cuestión, vid. NIETO MONTERO, J. J., *La gestión de los impuestos municipales*, Pamplona, Aranzadi, 1997, páx. 77 e ss.

⁶² Vid. RUBIO DE URQUIA, J. I., e ARNAL SURIA, S., *Ley Reguladora de las Haciendas Locales I*, Madrid, El Consultor de los Ayuntamientos, 1996, páx. 88 e ss.

31/1990, do 27 de decembro establece que por "lei ou convenio" poida encomendárselle ó dito organismo a xestión dos recursos financeiros de calquera "administración e ente público nacional".

6. O actual sistema de relacións interadministrativas nos tributos locais

Polo que se refire ó Imposto sobre bens inmobles (IBI), debemos comezar advertindo que se trata dun tributo de xestión compartida en canto que as facultades necesarias para a súa aplicación se encontran atribuídas a entidades administrativas diversas⁶³.

A xestión tributaria do IBI atribúeselles ós concellos e comprende a concesión e denegación de exencións e bonificacións, a realización das liquidacións, a emisión dos documentos de cobro, a información e asistencia ó contribuínte e, tamén, a devolución de ingresos indebidos. En cambio, a xestión e inspección catastral atribúeselle ó Estado pero é necesario destacar que ámbolos bloques están tan estreitamente conectados que a aplicación do imposto non é posible se non se produce unha adecuada colaboración entre administracións⁶⁴.

En efecto, debe terse en conta que o IBI se xestiona a partir do Padrón do imposto, co que se pon de manifesto o carácter central deste elemento e a xustificación dunha áxil relación entre as administracións. Neste sentido, o artigo 6 do Real decreto 1448/1989 dispón que o Padrón anual do imposto seralles remitido ós concellos interesados, para a súa exposición pública, antes do 1 de marzo de cada ano. No mesmo sentido exprésase o artigo 1.1 do Real decreto 1390/1990 para o caso de que os concellos lle delegasen a xestión tributaria a outra entidade, como pode se-la Deputación provincial, cando esta non recibise por delegación a xestión censual. Neste sentido, debe terse en conta que o artigo 78.8 da Lei 51/2002 de reforma das facendas locais establece que as competencias que, con relación ó IBI, se lles atribúen ós concellos exerceranas estes directamente ou a través dos convenios ou outras fórmulas de colaboración que se establezan con calquera das administracións públicas.

O citado real decreto completa a articulación entre a xestión catastral e a xestión tributaria establecendo diversas obrigas de información. Así, as xerencias territoriais da Dirección xeral do catastro deben enviarlles ós concellos os acordos de alteración catastral que produzan efectos no

⁶³ Vid. BARQUERO ESTEVAN, J. M., *Gestión tributaria y relaciones interadministrativas en los tributos locales*, Madrid, Montecorvo, 1999, páx. 277.

⁶⁴ Vid. VARONA ALABERN, J. E., "Gestión catastral y autonomía financiera local", *RDFHP*, núm. 220, 1992, páx. 79. Igualmente, pode verse a súa obra *El valor catastral: su gestión e impugnación*, Pamplona, Aranzadi, Pamplona, 2001, 3ª ed.

mesmo exercicio no que se produzan ou no seguinte. A importancia deste instrumento tamén foi tida en conta na recente reforma das facendas locais pola Lei 51/2002 que lle vén dar nova redacción ó artigo 78.7 da LFL establecendo que cando resulte acreditada a non coincidencia do suxeito pasivo co titular catastral, as rectificacións que acorde o órgano xestor deben serlle comunicadas á Dirección xeral do catastro, convertendo liquidación practicada en liquidación provisional se non existe convenio entre o concello e o catastro.

Pola súa parte, os concellos deben enviarlles ás xerencias territoriais do catastro certas informacións con carácter trimestral ou anual. Entre as primeiras encóntrase a obriga de comunicalas licencias de primeira ocupación e as certificacións finais das obras, as modificacións no planeamento urbanístico e dos actos dictados na súa execución e as modificacións producidas nos identificadores postais dos inmobles. Entre as segundas, a información trasladable refírese ós cambios de titularidade ou ós erros de feito no Padrón, a relación de bonificacións e exencións outorgadas e, tamén, a información estatística sobre a xestión do IBI.

Dentro das actuacións de intercambio de información tamén se pode incluí-lo acceso á base de datos do catastro por parte das comunidades autónomas, deputacións provinciais e concellos. Trátase dunha posibilidade contemplada pola disposición adicional 4ª da Lei de facendas locais e que foi desenvolvida pola disposición adicional segunda da Lei 24/2001, do 27 de decembro en canto ós criterios de acceso.

Segundo esta última disposición, as deputacións e concellos poderán acceder á totalidade dos datos existentes na base de datos sempre que se cite a norma que outorga competencia; para o seu cumprimento é necesario acudir á información catastral, que a información sexa idónea para atender ó cumprimento da competencia e que sexa proporcional coa función á que se destina, que a solicitude vaia subscrita polo presidente da deputación, o alcalde ou polo deputado ou concelleiro competente e que a mesma información non fose solicitada anteriormente. Se o acceso á base de datos se realiza por unha sociedade ou un organismo público dependente da deputación ou do concello, só se poderá ter coñecemento dos datos protexidos a través destes últimos.

Por outra parte, realízanse unha serie de actuacións conxuntas para a mellor atención ós cidadáns. Así por exemplo, as declaracións catastrais poden realizalas os interesados no concello no que radique o inmovle para que lles sexan remitidas ás xerencias territoriais. Outra actuación conxunta consiste en que, cando así o solicite o concello respectivo, se obteña a delegación da Xerencia territorial para emitir certificacións sobre a referencia catastral dos inmobles.

Calquera outra colaboración na xestión catastral que exceda do mero intercambio de información deberá levarse a cabo no marco dun conve-

nio de colaboración de delegación de funcións ou de prestación de servizos. Dentro dos convenios de colaboración, aínda que cun contido e finalidade distintos tamén se encontran os firmados para o mantemento da cartografía informatizada e para a realización, e posterior mantemento, desta.

Noutra orde de cousas, debe sinalarse que a Lei 13/1996, do 30 de decembro establece diversas obrigas para os notarios e para os rexistradores da propiedade. A estes últimos imponse a obriga de facer constar nos datos do rexistro a referencia catastral do inmovible; isto ten por obxecto facilita-lo transvasamento de información entre o catastro e o rexistro para, en definitiva, ter coñecemento de datos de transcendencia tributaria.

Igualmente, ámbolos profesionais oficiais deben remitirles ás xerencias territoriais do catastro a información relativa ós documentos por eles autorizados ou inscritos dos que se deriven alteracións catastrais de calquera orde e nos que se fará constar se o suxeito cumpriu coa obriga de achega-la referencia catastral. A subministración destes datos farase nos vinte primeiros días de cada mes con respecto ós documentos outorgados ou inscritos no mes inmediato anterior na forma establecida pola Orde conxunta do Ministerio de xustiza e economía e facenda do 23 de xuño de 1999.

As posibilidades de distribución competencial neste imposto poden afectar, en primeiro lugar, á recadación. Nesta materia caben tres posibilidades: o exercicio exclusivo polo concello, o exercicio compartido entre o concello (recadación en período voluntario) e a deputación (recadación en período executivo) ou o exercicio pola deputación por algún organismo público dependente.

Ademais, o artigo 78, nas alíneas 1 e 3, prevé expresamente o establecemento de convenios de colaboración para a elaboración dos informes de valores, a fixación ou modificación dos valores catastrais, e a formación do Padrón do imposto así como para a inspección catastral do imposto⁶⁵.

Agora ben, en relación con esta cuestión é preciso advertir que a deputación ou o ente que subscriba estes convenios ó abeiro do Real de-

⁶⁵ Neste punto, debemos facer constar a existencia dunha proposición de lei no Congreso dos Deputados, presentada polo Grupo Míxto a instancia dos deputados do Bloque Nacionalista Galego, para delegar as competencias relativas ós catastros inmobiliarios nas comunidades autónomas (proposición de lei 122/000165). Os motivos que xustifican esta proposición céntranse en permitir atender ás peculiaridades da propiedade en cada comunidade autónoma, permitir unha mellor xestión dos impostos patrimoniais dos que son titulares as comunidades autónomas e permitir unha mellor xestión das solicitudes de axudas comunitarias sen ter que acudir a mecanismos de colaboración co Estado.

creto 1390/1990 só poderán intervir na xestión e inspección catastral no ámbito territorial daqueles municipios que lle delegasen ou encomendasen a xestión tributaria.

Pasando ó, ata agora, segundo grande imposto municipal, isto é, o Imposto sobre actividades económicas, debe sinalarse que o lexislador lles atribúe a dous entes distintos as tarefas que integran a xestión do Imposto sobre actividades económicas. Por un lado, o artigo 92 da Lei de facendas locais atribúelle ó Estado a xestión censual e a inspección do imposto⁶⁶. A xestión censual comprende, fundamentalmente, a formación e o mantemento dos censos de contribuíntes así como a formación das correspondentes matrículas. En íntima conexión con estas tarefas encóntrase a inspección do imposto⁶⁷.

