

Las relaciones interadministrativas en la aplicación de los tributos *

SUMARIO: I. CONDICIONES DE LAS RELACIONES INTERSUBJETIVAS. II. CAUSAS DE LA HETEROGENEIDAD DE RELACIONES INTERADMINISTRATIVAS EN LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS. A) Causas inmediatas. B) Causas mediatas. III. EL REPARTO COMPETENCIAL COMO PUNTO DE PARTIDA. A) La Constitución. B) Los Estatutos de Autonomía y la LOFCA. C) La Ley de Cesión de Tributos. D) Hacienda Local. IV. EL REPARTO COMPETENCIAL Y SUS MODIFICACIONES: EL CASO PARADIGMÁTICO DE LOS IMPUESTOS MUNICIPALES SOBRE BIENES INMUEBLES Y SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS. V. LAS VÍAS CONVENCIONALES INTERADMINISTRATIVAS PARA EL EJERCICIO DE LAS FUNCIONES TRIBUTARIAS. CRITERIOS DE CLASIFICACIÓN. A) Funcional u objetivo. B) Subjetivo. C) Tributo al que se refiere. D) Configuración jurídica del contenido. VI. LA GESTIÓN TRIBUTARIA COMPARTIDA DE LOS TRIBUTOS LOCALES. A) Gestión censal y gestión tributaria. B) La gestión tributaria: especialidad de la inspección. VII. LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA COMPARTIDA. A) Tributos locales. B) Tributos autonómicos. VIII. CONCLUSIÓN SOBRE LAS RELACIONES INTERSUBJETIVAS EN LAS DISTINTAS FUNCIONES ADMINISTRATIVAS PARA LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS.

I. CONDICIONES DE LAS RELACIONES INTERSUBJETIVAS

La colaboración que inicialmente me encomendó el coordinador del presente número monográfico sobre «Cooperación administrativa», Prof. Angel MENENDEZ REXACH, se refería a la recaudación de tributos. Con la correspondiente autorización voy a tratar el tema enmarcándolo dentro del título más amplio que lo encabeza: las relaciones interadministrativas en la aplicación de los tributos ¹.

* Este trabajo se entregó en mayo de 1995.

¹ Dejo, pues, de lado lo que sean las relaciones interorgánicas dentro de cada administración. En nuestra materia son de una gran frecuencia en todos los entes públicos. Dentro del

La recaudación de los tributos es la última de las operaciones o fases, en realidad el último procedimiento, de la vida de un tributo. Pero como ocurre respecto de la casi totalidad de funciones tributarias no todas tienen la misma presencia en todos y cada uno de los tributos del sistema y, mucho menos todavía, respecto de todos los hechos imponible que originan obligaciones tributarias a cargo de un deudor. Quiero con ello decir que esa fase recaudatoria es muy desigual en un tributo o en otro, al mismo tiempo que es desigual, dentro de un mismo tributo, respecto de un deudor u otro dependiendo de cual sea su comportamiento. En la mayoría de las obligaciones tributarias que surgen por la realización de los más variados hechos imponible el acreedor y el deudor no entran en contacto directo; un ciudadano puede estar pagando impuestos toda su vida y no haber visto a un inspector nunca ni haber entrado jamás en una Delegación de Hacienda. Entre los procedimientos de autoliquidación, de un lado, y la intervención de las entidades colaboradoras para la recaudación de tributos —el sistema bancario, en definitiva— por otro, los procedimientos administrativos en su sentido más clásico desaparecen, lo cual no quiere decir que se produzca anonimato alguno entre ambos sujetos, pues cuando cualquier comportamiento del acreedor o del deudor no se corresponde con el que recíprocamente entienden que es el que constituye la prestación, lo patológico de la situación hace que se encuentren. Y, así, mientras que en la recaudación en período voluntario el procedimiento recaudatorio transcurre entre la lejanía de los sujetos, en la recaudación en período de ejecución forzosa el procedimiento los acerca.

Si esto sucede de esta forma en la fase de recaudación, no ocurre otra cosa en las anteriores fases del procedimiento liquidatorio ni en todas las otras actividades de gestión que la administración realiza.

Pero si en el presente trabajo no vamos a tratar de las relaciones entre la administración tributaria y el obligado tributario sino de las relaciones entre las distintas administraciones a raíz de la aplicación de los tributos no podemos perder de vista que las relaciones interadministrativas no son indiferentes al ciudadano ², y no sólo en el caso patológico en que exista conflicto entre el ciudadano y alguna de las

ámbito de las CCAA, y a título de ejemplo, nos encontramos: a) Recaudación de los derechos económicos de los Organismos Autónomos de la CA por el propio Organismo en período voluntario y en recaudación ejecutiva por la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad (Andalucía, Resolución de 25 de octubre de 1991). b) Atribución a las distintas Consejerías de la ordinaria gestión, liquidación y recaudación en período voluntario de tasas y precios públicos (Asturias, Decreto 38/1991, de 4 de abril; Madrid, Ley 1/1992, de 12 de marzo; Murcia, Ley 6/1992, de 23 de diciembre; Galicia, Decreto 172/1992, de 26 de junio).

² VERGER CASASNOVAS, V.: «Colaboración entre las Administraciones tributarias estatal y autonómica: experiencias y perspectivas», en *Rev. Alcabala*, nº 2 (1994) págs. 191 y ss. Al

administraciones interrelacionadas, que habrá que localizar, sino en el desarrollo normal de la aplicación del tributo en el que el obligado tributario tendrá que estar atento a varias administraciones que simultánea o sucesivamente actúan sobre él estableciendo deberes y comportamientos que le conviene cumplir.

Con lo anterior quiero señalar, desde el principio, que no se pueden convertir en valores más o menos absolutos las variadísimas técnicas de colaboración, cooperación, coordinación, delegaciones competenciales, encomiendas, prestaciones de servicios, auxilios, etc., etc. si ello comportase para el ciudadano un aumento de deberes, o más concretamente, un aumento de los sujetos a los que debe prestar dichos deberes. De poco le sirve a un ciudadano estar dispuesto a pagar a su Ayuntamiento el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) en cuanto impuesto propio de su Municipio si quizá se ve en la obligación de tenerse que relacionar en la gestión catastral con la administración estatal, en la gestión tributaria con la administración de su Comunidad Autónoma, y en la gestión recaudatoria con la administración de su Diputación Provincial

No cabe plantear dudas razonables sobre la necesidad de las relaciones interadministrativas sobre todo porque parece difícil que pueda constitucionalmente prescindirse de la existencia de las distintas administraciones que, como expresión del autogobierno, tienen los entes territoriales. Es esa existencia diferenciada la que genera la necesidad de interrelacionarse.