A realización das funcións censuais, así como a inspección do imposto, son tarefas que pola súa especial complexidade necesitan de medios persoais e materiais cos que non contan a maioría dos concellos⁶⁸. Por outra parte, debe terse en conta que o Imposto sobre actividades económicas cumpre unha función de control dos feitos impositivos doutros tributos do sistema tributario⁶⁹. Deste modo, na medida en que a través do censo se localizan determinadas actividades económicas, estase poñendo de manifesto a realización do feito impositivo doutros impostos como o IRPF, o Imposto sobre sociedades ou o IVE que son de titularidade estatal.

A Lei 51/2002 de reforma das facendas locais estableceu a obriga dos suxeitos pasivos de presentalas correspondentes declaracións censuais de alta manifestando tódolos elementos necesarios para a súa inclusión na matrícula. Así mesmo, estarán obrigados a comunicalas variacións de orde física, económica ou xurídica que se produzan no exercicio das actividades gravadas e que teñan transcendencia para os efectos deste imposto. En particular, os suxeitos pasivos ós que non lles resulte de aplicación a exención prevista no parágrafo c) da alínea 1 do artigo 83 –persoas físicas, sociedades civís e entidades do artigo 33 da LXT– desta lei, deberán comunicarlle á Axencia estatal de Administración tributaria o importe neto da súa cifra de negocios.

⁶⁶ Vid. PAGÉS i GALTÉS, J., *Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, Madrid, Marcial Pons, 1995, páxs. 507 a 534.

⁶⁷ Vid. BARQUERO ESTEVAN, J. M., *Gestión tributaria y relaciones interadministrativas...*, ob. cit., páx. 413.

⁶⁸ Vid. NIETO MONTERO, J. J., *La gestión de los impuestos municipales*, Pamplona, Aranzadi, 1997, páx. 87.

⁶⁹ Vid. PAGÉS i GALTÉS, J., *Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, ob. cit., páx. 47.

O artigo 92 da Lei de facendas locais contempla como fórmula de colaboración a notificación conxunta dos actos de formación de matrícula, a cualificación de actividades económicas, a sinalización das cotas e as liquidacións para determina-la débeda tributaria xa sexa polos concellos ou pola Axencia estatal de Administración tributaria. Pese a que a lei se refire ós concellos, parece que non existe ningún problema en admiti-la dita notificación conxunta por parte doutros entes que exerzan por delegación as competencias de xestión tributaria.

Por outra parte, o parágrafo terceiro do artigo 92.1 da citada lei inclúe a posibilidade de delegar nos concellos, ou noutros entes, a xestión censal en relación coas cotas municipais. A Lei 51/2002 veu modifica-lo artigo 86 da LFL no relativo á xestión tributaria das cotas provinciais e nacionais que se lle atribúe ó Estado, sen prexuízo das fórmulas de colaboración que se establezan con outras entidades.

Tamén a alínea terceira do artigo 92 da Lei de facendas locais, na redacción dada pola Lei 50/1998, do 30 de decembro, permite a delegación da inspección do imposto a favor dos concellos, deputacións e outras entidades locais.

O réxime xurídico da delegación establécese na Orde do 10 de xuño de 1992. O alcance desta delegación comprende, en primeiro lugar, as actuacións de comprobación e investigación así como as liquidacións que poidan resultar destas. Non obstante, debe advertirse que tratándose de cotas municipais, a competencia correspóndelle ó propio concello ou á deputación se se delegou ó seu favor a mencionada competencia. Esta tamén se estende á facultade de realiza-las modificacións dos datos obrantes nos censos como consecuencia das actuacións inspectoras.

En segundo lugar, a delegación alcanza, como non pode ser doutro modo, a tódolos períodos impositivos non prescritos en relación coas actividades económicas que se realicen no territorio do ente delegado e tributen por cota municipal.

Por outro, o artigo 92 da Lei de facendas locais encoméndalle-la liquidación e recadación ós concellos onde se realicen as actividades, salvo no que se refire ás cotas provinciais e nacionais. Esta actividade de xestión encóntrase estreitamente relacionada coa xestión censal pois, como sinala o artigo 91 da Lei de facendas locais, realízase a partir da matrícula.

Conforme a alínea segunda do artigo 92, a xestión municipal comprende a concesión e denegación de exencións, realización das liquidacións conducentes á determinación das débedas tributarias, emisión dos instrumentos de cobro, resolución dos expedientes de devolución de ingresos indebidos e a resolución dos recursos que se interpoñan.

En relación coa recadación deste imposto poden establecerse fórmulas de colaboración entre administracións, tendo en conta que as cotas

provinciais e nacionais recádaas, en todo caso e sen posibilidade de delegación, o Estado. Polo tanto, as posibilidades de colaboración limítanse ás cotas municipais. Así, as cotas derivadas de altas ou inclusións de oficio recádaas o órgano do concello competente para realiza-la correspondente liquidación pero é posible que se delegue esta competencia na deputación ou nun organismo autónomo.

A STC 233/1999, do 13 de decembro sinalou a constitucionalidade desta previsión ó indicar "a competencia básica estatal no suposto que agora analizamos resulta ademais particularmente xustificada dende o momento en que a finalidade primordial da previsión contida no precepto impugnado non é outra cá de favorecer con carácter xeral a mellora da xestión na recadación de ámbolos impostos municipais, aproveitando –como indica o avogado do Estado– a experiencia das deputacións provinciais en tal cometido. Todo isto, dende logo, sen prexuízo das relacións de colaboración que, conforme ó disposto no art. 58 LBRL, as comunidades autónomas e as entidades locais poidan establecer ó respecto co único límite, tantas veces reiterado xa, da garantía constitucional da autonomía local que o art. 130.2 LFL pretendeu materializar".

O resto de cotas municipais corre a mesma sorte, é dicir, poden ser recadadas directamente polo concello –tanto en período voluntario ou executivo– ou pode que esta competencia sexa exercida total ou parcialmente por entes locais de ámbito superior ou pola comunidade autónoma.

Por outra parte, no Imposto sobre vehículos de tracción mecánica apréciase un alto grao de colaboración interadministrativa na medida en que os censos ou rexistros deste imposto dependen dos datos que constan na Xefatura Provincial de Tráfico⁷⁰.

A dependencia da xestión deste imposto dos datos obrantes nos rexistros de Tráfico enténdese se temos en conta que a propia Lei de facendas locais parte destes datos para determina-los elementos fundamentais do imposto.

En efecto, o feito impositivo está constituído pola titularidade de vehículos aptos para circular, e tal condición é determinada polo artigo 93.2 da citada lei que establece que se considerará vehículo apto para a circulación o que fose matriculado nos rexistros públicos correspondentes. Por outra parte, a determinación do titular do tributo realízase, segundo o artigo 98 da Lei de facendas locais, atendendo ó domicilio que conste no permiso de circulación. Tamén os suxeitos pasivos se determinan polos datos que constan no permiso de circulación –artigo 95–.

⁷⁰ Vid. PÉREZ ROYO, F., "El Impuesto municipal sobre vehículos de tracción mecánica", en VV.AA., *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Madrid, Marcial Pons, 1993, páx. 928.

Así as cousas, a propia Lei de facendas locais encárgase de establecer específicos deberes de colaboración. Por un lado, o artigo 100 establece a obriga dos que soliciten ante a Xefatura Provincial de Tráfico a matriculación ou a aptitude para circular dun vehículo, de acreditar previamente o pagamento do imposto. Ademais, nos expedientes de reforma, transferencia ou baixa do vehículo esíxese acredita-lo pagamento do último recibo presentado para o cobro. En caso contrario, prevese que non se tramiten tales expedientes. Este artigo foi modificado pola Lei 51/2002 de reforma das facendas locais que exceptúa da referida obriga de acredita-lo pagamento o suposto das baixas definitivas de vehículos con quince ou máis anos de antigüidade.

Por outra parte, este artigo foi desenvolvido polo Real decreto 1576/1989, do 22 de decembro que, no seu artigo 2, establece que a Xefatura de Tráfico comunicarlle ó concello correspondente ou ó organismo administrativo que se encargue da xestión dos expedientes administrativos tramitados que teñan transcendencia para este imposto.

Por último, referirémonos ó Imposto sobre o incremento de valor dos terreos de natureza urbana xa que a boa xestión deste imposto require unha importante actividade de colaboración por parte de diversas instancias administrativas.

O feito imponible inclúe certos negocios xurídicos que son, á vez, obxecto doutros impostos e que se realizan, normalmente, ante profesionais como os notarios e os rexistradores da propiedade.

Aínda que en sentido estricto non se trata de colaboración interadministrativa, o artigo 111.7 da Lei de facendas locais establece a obriga dos notarios de remitir-lles ós concellos respectivos, dentro da primeira quincena do trimestre, unha relación de tódolos documentos por eles autorizados no trimestre anterior nos que se conteñan negocios, actos ou feitos que poñan de manifesto a realización do feito imponible deste imposto. Idéntica obriga rexe en relación cos documentos privados co mesmo contido que se lles presenten para recoñecemento ou lexitimación de firmas.

Do mesmo modo, as oficinas liquidadoras de distrito hipotecario, a cargo dos rexistradores da propiedade, teñen coñecemento da realización de negocios, actos ou obras que poden constituí-lo feito imponible deste imposto. A eles seríalles aplicable o disposto no artigo 111.4 da Lei xeral tributaria segundo o cal os profesionais oficiais están obrigados a colaborar coa Administración tributaria para subministrar toda clase de información con transcendencia tributaria.

Idéntica información ten no seu poder a Delegación Territorial da Consellería de Economía e Facenda da Xunta de Galicia aínda que debe advertirse que os documentos presentados tanto ante esta delegación como á oficina liquidadora xa serían coñecidos polos notarios. Pese a isto non debe descoñecerse a importancia da información que posúen

estes órganos liquidadores e o papel que poden desempeñar en certas tarefas de colaboración.

Por outra parte, debe terse en conta que a base impositiva deste imposto se determina en función do valor catastral ou da parte deste que resulte da aplicación de determinadas regras.

Pois ben, na medida en que a fixación dese valor o determina outra Administración, encontrámonos ante un suposto de colaboración interadministrativa. Esta instruméntase a través do Real decreto 1390/1990, do 2 de novembro que no seu artigo 2 establece a obriga das xerencias territoriais do Centro de xestión catastral e cooperación tributaria de remitirles anualmente ós concellos o valor do terreo de cada inmueble.

7. As posibilidades de ampliación da colaboración na xestión dos tributos locais

A xestión, inspección e recadación dos tributos locais é competencia, segundo o artigo 106.3 da Lei reguladora das bases de réxime local, das entidades locais sen prexuízo das delegacións que poidan operar a favor das comunidades autónomas ou das entidades locais de ámbito superior e das fórmulas de colaboración que se establezan de acordo coa lexislación do Estado⁷¹.

A este respecto, debe terse en conta o sinalado pola STS do 29 de novembro de 1995 que indica que “o artigo 106.3 LBRL responde ó mesmo principio xeral de eficacia nas relacións interadministrativas que proclama o seu artigo 55, e tradúceo nun deber de cooperación e asistencia activas entre a Administración do Estado e das comunidades autónomas, dun lado, e as entidades locais doutro, que en materia tributaria se manifesta na posibilidade concedida por aquel precepto ás entidades locais de delegar as súas competencias de xestión, inspección e recadación dos seus propios tributos noutras entidades locais de ámbito superior ou das respectivas comunidades autónomas, e na imposición dun deber de colaboración con outras entidades locais, coas comunidades autónomas ou co Estado”.

Os artigos 7 e 8 LFL son un claro complemento do artigo 106.3 LBRL regulando o primeiro o procedemento para esa delegación e o segundo as distintas fórmulas de colaboración entre entidades públicas territoriais. Ámbolos preceptos, aínda que sexan consecuencia do mesmo principio de cooperación entre entidades públicas territoriais, diferéncianse

⁷¹ Vid. RUBIO DE URQUIA, J. I. e ARNAL SURÍA, S., *Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, Madrid, Abella, 1989, páx. 74 para os que a referencia do artigo 7 LFL á liquidación non engade nada novo ó reflectido no artigo 106 da Lei de bases.

porque a delegación de facultades contemplada no artigo 7 require un acordo previo entre a entidade local titular da competencia e a que asume, por delegación, todas ou algunha das facultades que verbo da xestión e recadación tributaria lle corresponden a aquela, no que se determine o alcance e contido da delegación, mentres que o artigo 8 ofrece, por vía enunciativa, diferentes técnicas para articula-lo xenérico deber de colaboración que pode ser requirida sen necesidade de que entre as respectivas entidades exista convenio específico sobre o particular, que por outra parte tampouco se exclúe, como sucede no suposto contemplado na súa alínea 2, d).

Esta cláusula xeral de colaboración é recollida polo artigo 8 da Lei de facendas locais en forma de deber para a Administración tributaria do Estado, das comunidades autónomas e das corporacións locais⁷². Ó mesmo tempo, este deber non se limita ós ingresos estrictamente tributarios senón que o parágrafo segundo do precepto esténdeo ós restantes ingresos de dereito público.

No mesmo sentido, o artigo 187 da Lei 5/1997, do 22 de xullo da Administración local de Galicia establece que as administracións públicas de Galicia axustarán as súas relacións ós principios de colaboración, cooperación, auxilio, coordinación e respecto ós correspondentes ámbitos de competencias⁷³.

Pois ben, a primeira das fórmulas de colaboración que establece a alínea segunda do artigo 8 da LFL consiste en facilitar "toda a información que mutuamente se soliciten", prevendo tamén a posibilidade de realizar unha intercomunicación técnica a través dos centros de informática⁷⁴.

Trátase dunha previsión de extraordinaria importancia para a eficacia e a coordinación das actuacións administrativas de xestión tributaria desenvolvidas polas distintas administracións, ademais de consistir nun dos principais instrumentos para loitar contra a fraude fiscal.

⁷² Vid. PITA GRANDAL, A. M., "Gestión de los tributos locales: liquidación e inspección" en VV.AA. (Ferreiro Lapatza, dir), *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Madrid, Marcial Pons, 1993, páx. 173.

⁷³ Sobre esta cuestión, vid. CARBALLEIRA RIVERA, M. T., "La cooperación interadministrativa en la LRBRL", *REALA*, núm. 257, 1993, páx. 45 e ss.

⁷⁴ Unha concreción deste deber de intercambio de información proporcionanolo o R.D. 1390/1990, do 2 de novembro en materia de xestión catastral e tributaria e inspección catastral. Así o artigo 3 establece, por unha parte, a obriga das comunidades autónomas de subministrarlles ós órganos de xestión catastral información sobre o dominio e declaracións de obra nova e división horizontal de que teñan coñecemento a través das liquidacións de ITP e ISD. Por outra parte, estes últimos están obrigados a facilitarlles ás comunidades autónomas que o soliciten o acceso por vía telemática ás bases de datos catastrais. Sobre esta cuestión, vid. LLOMBART BOSCH, M. A., "Catastro, valor catastral y colaboración interadministrativa", *Palau 14*, núm. 22, 1994, páx. 191 e ss.

Na medida en que a información se utiliza coa mesma finalidade, isto é, para a xestión dos tributos, parece lóxico que a través da colaboración e coordinación entre as distintas administracións se optimice a utilización da información con transcendencia tributaria para evitar un aumento da chamada presión fiscal indirecta.

Así as cousas, a previsión da obriga de que as distintas administracións se intercambien a información que mutuamente se soliciten, que constitúe unha concreción dese deber de colaboración, constitúe unha manifestación das funcións de auxilio a través da cal unha administración realiza unha actividade complementaria de funcións alleas, de modo que posibilita unha maior eficacia do exercicio da competencia da entidade a favor da cal se presta o auxilio⁷⁵.

A maior parte dos datos fiscais dos contribuíntes encóntrase en poder da Axencia estatal de Administración tributaria e, segundo establece o artigo 113 da LXT, os datos obtidos pola Administración tributaria só poderán ser cedidos a outras administracións cando a cesión teña por obxecto a colaboración no cumprimento das obrigas fiscais do seu ámbito competencial.

Con isto trátase de establecer un límite ó emprego dos ditos datos xa que, segundo o artigo 19 da Lei orgánica de regulación do tratamento automatizado de datos de carácter persoal, “os datos de carácter persoal recollidos ou elaborados polas administracións públicas para o desempeño das súas atribucións non serán cedidos a outras administracións públicas para o exercicio de competencias diferentes ou de competencias que versen sobre materias distintas”⁷⁶.

Ademais, o artigo 21 deste mesmo corpo legal establece que os datos de carácter persoal recollidos ou elaborados polas administracións públicas para o desempeño das súas funcións non serán cedidos para o exercicio de competencias diferentes ou sobre materias distintas salvo cando así fose previsto polas disposicións de creación ou por unha norma posterior.

Pode dicirse, por tanto, que é a nota da transcendencia tributaria a que xustifica que calquera administración tributaria teña acceso á información recollida por outra administración para a aplicación dos tributos. Con isto establécese un mecanismo co que facer efectivo o deber de contribuír recollido no artigo 31 da Constitución.

⁷⁵ ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., “Cesión, intercambio y protección de la información tributaria y de los datos automatizados: la incidencia de la informática en el contribuyente”, *RTT*, núm. 43, 1998, pág. 46.

⁷⁶ Vid. LUCAS DURÁN, M., *El acceso a datos en poder de la Administración tributaria*, Pamplona, Aranzadi, 1997, pág. 254.

A disposición adicional cuarta da Lei 40/1998, do 9 de decembro, do Imposto sobre a renda das persoas físicas, contempla a subministración de información tributaria por medios telemáticos e informáticos a favor das administracións públicas para o desenvolvemento das funcións que teñan encomendadas, previsión que foi desenvolvida pola Orde do 18 de novembro de 1999. Desta última disposición despréndese que os datos en poder da Administración teñen un triple réxime de cesión.