Y cada uno de estos entes tiene atribuidas unas competencias cuya ejecución habrá que coordinar para que no sean contradictorias unas con las otras, en cuya ejecución habrá que colaborar si una puede ofrecer a otra elementos que de este modo no habrá necesidad de duplicar, en cuya ejecución habrá que cooperar si resulta que ambos entes tienen esta competencia compartida.

Por lo tanto, entiendo que las dos condiciones para que se puedan dar relaciones interadministrativas son, en primer lugar, la existencia de varias administraciones, y, en segundo lugar, un reparto competencial entre ellas. Y que las dos condiciones básicas que legitiman la existencia de estas relaciones son, de un lado, que no perviertan el orden competencial, y, de otro, que no supongan una disminución de los derechos constitucionales —seguridad jurídica, tutela efectiva— del administrado, en nuestro caso del obligado tributario.

mismo tiempo que afirma que el principio de coordinación entre la Hacienda estatal y autonómica «exige que el acercamiento entre administraciones se produzca en aras a una correcta gestión tributaria y a una disminución de la presión fiscal indirecta para el contribuyente» (pág. 193) reconoce sobre los arts. 16, 19 y 24 de la LCT que «ninguna de las CCAA puede decir que en su territorio haya sido objeto de aplicación íntegra ni siquiera uno de dichos preceptos» (pág. 195).

II. CAUSAS DE LA HETEROGENEIDAD DE RELACIONES INTERADMINISTRATIVAS EN LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS

A) CAUSAS INMEDIATAS

Las causas inmediatas no creo que puedan ser otras que la multiplicidad de entes administrativos con competencias en la materia y la constelación de funciones y actividades que están presentes en la aplicación del tributo.

En cuanto a la primera causa, es ocioso recordar que el conjunto de administraciones públicas existentes en la estructura del Estado carece de un contenido material homogéneo, no son administraciones públicas a todos y a los mismos efectos, es decir, para idénticas prestaciones. Sin embargo es una peculiaridad de la Hacienda Pública el estar presente en donde haya cualquier tipo de organización jurídico pública que represente intereses colectivos y tenga que satisfacer necesidades de este tipo. Por lo tanto, en primer lugar, no sólo se deben tener en cuenta los tres niveles territoriales —Estado, CCAA y Corporaciones locales—, sino que dentro de estas últimas hay que tener muy presente los entes de que están compuestas, entre los cuales el Municipio es entidad básica, pero sin olvidar a las Diputaciones que no sólo gozan de una garantía institucional en la CE³ sino que en el terreno de la aplicación de los tributos —y más concretamente en el de la recaudación— han desempeñado y desempeñan un papel de la máxima importancia. En segundo lugar, como todos estos entes públicos son competentes por lo menos respecto de sus respectivas Haciendas, tienen una mayor susceptibilidad para participar en procedimientos tributarios pertenecientes en principio a otro ente que hacerlo en materias no comunes a todos ellos. Por ejemplo, mientras que el ejército es competencia del Estado y no parece fácil que se den relaciones interadministrativas en esta materia, en la seguridad ciudadana y policía actúan distintas administraciones con lo que con mayor facilidad —y con mayor lógica— pueden darse delegaciones competenciales, encomiendas, colaboraciones, etc. entre unas administraciones y otras incluso hasta llegar a una modificación competencial.

Pero de mayor importancia considero la segunda de las causas que origina esa heterogeneidad de relaciones interadministrativas, esto es, la constelación de funciones, actuaciones y procedimientos implicados en la aplicación del tributo. En efecto, aplicar el tributo tiene una finalidad clara —dejando de lado en este momento otros fines, funda-

³ Recuérdense las SSTC 32/1981, de 28 de julio (Comarcas-Diputaciones) y 27/1987, de 23 de febrero (CCAA - Diputaciones), a raíz en ambos casos de la existencia de los Presupuestos provinciales.

mentalmente constitucionales, del tributo que serían los que lo justifican— cual es obtener un ingreso. Pero no podemos hablar de que existan relaciones interadministrativas dirigidas directamente a la obtención de un ingreso tributario, pues esta obtención es una finalidad que se desdobra en un importantísimo número de funciones y actuaciones administrativas, no constituyendo el objeto unívoco de un solo procedimiento. Las leyes, empezando por la propia CE (art.156.2) hacen referencia a la gestión, liquidación, recaudación, a las que luego parecen añadirse la inspección, comprobación, investigación, revisión de actos, etc., etc. Y es en estas concretas funciones —e incluso en las actuaciones en que cada una de ellas se descompone y desarrolla— en donde encontramos las relaciones interadministrativas.

Parece derivarse con facilidad de lo anterior que si hay una multiplicidad de objetos (la constelación de funciones) en que se puede concretar una relación y una multiplicidad de sujetos que al tener su Hacienda propia son susceptibles de realizar dichas funciones, la heterogeneidad de relaciones interadministrativas por combinación de los elementos objetivos y subjetivos mencionados será un hecho necesario.

B) CAUSAS MEDIATAS

Más arriba indiqué que éstas eran las causas inmediatas de la heterogeneidad. En cuanto a las mediatas o últimas se alejan de esta exposición pero, sin entrar en ellas, sí debe mencionarse que estamos en presencia de un fenómeno que refleja, creo que mejor que ningún otro, el reparto del poder y la necesidad, para participar de él, de estar presente con la mayor intensidad posible en el resultado de esa distribución. Y es la presencia en las competencias de carácter administrativo las que producen una especial atracción a estos efectos, mucho más que las competencias normativas del tributo e, incluso, las competencias sobre su rendimiento.