En primeiro lugar, cando a información non teña por obxecto colaborar con outras administracións tributarias no cumprimento das obrigas fiscais. En toda petición de información terán que especificarse os datos identificativos dos interesados a que se refira a información solicitada e detallarse tanto a finalidade da súa subministración como o contido que se estima necesario para o cumprimento das funcións que teña encomendadas a Administración solicitante. A Administración que pida a información tributaria dirixirá a correspondente solicitude á delegación especial ou delegación da axencia estatal de Administración tributaria en función do ámbito territorial ó que estenda as súas competencias o órgano administrativo que formalice a dita solicitude.

En segundo lugar, cando os datos solicitados teñan por obxecto a colaboración con outras administracións para o cumprimento das obrigas tributarias, o órgano, autoridade ou entidade que solicite a información especificará os datos identificativos das persoas físicas ou xurídicas a que se refira a información solicitada, indicando a finalidade para a que serán utilizados, de conformidade cos supostos de subministración autorizados polo artigo 113.1 da Lei xeral tributaria.

A Axencia estatal de Administración tributaria poderá celebrar convenios de colaboración coas administracións públicas, autoridades ou entidades, que poidan ser cesionarias de información de carácter tributario.

Procederá a formalización de convenios de colaboración cando a subministración de datos se deba efectuar periodicamente ou de forma continuada no tempo e estes datos se refiran a un elevado número de interesados ou afectados por estes. Nos devanditos convenios especificarase o obxecto da subministración de información, a finalidade para a que se efectúa, a competencia do destinatario para o exercicio das facultades ou o desenvolvemento das funcións que xustifican a información que se solicite, a periodicidade da dita subministración e a forma en que se materialice. Así mesmo indicarse a súa duración e, no seu caso, as condicións da súa renovación ou prórroga.

En terceiro lugar, debe terse en conta que a información poderá ser subministrada en soporte papel ou magnético ou mediante transmisión telemática ou calquera técnica automatizada de tratamento e transmisión de datos, en función do volume da información, medios instrumentais dispoñibles e demais circunstancias técnicas.

A este respecto, prevese a posibilidade de acceso mediante consulta a bases de datos tributarias nos supostos previstos polo artigo 113.1 da Lei xeral tributaria, previo convenio de colaboración que así o establecese, o cesionario de información tributaria poderá obter esta mediante consulta directa ás bases de datos da Axencia estatal de Administración tributaria. Este sistema de acceso será excepcional, debéndose xustificar, no correspondente convenio, as razóns da súa autorización.

Como pode observarse, o mecanismo técnico para articular, nestes dous últimos supostos, o acceso ós datos en poder da Administración tributaria central organízase a través do sistema de convenio, polo que a efectividade do sistema dependerá da súa realización⁷⁷.

A segunda fórmula de colaboración prevista no artigo 8 da LFL recóllese na letra b) deste segundo a cal “se prestarán reciprocamente, na forma que regulamentariamente se determine, a asistencia que interese para os efectos dos seus respectivos cometidos e os datos e antecedentes que se reclamen”.

Unha das formas de instrumentar esta modalidade de colaboración coincide coa descrita na alínea anterior para o intercambio de información tributaria pero pode revestir outras modalidades.

En efecto, en desenvolvemento da previsión do artigo 8.2 b) da LFL poden establecerse instrumentos normativos a través dos cales se canalice esa participación. Un exemplo diso constitúeo o Regulamento de asistencia xurídica, económica e técnica ós entes locais aprobado pola Deputación da Coruña (BOP do 25 de outubro de 1988) nun intento de colaborar especialmente cos municipios de menor capacidade económica e de xestión.

Coa asistencia xurídica preténdese proporcionar asesoramento sobre cuestións de competencia municipal a través de dictames, informes, propostas de resolución e outras manifestacións. Do mesmo modo instrumentase a asistencia económica para resolver cuestións de carácter económico-financiero. Para solicitar a asistencia da deputación requírase petición firmada polo alcalde ou presidente da entidade local correspondente, dirixida ó presidente da corporación provincial.

A terceira fórmula de colaboración que contempla o artigo 8 da LFL recóllese na letra c) da alínea segunda e consiste na comunicación, na forma que regulamentariamente se estableza, dos feitos con transcendencia tributaria para calquera delas, que se poñan de manifesto como consecuencia de actuacións comprobadoras e investigadoras dos respectivos servicios de inspección.

⁷⁷ Vid. PITA GRANDAL, A. M., “Gestión de los tributos locales: liquidación e inspección” en VV.AA., *Tratado de Derecho Financiero y Tributario local*, Madrid, Marcial Pons, 1993, páx. 173.

Debemos sinalar que a STC 233/1999, do 13 de decembro pronunciouse sobre a constitucionalidade deste precepto nos seguintes termos “o precepto cuestionado, sen embargo, non regula a creación dun tributo ou dos seus elementos esenciais, senón que se limita a esixir que as administracións tributarias dos distintos niveis territoriais (Estado, comunidades autónomas e corporacións locais) se comuniquen a información con transcendencia tributaria obtida no curso das actuacións de comprobación e investigación desenvolvidas polos seus respectivos servizos de inspección tributaria.

(...)

Certamente, como xa expresamos en varias ocasións, a información que ten a transmisión prevista no precepto cuestionado –isto é, aquela que ten transcendencia tributaria– pode incidir na intimidade dos cidadáns (SSTC 110/1984, 45/1989, 142/1993 e ATC 462/1996). Concretamente, dixemos que «non hai dúbidas de que, en principio, os datos relativos á situación económica dunha persoa,... entran dentro da intimidade constitucionalmente protexida» (ATC 462/1996, fundamento xurídico 3º). Tal circunstancia, sen embargo, non permite afirmar que a remisión que o art. 8.2 c) LFL fai ó regulamento para a determinación do modo en que deberán transmitirse os datos con transcendencia tributaria en poder das administracións vulnere o citado art. 18.4 CE.

Por outro lado, aínda que cheguemos á conclusión de que os feitos con transcendencia tributaria que se poñan de manifesto no curso das actuacións inspectoras inciden en aspectos da intimidade tutelada no art. 18.1 CE, de aquí non cabe derivar tampouco que o art. 8.2 c) LFL transgrida o art. 81.1 CE. Como sinalamos en reiteradas ocasións, este precepto reclama unha lei orgánica para o desenvolvemento dos dereitos fundamentais, isto é, como dicíamos, entre outras moitas, na STC 140/1986, para «a determinación do seu alcance e límites en relación con outros dereitos e co seu exercicio polas demais persoas» (fundamento xurídico 5º). E é evidente que o art. 8.2 c) LFL non pretende o desenvolvemento dos dereitos á intimidade ou á honra tutelados no art. 18 CE, senón que, como destaca o avogado do Estado, limítase a establecer un deber de colaboración dimanante tanto do xeral deber de auxilio recíproco entre órganos estatais, autonómicos e locais, como do específico deber que establece o art. 8.1 LFL, non impugnado; un deber que, como sinalamos reiteradas veces, «non é mester xustificar en preceptos concretos» e que «se encontra implícito na propia esencia da forma de organización territorial do Estado que se implanta na Constitución» (STC 18/1982, fundamento xurídico 14). Un deber de comunicación en relación cunha información na que a captación e arquivo é, tal e como viñemos esixindo, «necesaria para o exercicio das potestades que lles atribúe a lei» e «adecuada para as lexítimas finalidades previstas por ela»

(STC 254/1993, fundamento xurídico 7º); o seu coñecemento polas diversas administracións tributarias, en fin, é imprescindible para o adecuado cumprimento do mandato constitucional recollido no art. 31.1 CE (SSTC 110/1984 e 76/1990; AATC 642/1986 e 129/1990)."

Trátase dunha forma de colaboración que pode operar tanto de forma horizontal –entre entes da mesma condición territorial– ou de forma vertical –entes dunha dimensión territorial maior– e que se encontra limitada pola lei ás actuacións de comprobación e investigación desenvolvidas pola inspección dos tributos⁷⁸.

Neste sentido, o artigo 7.4, parágrafo segundo, do Regulamento xeral de inspección dos tributos establece que “os órganos que teñan atribuídas as funcións propias da Inspección dos tributos comunicaranse cantos datos coñezan con transcendencia tributaria, atendendo ás súas respectivas competencias funcionais ou territoriais” establecendo que “comunicarán tales datos a calquera outro órgano para o que sexa de transcendencia en orde ó adecuado desempeño das funcións de xestión tributaria que teña encomendadas”.

Isto supón unha especial forma de colaboración entre os órganos administrativos que operan en ámbitos territoriais diversos e móstrase como especialmente apropiado naqueles tributos nos que a xestión lles corresponde a diversos entes territoriais. No ámbito local, este deber ten especial importancia no Imposto sobre o incremento de valor de terreos de natureza urbana en relación cos tributos cedidos ás CC.AA. que gravan o tráfico patrimonial.

O artigo 8.2 d) da LFL contempla a posibilidade de elaborar e preparar plans de inspección conxunta ou coordinada. Trátase dunha fórmula de actuación conxunta de diversos ámbitos pero que queda limitada ó ámbito da planificación. Trátase de supostos nos que se produce unha actuación dos órganos de diversas administracións sobre uns mesmos suxeitos pasivos ou, en xeral, obrigados tributarios.