En un sistema de financiación de los entes públicos que es de carácter complejo dado el carácter compuesto de nuestro Estado, la distinción que se acaba de hacer tiene una especial importancia. La competencia normativa, de gestión o aplicación de la norma y de distribución de los rendimientos producidos por el tributo dan lugar a un reparto con una variada gama de combinaciones posibles. Nos encontramos con tributos de legislación única y rendimiento igualmente único para el mismo ente (vgr. el Impuesto sobre Sociedades o el del Valor Añadido para el Estado), de legislación de un ente y rendimiento de otro (vgr. tributos cedidos por el Estado a las CCAA), de legislación compartida entre dos entes y rendimiento sólo para uno (vgr. los impuestos locales), de legislación compartida y rendimiento compartido (vgr.

el recargo), en fin, de legislación única de un ente y rendimiento compartido (vgr. participación de las CCAA en el 15% del IRPF). Pero, con independencia de las combinaciones que en relación a la legislación y al rendimiento se pueden encontrar, es indudable que de las tres competencias mencionadas en donde mayor es el número de combinaciones que se producen es en la segunda, en la de gestión, administración o aplicación del tributo, que, en definitiva, constituye el objeto del presente trabajo.

III. EL REPARTO COMPETENCIAL COMO PUNTO DE PARTIDA

El que —más allá del reparto competencial que se haga en el ordenamiento jurídico— sea posible la participación de un ente en las funciones de otro es un principio o característica general que se encuentra recogida en nuestras leyes básicas, empezando por la propia CE.

Este punto de partida, consistente en que las administraciones públicas por muy atribuida que tengan una competencia no son compartimentos estancos y, en consecuencia, siempre podrán dar entrada en el ejercicio de sus funciones a otros entes o, dicho en sentido inverso, siempre tendrán la posibilidad o la obligación de proporcionar elementos útiles o necesarios para el desarrollo de las funciones de otro ente, queda plasmado con distintas fórmulas al más alto nivel normativo.

A) CONSTITUCIÓN

Y no son únicamente —empezando por la CE— aquellos principios rectores que en ella se contienen y que posibilitan, fundamentan e incluso justifican la existencia de distintos entes públicos y de sus ordenamientos jurídicos respectivos, como el de solidaridad (ya desde el art. 2 CE) o la armonización legislativa (art. 150.3 CE), sino que, descendiendo al desarrollo y ejecución de las competencias de dichos entes, se establece la necesidad de su ejercicio con arreglo al principio de coordinación (art. 156.1 CE) y, todavía en un nivel más concreto, se establece la posibilidad de que «las Comunidades Autónomas podrán actuar como delegados o colaboradores del Estado para la recaudación, la gestión y la liquidación de los recursos tributarios de aquél» (art. 156.2 CE). Hay que hacer notar de inmediato que esta norma constitucional es la única que se encuentra en dicho texto referente a relaciones interadministrativas en el cumplimiento de funciones tributarias y, sin embargo, está inédita hasta el momento presente,

es decir, las CCAA no desempeñan función alguna, ni por vía de delegación ni por la de colaboración, en los tributos del Estado, a no ser que se entienda, de un lado, que la delegación se refiere a la de los tributos cedidos y, por otro, cuando más, según iremos viendo, que colaboran con éste en funciones de gestión que al Estado corresponden pero de tributos locales, como es el caso de la colaboración en la gestión catastral.

B) ESTATUTOS DE AUTONOMÍA Y LOFCA

En el segundo escalón normativo, nos encontramos con que casi todos los EEAA contienen reglas más específicas de reparto competencial de funciones tributarias. En efecto, cuatro son las reglas competenciales respecto de las funciones de gestión, liquidación, inspección y recaudación de tributos que normalmente en dichos EEAA se contienen: 1ª) Respecto de los tributos propios de las CCAA las competencias se atribuyen a las mismas. 2ª) Respecto de los tributos cedidos por el Estado, éste mantiene la titularidad de las funciones que, por delegación, realizan las CCAA. 3ª) Las competencias en relación a los tributos locales se atribuyen a estos entes. 4ª) Hay, por último, una regla implícita sobre la competencia estatal en sus tributos.

Pero junto a las cuatro reglas anteriores se encuentra en cada una de ellas una cláusula abierta. Así: respecto de la primera, «sin perjuicio de la colaboración con el Estado»; respecto de la segunda, «sin perjuicio de la colaboración entre ambas administraciones»; respecto de la tercera, «sin perjuicio de la delegación en la Comunidad Autónoma»; y respecto de la cuarta, «sin perjuicio de la delegación y colaboración de la Comunidad Autónoma».

Como se desprende de las reglas estatutarias, la CA se convierte en epicentro de las funciones tributarias ya que puede atraer las que afectan a tributos estatales y, por abajo, a las de los tributos locales. Únicamente existe una excepción —en el Estatuto de Canarias, art. 61.3)— en donde se prevea una derivación hacia abajo de la competencia autonómica sobre sus propios tributos regionales en los cuales podrán intervenir, por delegación o colaboración, los entes territoriales inferiores.

Según se ha indicado, aquellas cuatro reglas y sus cláusulas abiertas que permiten la relación interadministrativa se encuentran en casi todos los EEAA, mas no en todos. Ello plantea el problema de saber si en aquellos casos en que, por ejemplo, no se ha previsto estatutariamente la posibilidad de delegación de competencias tributarias de los entes locales en la CA, la posterior habilitación hecha por la LBRL (art. 106) y la LRHL (arts. 7 y 8) a este fin supone o no una amplia-

ción de competencias autonómicas por una vía paralela a la estatutaria y si, en consecuencia, pueden las CCAA que se encuentren en esta situación recibir la delegación de competencias tributarias municipales. En cualquier caso, no deja de ser anómala esta vía extra-estatutaria ni el que sea una ley ordinaria del Estado la que decida esta posibilidad cuando el EA no la previó ⁴.

En la Ley Orgánica 8/1980, LOFCA, se recogen exclusivamente las tres reglas que hemos encontrado en la mayoría de EEAA referentes a los tributos del Estado y de las CCAA, no por tanto la regla referente a los tributos locales, con iguales cláusulas abiertas de colaboración recíproca y de posible delegación competencial en tributos estatales o en los tributos cedidos (art. 19).