A posta en práctica destes plans correspóndelle a cada unha das entidades implicadas e con ela poténciase a eficacia da actuación inspectora ó facer posible o pleno exercicio das potestades de comprobación e investigación así como das de obtención de información sobre o ámbito material que a cada unha delas lle corresponde posibilitando o auxilio recíproco.

Segundo o precepto, a elaboración ou preparación de plans de inspección conxunta ou coordinada recae sobre obxectivos, sectores e procedementos selectivos. Isto convérteos nun instrumento especialmente

⁷⁸ Vid. esta distinción en ESEVERRI MARTÍNEZ, E., “La organización de los servicios de gestión. Delegaciones y colaboración administrativa” en VV.AA., *Tratado de Derecho Financiero y Tributario local*, Madrid, Marcial Pons, 1993, páx. 219.

eficaz na loita contra a fraude fiscal sobre determinados sectores productivos ou de servicios e, por ende, sobre determinados impostos. Pénsese, por exemplo, na elaboración dun Plan de inspección conxunto de tódolos municipios da provincia para descubrir determinadas actividades económicas clandestinas e que, polo tanto, non tributan polo Imposto sobre actividades económicas.

Outra posible aplicación destes plans pode producirse no ámbito do Imposto sobre vehículos de tracción mecánica na medida en que os municipios da provincia inspeccionen de forma conxunta o cumprimento deste imposto por parte dos titulares de vehículos que consten na respectiva Xefatura provincial de tráfico. Outra posible fórmula de colaboración entre administracións sería delega-la dita competencia inspectora na Deputación provincial.

O artigo 8.3 da LFL establece unha fórmula de colaboración entre os órganos da comunidade autónoma e das corporacións locais cando a inspección ou a recadación executiva dos tributos deba realizarse fóra do territorio da entidade local⁷⁹. Estas actuacións serán realizadas polos órganos competentes do Estado cando excedan da respectiva comunidade autónoma.

O Tribunal Supremo, en sentenza do 29 de novembro de 1995, sinalou que se trata dun suposto de colaboración e non de atribución de competencias á comunidade autónoma ou ó Estado posto que o artigo 106.3 da Lei reguladora das bases de réxime local atribúelles as competencias tributarias ás entidades locais, se ben só poden exercitalas por si mesmas dentro dos seus respectivos termos municipais⁸⁰.

Para o Tribunal Supremo o artigo 8.3 da LFL establece un deber de colaboración vinculante, unicamente, para a entidade colaboradora pero non impide que outras entidades distintas sexan as que realicen as tarefas de inspección ou recadación fóra do termo municipal a través de delegación ou colaboración⁸¹.

Desta forma, o citado precepto é unha garantía para aqueles municipios que non estableceran ningún convenio cunha entidade, no sentido de que as súas competencias tributarias non deixarán de exercerse fóra dos límites do municipio. En realidade, trátase dunha forma de auxilio

⁷⁹ Vid. RAMALLO MASSANET, J., "Las relaciones interadministrativas en la aplicación de los tributos", *DA*, núm. 240, 1994, páx. 175.

⁸⁰ Vid. VICENTE-ARCHE COLOMA, P., "Relaciones entre entidades locales. Delegación de competencias y fórmulas de colaboración (Comentario a la STS de 29 de noviembre de 1995)", *QF*, núm. 14, 1996, páx. 45 e ss.

⁸¹ Vid. ARIMANY LAMOGLIA, E. e PICH FRUTOS, E., "Las Diputaciones Provinciales y su función como entes de auxilio a los Municipios. Confirmación jurisprudencial", *RAP*, núm. 140, 1996, páx. 175 e ss.

para que as competencias de cada entidade non deixen de ter un adecuado cumprimento.

Así o prevé tamén o artigo 4.4 da Lei 30/1992, do 26 de novembro ó establecer que a Administración do Estado, das comunidades autónomas e das corporacións locais deberán colaborar e auxiliarse para aquelas execucións dos seus actos que deban realizarse fóra dos seus respectivos ámbitos territoriais de competencias.

Agora ben, non por ser auxiliares deixan de ser importantes estas funcións xa que se exercen potestades administrativas fronte a terceiros por conta e en interese doutra organización pública. Así a doutrina sinalou, sobre a base dos pronunciamentos do Tribunal Constitucional, que nos encontramos ante un deber xurídico⁸².

En efecto, a Lei 30/1992 quere impoñe-la obrigatoriedade destes deberes ó utiliza-lo termo "deberán" e tamén ó condiciona-los supostos de exención da asistencia e colaboración e, en fin, da esixencia de que se lle comunique motivadamente a negativa á Administración solicitante⁸³.

Pode afirmarse, por tanto, a obrigatoriedade do auxilio administrativo como unha manifestación do principio de lealdade institucional.

8. O papel das competencias provinciais de cooperación

O noso ordenamento xurídico configura a provincia como unha agrupación de municipios. A este respecto, é significativo o disposto no artigo 141.1 da Constitución que sinala que "a provincia é unha entidade local con personalidade xurídica propia, determinada pola agrupación de municipios e división territorial para o cumprimento das actividades do Estado".

Isto pon de manifesto a existencia dun importante vínculo entre a provincia e os municipios que axuda a comprende-la función que está chamada a cumprir-la primeira respecto dos segundos conforme a Lei reguladora de bases de réxime local⁸⁴. En efecto, segundo o que se establece nos artigos 26, 31 e 36 da citada lei, a deputación pode prestar servizos de asistencia xurídica ós municipios da provincia, o cal permite colaborar no informe de aquelas actuacións en materia tributaria que deban realiza-los municipios.

⁸² Vid. ALBERTÍ ROVIRA, E., "Relaciones entre las Administraciones Públicas" en VV.AA., *La nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, Madrid, Tecnos, 1993, páx. 52.

⁸³ Vid. PARADA, R., *Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común*, Madrid, Marcial Pons, 1999, páx. 84.

⁸⁴ Vid. MORELL OCAÑA, L., *El régimen local español*, Madrid, Cívitas, 1988, Tomo I, páx. 706.

É esta unha das técnicas de colaboración a nivel competencial coas que se pode alcanzar un alto grao de eficacia na xestión dos asuntos públicos dado que unha das funcións tradicionais das deputacións é o asesoramento e asistencia ós municipios e, ademais, a súa envergadura administrativa permítelle desenvolver esas tarefas.

Así, o artigo 36.1 b) establece como competencia provincial a asistencia e cooperación ós municipios que, deste modo, habilita as deputacións a actuar no ámbito das competencias municipais⁸⁵.

Esta cooperación pode revestir tres modalidades segundo a Lei reguladora de bases de réxime local: xurídica, económica e técnica. Isto implica o asesoramento sobre estes ámbitos, a redacción de estudos e proxectos, a asistencia administrativa no desempeño das funcións administrativas, a instalación de servizos, a concesión de subvencións, a creación de consorcios ou a subscrición de convenios administrativos.

A cooperación provincial en materia tributaria ten certa transcendencia⁸⁶ e, de feito, o artigo 26.3 da Lei reguladora de bases de réxime local remítese ó seu artigo 92.3 para referirse ó control e fiscalización interna da xestión económico-financeira e orzamentaria así como á contabilidade, tesourería e recadación.

Trátase dun suposto de colaboración que non consiste na delegación de competencias duns entes a favor doutros, co que se segue conservando a titularidade e o exercicio das competencias pese a que se acuda ó auxilio doutra administración coma a Deputación provincial.

Con esta forma de colaboración preténdese facilitar que o titular das competencias as exerza coa maior eficacia posible. Así, obsérvase esta forma de colaboración en actividades de asesoramento xurídico e técnico, asistencia administrativa, elaboración de programas informáticos e asistencia económica⁸⁷. Isto instruméntase, normalmente, a través do correspondente convenio.

Agora ben, a colaboración das deputacións provinciais tamén pode consistir na asunción do exercicio das competencias tributarias dalgúns ou de tódolos municipios do seu territorio xa que a aplicación dos tributos é unha tarefa non exenta de complicacións derivadas da propia mate-

⁸⁵ Vid. CLIMENT BARBERÁ, J., "La cooperación estatal y autonómica en los servicios municipales" en VV.AA., *Tratado de Derecho Municipal*, Madrid, Cívitas, 1988, Tomo I, 291.

⁸⁶ Vid. CARBALLEIRA RIVERA, M.T., *La provincia en el sistema autonómico español*, Madrid, Marcial Pons, 1993, páx. 217 onde apunta como un dos exemplos típicos de cooperación provincial a relativa á xestión, recadación e inspección dos tributos dos municipios.

⁸⁷ Tamén o Estado realiza tarefas de asistencia económica ós entes locais. Esta foi regulada polo Real decreto 1328/1997, do 1 de agosto polo que se regula a cooperación económica do Estado ós investimentos das entidades locais.

ria e da necesidade de importantes medios técnicos así como de persoal cualificado.

Ademais, preséntase o inconveniente do escaso nivel de recadación dalgúns conceptos. Por iso, en ocasións é aconsellable buscar fórmulas que consigan unha maior eficacia e eficiencia na xestión dos servizos públicos. Estas pasan por delegar ou encomenda-la xestión dos recursos públicos sen prexuízo de que se utilicen, tamén, outras posibilidades contempladas no noso ordenamento.

9. A delegación de competencias

De acordo co disposto no artigo 106.3 da Lei reguladora de bases de réxime local e no artigo 7 da Lei de facendas locais, as entidades locais poderán delegar na comunidade autónoma ou noutras entidades locais nas que estean integradas, as facultades de xestión, liquidación, inspección e recadación tributarias. Do mesmo modo, poderán delega-las facultades de xestión, liquidación, inspección e recadación dos restantes ingresos de dereito público que lles correspondan.

Os preceptos citados establecen dous posibles destinatarios da delegación. En primeiro lugar, poden delegarse as competencias tributarias a favor da comunidade autónoma⁸⁸. Non presenta maiores problemas este suposto de delegación que mesmo se encontra recollido no artigo 49.2 do Estatuto de Autonomía de Galicia que, tras recoñece-las competencias tributarias dos entes locais, admite a delegación de competencias a favor dos órganos autonómicos, precepto que foi desenvolvido polo Decreto 51/2000, do 25 de febreiro.

Segundo o artigo 2.3 deste último texto, a xestión da recadación dos recursos doutras administracións será asumida polos órganos de recadación da Consellería de Economía e Facenda cando así se lle encomende por lei ou convenio. Así pois a recadación dos recursos de dereito público propios e dos que se lle encomenden por convenio será desenvolvida pola Dirección Xeral de Tributos e polo Servicio Central de Recadación, polos servizos de recadación das delegacións territoriais e polas zonas de recadación.

En segundo lugar, a delegación das competencias locais de xestión, inspección e recadación prevese a favor de "entidades locais de ámbito superior", o cal significa establecer como principais destinatarios da delegación as deputacións provinciais que, deste modo, estenderían as súas funcións de asesoramento e axuda asistencial ós municipios.

⁸⁸ Aspecto este tratado, no que se refire á lexislación aplicable, na STSX de Asturias do 4 de xullo de 2001 sinalando que a lexislación aplicable é a estatal e non a dos distintos municipios nin tampouco a autonómica.

Trátase dunha técnica de colaboración que pode resultar extraordinariamente eficaz ó se-las deputacións entidades locais e, polo tanto, estar próximas á realidade sobre a que se pretende colaborar⁸⁹. Por outra parte, a delegación de funcións cara ás deputacións elimina a sospeita de intromisión do poder autonómico no ámbito local.

As competencias que poden delegarse son, segundo o artigo 7 da Lei de facendas locais, as de “xestión, liquidación, inspección e recadación tributarias”. Nada se establece sobre as competencias de revisión en vía administrativa pero isto pode deberse a que o lexislador entende que tales competencias lle corresponden ó órgano que dicta o acto susceptible de revisión xa sexa a entidade delegante, xa a entidade delegada.

Así as cousas, parece que as competencias que poden ser delegadas consisten en:

- a) Elaboración e actualización de censos de contribuíntes para a exacción dos tributos de cobro periódico por recibo.
- b) Confección, elaboración e emisión de documentos de cobranza.
- c) Xestión, liquidación, comprobación, investigación e recadación dos tributos.
- d) Recepción de declaracións e autoliquidacións, así como o seu tratamento informático.
- e) Concesión e denegación de exencións e bonificacións.
- f) Obtención de información tributaria⁹⁰.
- g) Consultas tributarias.
- h) Información e asistencia.
- i) Práctica de notificacións.
- l) Aprazamento e fraccionamentos de pagamento.

⁸⁹ Vid. ESEVERRI MARTÍNEZ, E., “La organización de los servicios de gestión...”, ob. cit., páx. 207.

⁹⁰ Vid. a STS do 10 de abril de 2002 sinalou que “a cuestión controvertida centrábase en determinar se o concello, en virtude de facultades inspectoras delegadas da Administración tributaria estatal, podía desenvolver actuacións, non só de comprobación e investigación, senón tamén de información, ou, pola contra, estas últimas estaban reservadas á Administración delegante, e partindo, así mesmo, de que, aínda cando o Real decreto 1172/1991, do 26 de xullo, de xestión do IAE, se refería só, como facultades delegables, ás de comprobación e investigación, as facultades susceptibles disto debía interpretarse que comprendían tódalas correspondentes á Inspección da Administración tributaria estatal, porque así se desprendía do art. 92.3 da LFL e da Orde do 10 de xuño de 1992 que o desenvolvía, en relación cos preceptos do RXIT, que incluían as facultades de obtención de información entre as propias da función inspectora, chegou á conclusión de que o requirimento antes citado era conforme co ordenamento xurídico.

- m) Liquidación de intereses e recargas.
- n) Instrucción e resolución de procedementos sancionadores.
- ñ) Devolución de ingresos indebidos.
- o) Revisión de actos administrativos.

En relación coa posibilidade de establecer recursos en nome dos concellos delegantes, debe afirmarse a lexitimación da entidade delegada para interpoñer recurso contencioso-administrativo. Non obstante, debe terse en conta que para interpoñer recurso de casación por infracción de lei, o Tribunal Supremo sinalou na STS do 17 de outubro de 2000, en relación cun organismo autónomo, que non teñen lexitimación os entes instrumentais⁹¹.

Correspóndelle ó pleno da corporación respectiva, a adopción do acordo de delegación no que se fixará o contido e alcance da delegación⁹². Neste sentido, deben expresarse as competencias que se delegan xa que se poden delegar todas ou só algunhas delas así como os tributos ós que afecta a delegación e, por suposto, o órgano a favor do cal se delegan. Ademais, debe sinalarse o prazo polo que se procede a realiza-la delegación e, no caso das competencias en materia de recadación, o réxime de transferencias entre a entidade delegante e delegada. O acordo debe ser publicado no Boletín Oficial da Provincia para dar coñecemento do acordo adoptado⁹³.

Unha vez adoptado o acordo pola corporación municipal, a formalización da delegación pode levarse a cabo a través dun convenio interadministrativo que, aínda que se entenda que é un contrato de xestión dun servizo público, queda excluído da Lei de contratos das administracións públicas por previsión expresa do artigo 3.1 c) deste último texto legal, e débese aplica-lo disposto no artigo 6 da Lei 30/1992, do 26 de novembro en canto ó seu contido.

O exercicio das competencias tributarias delegadas pode levarse á práctica a través de tres modalidades distintas⁹⁴.

En primeiro lugar, os municipios da provincia poden realiza-la delegación a favor da propia deputación provincial. Neste caso, son os servi-

⁹¹ Sobre esta cuestión, vid. a STSX de Canarias do 14 de decembro de 1994 que, en cambio, si lle recoñecera lexitimación a un ente instrumental como o Consorcio de tributos da illa de Tenerife.

⁹² Vid. NIETO MONTERO, J. J., *La gestión...*, ob. cit., páx. 116 e ss.

⁹³ Vid. RUBIO DE URQUIA, J. L. e ARNAL SURIA, S., *Ley reguladora de las Haciendas Locales*, ob. cit., páx. 93 e ss.

⁹⁴ Vid. BARQUERO ESTEVAN, J. M., "La organización de las Administraciones locales para el ejercicio de sus competencias de gestión tributaria", *REALA*, núm. 276, 1998, páx. 106.

cios e unidades da propia entidade as que realizan as actuacións necesarias para facer efectivo o sistema tributario. Por esta prestación de servizos corresponde esixir unha taxa xa que se trata dunha actividade desenvolvida por un ente público e en réxime de dereito público⁹⁵. Así o recolle algunha ordenanza fiscal provincial que regula a esixencia deste tributo pola prestación dos “servizos de xestión e recadación dos ingresos de dereito público dos que sexan titulares as entidades locais da provincia ou outras corporacións e organismos públicos”⁹⁶.

En segundo lugar, o exercicio das competencias delegadas pode encomendarse a un organismo autónomo. Trátase dun sistema que funciona dende hai algúns anos en determinadas provincias españolas co obxecto de realizar de forma descentralizada as facultades que por diversos títulos lle correspondan á deputación en materia de xestión e recadación tributaria⁹⁷. Do mesmo modo, poden encomendárselle as funcións de asistencia e apoio técnico de carácter económico, financeiro, orzamentario e contable.

Os organismos autónomos son fórmulas de personificación que responden á existencia de necesidades específicas de xestión de determinados servizos públicos que, polo seu contido especializado requiren unha organización independente e unha xestión técnica separada⁹⁸. Con eles trátase de lograr un maior nivel de eficacia e de economía na xestión, sobre todo en relación coas entidades municipais de grandes dimensións posto que só entón ten sentido considera-la reorganización da infraestructura administrativa.