Una última cuestión sobre la que hay que llamar la atención es la que deriva de la manera que tanto los EEAA como la LOFCA han instrumentado las competencias tributarias en los tributos cedidos. No se trata de una posibilidad de delegación por el Estado sino que son los propios EEAA y la LOFCA los que realizan la delegación, con lo cual para que su titular pueda recuperar el ejercicio de esa competencia deberá ser por acto del mismo rango, es decir ley orgánica. Bien es cierto que el régimen jurídico de esas funciones delegadas será siempre el del Estado, titular de las mismas, cosa que, como veremos en su momento, no ocurre siempre cuando la delegación de este tipo de competencias la hacen los entes locales.

C) LEY DE CESIÓN DE TRIBUTOS

Más interesante es, desde la perspectiva del reparto competencial de funciones tributarias de gestión y recaudación de tributos que estamos analizando como paso previo a las distintas fórmulas de relaciones interadministrativas que para su desarrollo prevé nuestro ordenamiento, la compleja regulación contenida en la Ley 30/1983, de 28 de diciembre, reguladora de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas (LCT). Si bien en los textos anteriores —EEAA y LOFCA— ya se había dejado claro que la competencia para la «gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión, en su caso» era, por delegación, de las CCAA, la LCT vino a cumplir una función que, bajo la apariencia de coordinar dichas actividades, en realidad lo que hizo fue redistribuir dichas competencias entre el Estado y las CCAA. Expresivo de ello es su Exposición de Motivos cuando dice: «Las administraciones encargadas de la gestión y recaudación de los tributos cedidos han de seguir un modelo único en cuanto al contenido de

⁴ Pienso que este sería el caso de la CA de Baleares en cuyo Estatuto no se prevé tal delegación competencial de los entes locales en la CA y sin embargo se ha hecho.

su función —delegada o colaboradora— que el Estado les encomienda, con objeto de evitar problemas de competencia». Sin entrar en el detalle del contenido de dicha LCT conviene destacar:

1º) La delegación es menos intensa en el Impuesto sobre el Patrimonio que en el resto de tributos cedidos en razón de su vinculación con el IRPF (art. 12.2 y 3) que hace que quede al margen de las reglas competenciales de gestión y liquidación (art. 13.1), de inspección (art. 16.1) y en parte de las de recaudación (art. 14.1.b).

2º) Se excluyen de la delegación con carácter general algunas competencias de gestión y liquidación (art.13.2).

3º) Se atribuye la competencia al Estado en las funciones de comprobación e investigación fuera del territorio de la CA (art. 16.3), guardando silencio, sin embargo, cuando esta situación se plantea en relación a la función recaudatoria en período ejecutivo.

4º) Se establece una verdadera orgía de relaciones interadministrativas e incluso de órganos que, al parecer, nunca se han puesto en marcha ⁵: a) colaboración en el IP (art. 12.4); b) Conciertos para la recaudación entre CCAA y cualquier otra administración pública (art. 15.3); c) elaboración conjunta de planes, comunicación recíproca y planes de colaboración, todo ello para el desarrollo de la función inspectora (art. 16); d) Oficinas ejecutivas de colaboración, coordinación y enlace (art. 19.3); e) Comisiones coordinadoras (art. 24).

Esta oferta pública para participar en la gestión de competencias de otro ente nos la encontramos también en el ámbito de la administración estatal para que sea dicha administración la que gestione cualquier tributo. En el art. 103 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991, por el que se creó la Agencia Estatal de Administración Tributaria, dice su número 2: «La Agencia Estatal de Administración Tributaria es la organización administrativa responsable, en nombre y por cuenta del Estado, de la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y del aduanero, y de aquellos recursos de otras Administraciones y Entes Públicos nacionales o

⁵ En un interesante trabajo de HERRERO SUAZO, S. —«El intercambio de información entre administraciones tributarias», en *Segundas Jornadas entre Comunidades Autónomas de la gestión e inspección de los tributos cedidos*, Junta de Andalucía. Consejería de Economía y Hacienda, 1990— plantea el problema de la reserva de información entre administraciones partiendo del art. 111 LGT que le lleva a la conclusión de que «todos los datos, informes o antecedentes obrantes en poder de la Administración Tributaria están sujetos a un régimen de utilización restringida» (pág. 152), y que, en consecuencia, «ha de entenderse que la información de que dispone la Administración Tributaria del Estado no puede intercambiarse o facilitarse a otras Administraciones Públicas» (pág. 153). A este problema parece querer salir al paso la redacción contenida en el art. 113.1 del Proyecto de Ley de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria, actualmente en trámite parlamentario, al salvar de dicha restricción que la cesión de información tenga por objeto «b) La colaboración con otras Administraciones tributarias a efectos del cumplimiento de obligaciones fiscales en el ámbito de sus competencias».

de las Comunidades Europeas cuya gestión se les encomiende por Ley o por Convenio».

D) HACIENDA LOCAL

Por último, en el ámbito local el art. 106.3 de la LBRL (Ley 7/1885) señala que «Es competencia de las Entidades locales la gestión, recaudación e inspección de sus tributos propios, sin perjuicio de las delegaciones que puedan otorgar a favor de las Entidades locales de ámbito superior o de las respectivas Comunidades Autónomas, y de las fórmulas de colaboración con otras entidades locales, con las Comunidades Autónomas o con el Estado, de acuerdo con lo que establezca la legislación del Estado». Y complementariamente a dicho artículo, la LRHL (Ley 39/1988) desarrolla en su art. 7 la delegación de «facultades» y en el art. 8 la colaboración.

El mayor número de peculiaridades se encuentran en el IBI e IAE, según analizaremos. El resto de impuestos municipales son de gestión del propio Ayuntamiento. Así, el art. 98, respecto del Impuesto de Circulación de Vehículos, señala que «la gestión, liquidación, inspección y recaudación así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria corresponde al Ayuntamiento», aunque no deja de tener una cierta dependencia de calificaciones externas al municipio por cuanto depende de que el vehículo «hubiese sido matriculado en los registros públicos correspondientes y mientras no haya causado baja en los mismos (art. 93.2), es decir, de Tráfico. En los otros impuestos no es tan explícita la LRHL aunque se desprende igualmente dicha competencia del Ayuntamiento (art. 104.2 para el Impuesto de Construcciones, Instalaciones y Obras) aunque con una matización de importancia en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (art. 111.4) al establecer que el Ayuntamiento no puede atribuir valores, bases o cuotas distintos a los que se derivan de la aplicación de las normas del impuesto, lo cual es de toda lógica y cuya única explicación es que con ello lo que quiere decir es que se aplica el valor catastral del IBI, y éste lo fija el Estado.

Respecto de la delegación de facultades hay que destacar cuatro aspectos importantes del art.7 LRHL:

1º) El acuerdo que adopte el Pleno de la Corporación habrá de fijar el alcance y contenido de la delegación;

2º) Son entes susceptibles de recibir esa delegación tanto la Comunidad Autónoma como otras entidades locales en cuyo territorio esté integrada la Entidad local delegante, es decir, siempre en un

ente superior, careciendo de sentido que no se mencione al Estado, como luego la Disp. Transit. 11ª tiene que hacer a efectos del IBI y del IAE⁶;

3º) Las facultades delegables son las de: gestión, liquidación, inspección y recaudación;

4º) El régimen jurídico de las facultades delegadas será el establecido en la propia LRHL con independencia de quien sea el ente gestor, lo cual no tiene excesiva trascendencia puesto que en todas estas funciones la LGT tiene una aplicación forzosa (arts. 11, 12, 13 y 14);

5º) Sin embargo, sí es de suma importancia el que «los actos de gestión que se realicen en el ejercicio de dicha delegación serán impugnables con arreglo al procedimiento que corresponda al Ente gestor» ya que en un mismo tributo local pueden llegar a intervenir hasta cuatro administraciones lo cual produce la inquietante consecuencia de poder tener que utilizar, en caso de impugnación, hasta cuatro procedimientos distintos, no todos congruentes entre sí y con efectos preclusivos que pueden desembocar en una clara indefensión.

Junto a esta regulación de la delegación competencial, el art. 8.3 establece una norma de reparto competencial de gran utilidad —y cuya inexistencia en el nivel autonómico produce necesariamente una elevada actividad convencional entre CCAA y Estado— al determinar que las actuaciones de «inspección o recaudación ejecutiva que hayan de realizarse fuera del territorio de la respectiva Entidad local en relación con los tributos propios de ésta, serán practicadas por los órganos competentes de la correspondiente Comunidad Autónoma, cuando deben realizarse en el ámbito territorial de ésta, y por los órganos competentes del Estado en otro caso».

Por lo que se refiere al art. 8, se hace una invocación general a la colaboración, aquí sí que ya con el Estado, además de las Comunidades Autónomas, para las mismas competencias que para el caso de la delegación; y una invocación más particularizada a contenidos con-

⁶ Pueden verse todas las combinaciones posibles en RUBIO, TANCO, TREBOLLE, MONTERO, CORDERO, VALERO: *Manual de Ordenanzas Fiscales*. Inst. Est. Fisc. Madrid, 1989, pág. 28. Esta posibilidad de delegación competencial de las Entidades locales en la CA no se puede confundir, como hace ESEVERRI, con el mandato contenido en el art. 6.3 de la LOFCA, ya que en éste no se establece un procedimiento de delegación de competencias administrativas sino una sustitución de un impuesto municipal por otro autonómico en virtud del ejercicio de la competencia que para ello tiene la CA, siempre que haya una previsión en la legislación local (Disp. Adic. 5ª LRHL). El art. 6.3 LOFCA regula una competencia normativa y de rendimiento que lógicamente arrastrará la competencia administrativa, ya que cuando la CA ejerza esa posibilidad estaremos ante un tributo propio de la CA cuyas competencias de gestión le atribuye el art. 19.1; por el contrario, el art. 7.1 LRHL regula exclusivamente la delegación de competencia en las funciones que en el mismo se enumeran. ESEVERRI, E.: «La organización de los servicios de gestión. Delegaciones y colaboración administrativa», en FERREIRO, J.J. (Dir.): *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*. Edit. M. Pons, Diputació de Barcelona. Madrid, 1993, pág. 209.

cretos, como los de información, asistencia y planes de inspección que en cualquier caso remite a su regulación reglamentaria, sin que se haga mención de la vía convencional ⁷.

Pero esta atribución competencial que hace la LRHL directamente en su art. 8.3 no es la única que se contiene en la Ley que, a estos efectos, es extremadamente compleja, sobre todo en los dos principales impuestos locales, IBI e IAE, y más aún si tenemos en cuenta las continuas modificaciones normativas que sobre este punto se han producido desde la publicación de la Ley 39/88. Modificaciones que ponen de manifiesto que la intención del legislador no estaba muy en consonancia con la real capacidad gestora de los Entes locales a los que se otorgaba tan amplia competencia para la aplicación de sus tributos.

IV. EL REPARTO COMPETENCIAL Y SUS MODIFICACIONES: EL CASO PARADIGMÁTICO DE LOS IMPUESTOS MUNICIPALES SOBRE BIENES INMUEBLES Y ACTIVIDADES ECONÓMICAS

Es el propio ordenamiento jurídico el que en múltiples ocasiones modifica el reparto competencial que inicialmente ha hecho, pero lo hace por vías que pretenden disimular que en realidad se está volviendo atrás. Esto es lo que ha ocurrido en la gestión de los impuestos municipales IBI e IAE, y sigue ocurriendo respecto del primero, a raíz de la Disp. Tr. 11ª de la LRHL.

En dicha disposición se preveía que la competencia sobre la gestión de estos impuestos, que en el texto de la Ley se atribuía a los Ayuntamientos (art. 78 para IBI y art. 92 para IAE), la seguiría desempeñando el Estado estableciéndose las dos condiciones básicas para ello: 1º) que el Ayuntamiento así lo solicitase; 2º) vigencia de este sistema durante los dos primeros años de aplicación del impuesto ⁸. Lo primero que llama la atención es que si el fundamento de esa modificación competencial es la solicitud del ente local y para una materia de gestión, la vía adecuada ya estaba prevista en el art. 7 de la Ley, según más arriba analizamos. Pero, como se recordará, en dicho art. 7 no se hace referencia al Estado como destinatario de la delegación allí regulada, luego una primera distinción entre ambos preceptos era que la

⁷ El único desarrollo reglamentario de este art. 8 LRHL y del art. 19 LCT ha sido el muy específico del Real Decreto 1390/1990 sobre colaboración de las Administraciones Públicas en materia de gestión catastral y tributaria e inspección catastral. Sobre ello, ÁLVAREZ-BUYLLA ORTEGA, A.: «La transmisión de la información tributaria entre las diferentes Administraciones Públicas», en *Rev. Alcabala*, nº 2 (1994) pág. 185.