Coa creación destas entidades búscase contar coa autonomía administrativa e financeira que permita organizar con criterios de eficacia os servizos de xestión, así como contar cunha maior flexibilidade na contratación xunto coa posibilidade de establecer un réxime específico de retribución que incentive o exercicio das funcións tributarias. Non obstante, debe terse en conta que o artigo 92.2 da Lei reguladora de bases de

⁹⁵ Vid., sobre esta cuestión, RUIZ GARIJO, M., *Problemas actuales de las tasas*, Valladolid, Lex Nova, 2002, páx. 119 e ss. Con anterioridade, pronunciáranse sobre o tema AGUALLO AVILÉS, A., *Tasas y Precios Públicos*, Valladolid, Lex Nova, 1992, páx. 274; MARTÍN FERNÁNDEZ, J., *Tasas y precios públicos en el Derecho español*, Madrid, Marcial Pons, 1995, páx. 207, entre outros lugares.

⁹⁶ Vid. Ordenanza Fiscal número 5 da Deputación da Coruña (BOP 283, do 12 de decembro de 2001).

⁹⁷ Vid. ESEVERRI MARTÍNEZ, E., “Las Diputaciones como administraciones delegadas de las entidades locales” en VV.AA., *Tratado de Derecho Financiero y Tributario local*, ob. cit., páx. 227 e ss.

⁹⁸ Vid. GARCÍA DE ENTERRÍA, E. e FERNÁNDEZ, T. R., *Curso de Derecho Administrativo I*, Madrid, Cívitas, 1993, 6ª ed., páx. 385.; BARQUERO ESTEVAN, J. M., “La organización de las Administraciones locales...”, ob. cit., páx. 109.

régime local resérvalle ó persoal funcionario a realización das funcións que impliquen exercicio de autoridade.

Trátase dun modelo de organización permitido polo artigo 85.2 da Lei reguladora de bases de réxime local que sinala que os servizos públicos locais poderán exercerse directa ou indirectamente, engadindo que os servizos que impliquen exercicio de autoridade non poderán prestarse de maneira indirecta.

Esta descentralización funcional non pode comprender os actos de goberno posto que hai determinadas decisións que deben permanecer en mans dos representantes políticos⁹⁹. Agora ben, os actos administrativos que se producen no desenvolvemento dos procedementos tributarios non son actos de goberno senón de xestión sometidos no seu contido e procedemento a concretas regras xurídicas.

Entendemos que isto encontra o seu apoio no artigo 85 da Lei reguladora de bases de réxime local que permite descentralizar determinados servizos dotando de personalidade os órganos ós que se lles atribúe a xestión destes últimos. Con isto parece claro que se lles está permitindo a estes entes a realización de todas aquelas actuacións administrativas que integran a xestión do servizo.

Polo que se refire ó tesoureiro, preséntanse algunhas dúbidas xa que, por un lado, a normativa de réxime local atribúelle a este órgano a responsabilidade das funcións de recadación e de tesourería e, por outro, non se prevé expresamente a posibilidade de delegación a diferenza do que sucede con outros funcionarios da corporación como o secretario ou o interventor.

O artigo 164.1 do texto refundido de Réxime local atribúelle ó tesoureiro a xefatura dos servizos de recadación pero non parece que isto implique negar totalmente a posibilidade de delegar a competencia para dictar actos administrativos que integran este procedemento sempre que así se prevexa nos regulamentos orgánicos dos entes locais ou que poidan atribuírse a un organismo autónomo ó amparo do artigo 85.3 da Lei reguladora de bases de réxime local.

En todo caso, a relación entre o organismo autónomo e a Administración aparece caracterizada pola dependencia do primeiro fronte ó segundo, con independencia de que se cualifique esta relación como de dependencia ou de tutela¹⁰⁰.

⁹⁹ Vid. DE A CUÉTARA, J. M., "Funciones, servicios y prestaciones de las entidades locales", en VV.AA., *Introducción a los servicios locales. Tipos de prestación y modalidades de gestión*, Madrid, INAP, 1991, páx. 56.

¹⁰⁰ Sobre esta cuestión, vid. ARIÑO ORTIZ, G., *La Administración institucional (bases de su régimen jurídico). Mito y realidad de las personas jurídicas del Estado*, Madrid, Instituto de Estudios Administrativos, 1974, páx. 22 e ss. onde se mantén a postura da re-

Dende o punto de vista tributario, os organismos autónomos non se encontran sometidos a tributación polo Imposto sobre sociedades ó gozar da exención prevista no artigo 9 b) da Lei 43/1995, do 27 de decembro reguladora do Imposto sobre sociedades. Deste modo, os rendementos que perciba pola prestación dos servizos non estarán suxeitos a tributación polo mencionado imposto.

Polo que se refire á imposición indirecta, a prestación de servizos que se presta encaixa no feito imponible do IVE. Non obstante, non estará suxeita a operación se pola mencionada operación se esixe unha contraprestación de natureza tributaria, é dicir, unha taxa. En cambio, se o que se esixe carece de natureza tributaria, a operación estará suxeita e non exenta, polo que procederá repercutirles ós concellos o 16% do imposto sobre o importe cobrado pola realización do servizo. Isto dependerá de que este organismo funcione en réxime de dereito público (organismo autónomo) ou de dereito privado (entidade pública empresarial).

En terceiro lugar, a delegación de competencias tributarias pode realizarse a favor dunha sociedade con capital público. O artigo 85 da Lei reguladora de bases de réxime local establece que esta debe ser de capital enteiramente público para que se poida considerar xestión directa.

Neste caso, a relación entre a sociedade e a entidade delegante non se rexe polo contrato de xestión de servizos públicos, ó excluírse polo artigo 154.2 do texto refundido da Lei de contratos das administracións públicas, senón que, dende o noso punto de vista, se rexen polo convenio que para estes efectos se realice.

A sociedade pública rexeráse polo dereito privado, salvo na formación da vontade dos seus órganos e no exercicio de potestades administrativas¹⁰¹. En canto a estas últimas, debe terse en conta que só poden ser exercidas por aqueles órganos ós que os estatutos lles asignen estas funcións xa que non son asimilables ós órganos da administración. Isto pode formular algún problema á hora de realizar actos administrativos que implican exercicio de autoridade como as providencias de prema.

Por outra parte, a contraprestación que a mencionada entidade pode esixir recibiría a denominación de prezo privado e, en consecuencia, trataríase dunha operación suxeita e non exenta a IVE polo que debería repercutirse o 16% do dito imposto á entidade local á que se lle presta o servizo¹⁰².

lación xerárquica. En sentido contrario, en cambio, manifestáronse GARCÍA DE ENTERRÍA, E. e FERNÁNDEZ, T. R., *Curso de Derecho Administrativo I*, ob. cit., páx. 394 onde sinalan que se trata dunha relación de tutela.

¹⁰¹ Vid. MARTÍN MATEO, R., "Los servicios locales. Especial referencia a la prestación bajo fórmulas societarias", *REALA*, núm. 255-256, 1996, páx. 467.

¹⁰² Vid. Informe de la Comisión para el estudio y reforma del sistema de financia-

Esta situación, unida ás dificultades administrativas ocasionou que algunhas sociedades provinciais de recadación se transformasen en organismos públicos administrativos. Mesmo, algúns concellos como o de Ferrol, optaron pola creación dun instituto configurándoo como un organismo público administrativo. Deste modo, evítanse os custos económicos elevados para os municipios que supón soporta-la repercusión do IVE, ademais da retribución do servicio¹⁰³.

10. A encomenda de xestión

O artigo 15 da Lei 30/1992, do 26 de novembro de 1992 de réxime xurídico das administracións públicas e do procedemento administrativo común prevé a posibilidade de que a realización de actividades de carácter material, técnico ou de servicios da competencia dos órganos administrativos poida ser encomendada a outros órganos ou entidades da mesma ou distinta Administración, por razóns de eficacia ou cando non se posúan os medios idóneos para o seu desempeño.

A encomenda de xestión non supón cesión da titularidade da competencia nin dos elementos substantivos do seu exercicio, polo que lle corresponde á entidade ou órgano encomendante dicta-los actos ou resolucións que procedan.

Esta forma de colaboración supón que o órgano encomendante segue conservando a titularidade da competencia pero as tarefas materiais para o seu exercicio ou o asesoramento para a súa realización correspóndenlle a outro órgano ou entidade.

Do dito despréndese que esta forma de colaboración pode operar nun dobre plano. En primeiro lugar, pode realizarse dentro da mesma administración. Neste caso debe formalizarse a través dun acordo expreso dos

ción de las Comunidades Autónomas, páx. 53 onde se propón reforma-la lei do IVE para declarar non suxeita esta prestación de servicios e modificar, igualmente, a regra de pro rata.

¹⁰³ Xunto a estas dúas formas de personificación da desconcentración do exercicio das competencias tributarias, pode acudir-se a outras figuras como o Consorcio ou a Fundación pública. O primeiro encontra o seu apoio legal no artigo 87 da Lei reguladora de bases de réxime local que sinala que as entidades locais poden constituír consorcios con outras administracións públicas, para fins de interese común, ou con entidades privadas sen ánimo de lucro que persigan fins de interese público coincidentes cos das administracións públicas. Trátase de entidades locais funcionais que non forman parte da propia Administración pero que poden exercer-las potestades tributarias sempre que se encontren integrados por administracións públicas. O seu réxime xurídico, pese a estar regulado normativamente, debe plasmarse nos seus estatutos, os cales adquiren notable importancia para estes efectos.

Outra forma de xestiona-los tributos delegados polos municipios é a través das fundacións públicas que terán que subscribi-los oportunos convenios cos concellos respectivos.

órganos ou entidades intervinientes e publicar, para que sexa válido, no Boletín Oficial da Provincia. O devandito acordo debe conte-las actividades ás que lles afecta e o alcance da xestión que se encomenda.

En segundo lugar, a encomenda de xestión pode producirse entre administracións situadas en planos distintos como pode se-lo caso dos municipios da provincia e a deputación provincial. Neste caso procede a firma dun convenio de colaboración entre as entidades implicadas no que se expresarán as competencias que se encomendan, así como o prazo e a súa extensión.

Este réxime aplícase sempre que o órgano ó que se lle encomende a xestión sexa un órgano administrativo ou un organismo autónomo pero non se a encomenda de xestión recae sobre persoas físicas ou xurídicas suxeitas a dereito privado xa que, neste caso, se someterá á lexislación de contratos do Estado.

Así pois, se se lle encomenda a realización das tarefas materiais necesarias para a xestión dos tributos a unha sociedade de capital mixto ou enteiramente privado, sería de aplicación o contrato de xestión de servizos públicos ou, no seu caso, o de consultoría e asistencia. Ademais, debe sinalarse que non poden prestarse a través de xestión indirecta aqueles servizos que impliquen exercicio de autoridade, polo que as tarefas encomendadas serían aquelas de carácter material que necesitan ser completadas polo órgano que as encomenda.

Algunhas tarefas que poden desempeñarse de forma auxiliar á xestión tributaria por parte deste tipo de entidades son, por exemplo, a realización de programas informáticos, a confección de impresos, a realización de estudos de mercado en relación cos prezos de determinados bens, a xestión de cobro en período voluntario. Tamén cabe a posibilidade de que leven a cabo outra serie de actividades que se integran na xestión dos tributos e que revisten maior importancia como a preparación material das liquidacións, a comprobación da realización de determinados feitos impositivos ou do valor destes, a elaboración das propostas de resolución ou a práctica de notificacións.

Estas actividades materiais ou técnicas de carácter preparatorio non implican exercicio de autoridade ó non finalizar coa emisión do acto administrativo, polo que se pode concluír que non se encontran reservadas ó persoal funcionario e, por tanto, poderían ser desenvolvidas por sociedades mercantís ou por suxeitos privados mediante o correspondente contrato suxeito á Lei de contratos das administracións públicas.

En todo caso deben establecerse as necesarias cautelas para que a actuación destes suxeitos colaboradores non supoña unha quebra das esixencias constitucionais ás que se somete a actuación administrativa como son o servizo con obxectividade ós intereses xerais e o sometemento pleno ó ordenamento. Unha das actuacións que foi realizada tra-

dicionalmente por sociedades mercantís ou suxeitos privados foi a práctica das notificacións.

Dende o punto de vista tributario, a contraprestación que se pode esixir pola prestación dos servicios encomendados depende do carácter do órgano ou persoa que presta o servicio. Deste modo, se quen realiza as tarefas é un organismo público, a contraprestación será unha taxa e non se repercutirá o IVE en tanto que se trata dunha operación non suxeita. En cambio, se as actuacións as desenvolve unha sociedade, a contraprestación que se debe esixir será un prezo privado sobre o que se repercutiría o 16% de IVE que sería asumido pola entidade encomendante.

II. Os convenios das comunidades autónomas e corporacións locais coa AEAT en materia de recadación

A actual configuración do procedemento de recadación implica que, debido á xeneralización das autoliquidacións, normalmente correspóndelle ó suxeito pasivo o ingreso das cantidades debidas a título de tributo, co cal o peso del recae sobre os contribuíntes e sobre as entidades colaboradoras. En cambio, o incumprimento da obriga tributaria devólvelle-lo protagonismo ós órganos administrativos que, de non darse esta situación patolóxica¹⁰⁴, noutro caso pasaría desapercibida.

Por tanto, é no procedemento de recadación en período executivo onde se pon de manifesto a necesidade de contar cuns órganos de recadación que fagan efectivo o crédito tributario. Tanto as comunidades autónomas como as corporacións locais contan con liberdade para organiza-los seus servicios de recadación pero, en ámbolos casos, encóntranse con dous tipos de dificultades. A primeira é a relativa ós medios dispoñibles para facer efectiva a recadación. A segunda, de especial importancia, é a relativa á limitación territorial das actuacións dos órganos autonómicos e locais xa que, para actuar fóra do seu territorio, necesitan a colaboración doutras administracións.

Para darlle solución a este tipo de problemas, é posible acudir á colaboración daqueles entes que teñen encomendado o desenvolvemento dos procedementos tributarios. Neste sentido, debe terse en conta que o artigo 103.2 da Lei 31/1990, do 27 de decembro pola que se crea a Axencia estatal de Administración tributaria encoméndalle a este organismo a aplicación efectiva do sistema tributario estatal e aduaneiro así como dos recursos doutras administracións das que teña encomendada a xestión por lei ou convenio.

¹⁰⁴ Vid. RAMALLO MASSANET, J., "Las relaciones interadministrativas en la aplicación de los tributos", *DA*, núm. 240, 1994, páx. 166; GARCÍA MARTÍNEZ, A., *La gestión de los tributos autonómicos*, Madrid, Cívitas, 2000, páx. 363.

A técnica de colaboración instrumentábase a través dun convenio entre a Axencia estatal de Administración tributaria e a Administración ou ente interesado que, segundo o artigo 139.2 da Lei xeral tributaria, terá que publicarse no Boletín Oficial do Estado. Será este instrumento o que recolla os ingresos dos que asume a xestión da recadación e o alcance da mesma, aínda que parece claro que esa encomenda non se limita a actividades materiais ou técnicas senón que incluírá todas aquelas actuacións que se desenvolven no procedemento de recadación.

Estes preceptos teñen unha clara habilitación para encomendárllle-la xestión da recadación á AEAT que non se limitará a actividades técnicas senón que inclúe tódalas actuacións administrativas que teñen lugar no seo dun procedemento de recadación, aínda que a providencia de embargo sexa dictada pola entidade delegante.

Esta posibilidade foi escasamente utilizada polas entidades locais que preferiron atribuírllle-la competencia de recadación ás deputacións e, mesmo, ós órganos das comunidades autónomas. Sen embargo, nada obsta á celebración de tales convenios¹⁰⁵.

12. Conclusións

O conxunto de relacións interadministrativas descrito nas páxinas precedentes destaca pola súa especial complexidade derivada, especialmente, de dous factores. En primeiro lugar, da heteroxeneidade das relacións e, en segundo lugar, da diversidade de suxeitos intervinientes.

En canto á primeira causa, debe sinalarse que a aplicación dos tributos concrétese nunha serie de actuacións distintas que unen ó ente público acreedor e ó suxeito pasivo dos tributos. En materia de tributos cedidos conflúen competencias tanto estatais como autonómicas no plano normativo e aplicativo. No ámbito local as relacións de colaboración comprenden tanto actuacións concretas como toda a aplicación dun tributo. Polo tanto son precisas canles xurídicas concretas que permitan articular esta colaboración, como pode se-la técnica do convenio, á marxe dese deber xenérico.

Isto será especialmente útil en impostos como o de vehículos de tracción mecánica, no que se refire ós datos da Xefatura Provincial de Tráfico, ou no Imposto sobre o incremento de valor dos terreos de natureza urbana, no que se refire ós notarios. Esta técnica é igualmente útil en actuacións coma as de asesoramento e asistencia técnica, intercambio de

¹⁰⁵ Vid. LOZANO SERRANO, C., "Potestades tributarias de las entidades locales", *Palau* 14, núm. 18, 1992, páx. 18 fai referencia a este tipo de convenios aínda que non afirma que existan.

información e, en xeral, as que consistan na cooperación no exercicio de competencias.

Polo que se refire á segunda causa, a diversidade de suxeitos interveñentes non é senón causa da distribución territorial do poder. A fórmula que permite obviar este inconveniente, que ás veces ocasiona a falta de eficacia e de eficiencia do sistema, é a do exercicio das competencias por un só ente. Unha primeira posibilidade sería atribuírllle á comunidade autónoma o dito exercicio pero presentaría o inconveniente dunha posible interferencia do poder autonómico no local.

Por iso, outra fórmula que garanta mellor a autonomía local consistiría en atribuírllle a un órgano supramunicipal o exercicio desas competencias. Este órgano pode ser a propia deputación ou outro ente que se cree. Entre as diversas posibilidades que se presentan como posibles, a que mellor tratamento tributario presenta é a da creación dun organismo público administrativo para a xestión, inspección, recadación e, en xeral, o exercicio das competencias tributarias sobre os tributos dos municipios da provincia.

Para a maior efectividade das competencias transferidas parece aconsellable realizar unha transferencia ou delegación de competencias a favor do órgano que as exerza. Isto non implica que non se poidan establecer fórmulas que impliquen unha menor colaboración como pode suceder coa encomenda da realización de determinados actos materiais para a xestión dos tributos a determinados organismos ou persoas. 