⁸ Que para el IBI fueron 1990 y 1991 y para el IAE 1992 y 1993.

función gestora en estos impuestos, de seguirse la vía del art. 7 no la podía realizar el Estado, por lo cual se tuvo que crear esa vía paralela de la Disp. Tran. 11^a. Pero si bien hubiera cabido la posibilidad de ampliar los sujetos destinatarios de la delegación del art. 7 incluyendo al Estado, ello le hubiese colocado en pie de igualdad con los otros entes públicos a la hora de que el Ayuntamiento decidiese a quién quería delegar la competencia. La manera de evitar esta alternativa múltiple fue establecer una alternativa única: o lo gestiona el Ayuntamiento o lo hace el Estado.

Pero las normas de desarrollo de la citada Disp. Tran. 11^a-Real Decreto 831/1989 para el IBI y Real Decreto 375/1991 para el IAE no tienen el menor problema en calificar la medida como «mecanismo de asunción provisional de funciones por parte del Estado», especificando que se trata de una «encomienda al Estado de las funciones de gestión tributaria del impuesto», todo lo cual —añaden— «no obsta, sin embargo, para que los Ayuntamientos y las Entidades Locales y Comunidades Autónomas, a que se refiere el art. 7 de la citada Ley 39/1988, de 28 de diciembre, puedan llegar a los acuerdos de delegación de competencias que tengan por conveniente, en los términos previstos en el mencionado precepto».

¿A qué encomienda se están refiriendo estos Decretos? La contestación es algo problemática por cuanto estas normas son anteriores a la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJPA), con lo cual no podía ser la de su art. 15; tampoco podía tratarse de la delegación de competencias prevista en el art. 13 de esta LRJPA no sólo por la razón temporal que se acaba de mencionar sino porque la delegación en este artículo sólo se prevé para las relaciones interorgánicas y no para las interadministrativas, lo cual, de otro lado, es incomprensible; en cualquier caso, el art. 9 de esta Ley sujeta las relaciones interadministrativas de la Administración local con la General del Estado o la de las CCAA a la «legislación básica en materia de Régimen Local».

No podemos entrar aquí y ahora en el análisis de lo que fuese la encomienda antes de la Ley 30/92 y después de ella, ni entre quienes se podía o puede ahora realizar. Lo que desde luego parece evidente es que las funciones reguladas en los arts. 78 y 92 de la LRHL y que la Disp. Tra. 11^a posibilita sean transferidas al Estado por los Ayuntamientos van bastante más allá de ser actividades de carácter material, técnico o de servicios, propias de una encomienda.

La única explicación que, a mi entender, se puede dar a esta Disp. Tra. 11^a de la LRHL y a los RRDD de desarrollo cuando hablan de «mecanismo de asunción provisional de funciones por parte del Estado» es que estamos ante una delegación de competencia de

carácter impropio. Y es delegación porque se producirá a solicitud del Ayuntamiento, con lo que desaparece la imperatividad legal que, de existir, nos llevaría a ver en ello un reparto competencial; es también delegación porque las funciones objeto de transferencia no son, ni con mucho, puramente materiales; y lo es igualmente porque el ente titular de la competencia, el Ayuntamiento, pierde en gran parte el control sobre la actividad traspasada, al contrario de lo que ocurre con la encomienda de gestión. Pero la delegación es también impropia porque el ente en quien se delega, el Estado, no es susceptible de ello según el art. 7 LRHL. Se podría decir, sin embargo, que el art. 103 de la Ley de Presupuestos para 1991 que creó la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, según vimos, posibilita el que este ente se haga cargo de la gestión de los tributos de cualesquiera otros entes pudiéndose utilizar esa vía para dar una interpretación a esta delegación impropia en los términos de la LRHL. Pero tampoco esta solución es satisfactoria, no sólo porque la creación de la Agencia es posterior a la LRHL y a los RR.DD. que en este punto la desarrollaron, sino porque las competencias que en materia de gestión del IBI asume el Estado por vía de la Disp. Tran. 11ª LRHL no están atribuidas a la Agencia sino a la Dirección General del Centro de Gestión Catastral y Coordinación Tributaria, dependiente directamente de la Secretaría de Estado de Hacienda y no integrada en dicha Agencia.

Es por todas estas cosas que la propia Disp. Tra. 11ª de la LRHL, en su número 2., previó que a partir del período de dos años las citadas funciones serían asumidas, previa solicitud de Ayuntamiento, por los «Consejos Insulares, Cabildos Insulares, Diputaciones Provinciales y Comunidades Autónomas Uniprovinciales», previsión que ensombrece y confunde todavía más el panorama. Porque: 1º) si con la necesidad de solicitud del Ayuntamiento se quiere indicar que estamos ante una delegación de competencia, para esto ya estaba el art. 7 que la prevé; 2º) lo que previsiblemente se quiso fue hacer desaparecer la posibilidad de que las CCAA fuesen destinatarias de la delegación, como prevé el art. 7, aunque no se podía evitar que las CCAA uniprovinciales apareciesen, desempeñando aquí más una función de Diputación Provincial que de CA.

Pero para acabar de disimular lo que con esta Disp. Tran. 11ª se pretendía, los RRDD mencionados dejan al mismo tiempo abiertas todas las posibilidades de acuerdos y de delegaciones competenciales entre los Ayuntamientos y el resto de administraciones públicas mencionadas en el art. 7.

En definitiva, el régimen que se ha descrito se puede calificar de delegación competencial impropia y transitoria. Ahora bien, en la medida en que esta Disp. Tran. 11ª se ha ido prorrogando año tras

año ⁹, parece estar queriendo configurar una distribución competencial en lugar de una delegación. Es cierto que los Ayuntamientos pueden «manifestar expresamente... su voluntad de asumir directamente esta gestión», pero no es menos cierto que se ha pasado de que los Ayuntamientos sean los titulares de la competencia a tener que solicitar que se les devuelva su ejercicio, con lo cual más se parece a las solicitudes que hacen los Ayuntamientos —y las Diputaciones— al Estado pidiendo la delegación de las funciones de inspección del IAE que, éstas sí, según el art. 92.3 de la LRHL, son competencia del mismo.

Una última combinación de este incomprensible reparto competencial es que la prórroga de la competencia estatal para la gestión del IBI y del IAE se someta a otra condición: que «las entidades territoriales a que se refiere el apartado 2 de la aludida disposición transitoria (se refiere a la 11ª LRHL) hagan constar expresamente... la imposibilidad de hacerse cargo de tales competencias por falta de medios suficientes» ¹⁰, cuando en la Disp. Tran. 11ª LRHL nada se establece sobre dicha condicionalidad. En esta norma, como se ha indicado, se dice que las competencias que durante dos años tendrá el Estado serán asumidas por los entes antes mencionados «cuando así lo solicite el Ayuntamiento interesado», con lo cual si el Ayuntamiento ya ha decidido, en virtud de la prórroga del sistema que mantiene la delegación en el Estado, que sea éste quien le gestione el impuesto, no alcanzo a saber con exactitud qué necesidad hay de que los Consejos Insulares, Cabildos, Diputaciones y CA uniprovinciales tengan que manifestar su imposibilidad de asumir dicha función cuando el «Ayuntamiento interesado» resulta que no lo está. La única explicación de ello podría residir en que como el n.º 2. de la DT 11ª colocaba en la situación del Estado a los entes locales y CA uniprovinciales que enumera una vez transcurridos dos años de aplicación del impuesto, a través de las prórrogas de las Leyes de Presupuestos o de Acompañamiento no se ha querido forzar esta sustitución sino que el Estado aparece en una función subsidiaria ante la imposibilidad de que dicha gestión la hagan dichos entes, pero tampoco se ha querido exonerar a Diputaciones, Cabildos, Consejos y CCAA uniprovinciales de realizarla cuando así se lo hubiere solicitado el Ayuntamiento a no ser que justifique la falta de medios suficientes para ello.

⁹ La última vez, por lo que al IBI respecta, por la Disp. Tran. 3ª de la Ley 24/1994, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social (Ley de acompañamiento a la de Presupuestos Generales del Estado para 1995). Respecto del IAE la última prórroga se contenía en la Dip. Tran. 9ª de la Ley 21/1993 de Presupuestos Generales del Estado para 1994, luego a partir del presente ejercicio de 1995 las competencias del art. 92 LRHL o se las reserva su titular, el Ayuntamiento, o las delega en otro de los entes de la Disp. Tran. 11ª n.º. 2 LRHL.

¹⁰ Condición incluida también en la Disp. Tran. 3ª citada en nota anterior, al igual que en todas las Disp. Tran. que a lo largo de estos años han prorrogado de la Disp. Tran. 11ª para IAE e IBI.

V. LAS VÍAS CONVENCIONALES INTERADMINISTRATIVAS PARA EL EJERCICIO DE LAS FUNCIONES TRIBUTARIAS. CRITERIOS DE CLASIFICACIÓN

Creo que ha quedado demostrada la dificultad que en la materia tributaria se plantea para dibujar un cuadro de relaciones que abarque lo que en la realidad de las relaciones interadministrativas ocurre. Sin perjuicio de que hagamos referencia a algunas en concreto, quizá sea oportuno intentar establecer los criterios a través de los cuales se pueda clasificar esta intrincada realidad.

Y estos criterios pienso que pueden ser los cuatro siguientes: el funcional u objetivo, el subjetivo, el del tributo o tributos al que se refiera y la configuración jurídica del contenido.

A) FUNCIONAL U OBJETIVO

De acuerdo con el primer criterio la clasificación sólo puede hacerse en bloques relativamente grandes si recordamos lo dicho al principio de este trabajo sobre la constelación de funciones y actividades que están implicadas en la obtención del ingreso tributario. De todos modos podrían diferenciarse, en principio y partiendo del cuadro de funciones tributarias que esboza el art. 90 de la LGT, la actividad de gestión encaminada a la liquidación del tributo, la actividad igualmente gestora encaminada a la recaudación del mismo y la revisión de las reclamaciones contra los actos anteriores. Así pues, liquidación, recaudación y revisión son los tres bloques funcionales y objetivos principales. Ello no puede hacernos desconocer la existencia de múltiples actividades gestoras de la administración no directamente conducentes a la liquidación en sentido técnico de determinación de la cuota pero que son actividades previas e imprescindibles para poder llegar al conocimiento de la misma, como ocurre con la llamada gestión catastral en el IBI o la gestión censal en el IAE. Tampoco nos puede hacer olvidar que dentro del procedimiento de liquidación una de las funciones esenciales y que en cierto modo tiene un desarrollo independiente es la función de inspección del tributo que se desenvuelve a través de la actividad comprobadora e investigadora de la administración ¹¹.

¹¹ Aun tomando como punto de referencia el esquema del art. 90 LGT hay que señalar que en el ordenamiento tributario español actual, tanto estatal como autonómico como local, no existe claridad alguna sobre los términos utilizados, las funciones que comprende, los procedimientos a través de los que se desarrollan y, como es bien conocido, los funcionarios que los tienen a su cargo. Es de esperar que una nueva redacción de la LGT venga cuanto antes a poner remedio a tan heterogénea y pintoresca situación.

Dejando de lado las invocaciones genéricas de colaboración tanto entre Estado y CCAA recogidas en la LCT, como entre Estado, CCAA y Entes locales del art. 8 LRHL, los instrumentos convencionales que nos encontramos nos ofrecen el siguiente panorama de contenidos:

- a) gestión catastral ¹².
- b) gestión, liquidación, recaudación ¹³.
- c) inspección ¹⁴.
- d) recaudación voluntaria y ejecutiva ¹⁵.
- e) recaudación ejecutiva ¹⁶.

B) SUBJETIVO

Según el criterio subjetivo ya sabemos la costelación de entes existentes. Pero ahora convendría distinguir entre el ente que teniendo atribuida la competencia se ve beneficiado por la actuación administrativa

¹² Por ejemplo, los siguientes: 1º) Convenio marco de colaboración entre la Secretaría de Estado de Hacienda y la Generalidad de Cataluña de 10 de diciembre de 1993. 2º) Convenios entre el Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria y el Instituto Cartográfico de Cataluña de 7 de julio de 1990, 16 de abril de 1991, de 14 de abril de 1992, en los que, en definitiva, se coordina el trabajo cartográfico que ya hace el Instituto con el que le interesa al CGC y CT, con lo cual se consigue la «uniformidad cartográfica» y el «abaratamiento de costos»; el CGC y CT dirige la realización y control de los trabajos y «colabora... mediante una contraprestación económica», mientras que el ICC aporta los elementos personales y materiales. 3º) Convenios entre el CGC y CT y Diputaciones Provinciales para que éstas tramiten los expedientes de alteración del dominio y realicen la inspección catastral, lo primero en régimen de delegación de funciones y lo segundo en régimen de prestación de servicios; con la peculiaridad, sobre el ámbito de su aplicación, de que sólo lo será para los Ayuntamientos que tengan ya delegada en la Diputación la gestión tributaria del IBI, o de que no lo será para aquellos Ayuntamientos cuya gestión tributaria esté ya «encomendada» al Estado (se refiere, evidentemente, a los casos de la Disp. Tran. 11ª LRHL). Son los casos, por ejemplo, de los Convenios con Córdoba de 22 de diciembre de 1992, Barcelona de 30 de abril de 1993, Badajoz de 30 de septiembre de 1993, Jaén de 22 de septiembre de 1993, Sevilla de 10 de julio de 1992, Alicante de 16 de marzo de 1992. 4º) Convenios entre el CGC y CT y Ayuntamientos para los mismos objetos que los anteriores Convenios con Diputaciones, por ejemplo con Ayuntamiento de Mahón de 7 de abril de 1993, Barcelona de 30 de abril de 1993, Sagunto, Manises, Paterna, Sueca de 4 de febrero de 1994, Las Rozas, Leganés, Coslada, Getafe, etc., de 15 de marzo de 1994.

¹³ Existen varias posibilidades: 1º) Encomienda de las CCAA a las Oficinas del Distrito Hipotecario para el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. 2º) Delegación de competencias por vía de Convenio o de acuerdos coincidentes entre Ayuntamiento y Comunidad Autónoma, bien sólo para el IBI, bien para todos los tributos locales.

¹⁴ Delegaciones de competencia por el Estado, a través de Orden Ministerial, a Ayuntamientos o Diputaciones Provinciales para la inspección del IAE, según el procedimiento de la OM de 10 de junio de 1992.

¹⁵ Convenio entre Ayuntamiento y Comunidad Autónoma uniprovincial para la recaudación en las dos fases de varios impuestos locales, vgr. Baleares (BOCAIB, nº 104, de 25 de agosto de 1990).

¹⁶ Los Convenios para la recaudación ejecutiva son firmados por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria con: 1º) las CCAA respecto de sus tributos propios (el 4 de enero de 1993 con Cataluña, Castilla-León, Extremadura, Galicia, Murcia, Cantabria); 2º) las CCAA para los tributos cedidos por el Estado (con casi todas las CCAA entre 1988 y 1991); 3º) las

de otro ente (sujeto pasivo de la relación) y, a la inversa, aquellos entes (sujetos activos de la relación) que no teniendo atribuida la competencia actúan en favor de otro. Este criterio es muy sencillo: tanto el Estado como las CCAA como los Ayuntamientos se pueden ver descargados de funciones que en principio el ordenamiento les había atribuido; y se descargan: el Estado en CCAA, Ayuntamientos y Diputaciones; las CCAA en el Estado; los Ayuntamientos en CCAA y Diputaciones.

De lo anterior hay que destacar dos datos. En primer lugar el que las Diputaciones son sujetos destinatarios de funciones de otros entes públicos¹⁷ sin que ellas generen desplazamiento de sus competencias tributarias, por otra parte escasas¹⁸. En segundo lugar, que los desplazamientos de las funciones cuando se generan en el Estado tienen como destinatarios a los entes territoriales inferiores más significativos, mientras que los desplazamientos desde CCAA y Ayuntamientos tienen como destinatarios a los inmediatos superiores, no llegando al Estado en el caso de los Ayuntamientos.

De las combinaciones que se acaban de indicar parece desprenderse que no hay relación entre el Ayuntamiento y el Estado. Esto no es totalmente cierto ya que si recordamos lo establecido en la Disp.Tra. 11ª de la LRHL puede existir una delegación transitoria de las competencias de liquidación y recaudación del IBI (art. 78.2) y del IAE (art. 92.2) en el Estado, delegación que hemos llamado impropia entre otras cosas porque el ente en el que se delega —el Estado— no puede dejar de aceptar dicha delegación. Así pues, en este régimen transitorio —por mucho que se alargue en el tiempo a raíz de las sucesivas prórrogas— sí que se da una relación intersubjetiva entre Ayuntamiento y Estado —aunque no por vía convencional sino de solicitud necesariamente aceptada que, por ello, se le llama encomienda, según vimos— en la que aquél es el sujeto activo que se descarga de la competencia y éste es el sujeto pasivo que debe de ejercerla.

CCAA pero no sólo para los propios ingresos de éstas sino también para los de sus Ayuntamientos cuya recaudación aquélla hubiese asumido (Madrid, de 27 de octubre de 1993); 4º) Entes públicos (el 5 de mayo de 1993 con todas las Autoridades Portuarias, el 4 de enero de 1993 con el Consejo de Seguridad Nuclear y Aeropuertos Nacionales, el 1 de octubre de 1993 con el Consejo Superior de Cámaras).

¹⁷ ACIN FERRER, A.: «La organización de los servicios de gestión en la Diputación de Barcelona», en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, cit. pág. 263 y ss. ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: «Las Diputaciones como administraciones delegadas de las entidades locales», en el mismo *Tratado*, cit. pág. 223 y ss. en donde analiza críticamente el Organismo Autónomo Local de Gestión Tributaria creado por la Diputación de Barcelona como entidad *ad hoc* para la gestión de los tributos locales.

¹⁸ Cuando las Diputaciones Provinciales establecen el recargo sobre las cuotas mínimas del IAE municipal, la gestión de este recurso provincial la realiza la Entidad que tenga atribuida la gestión del impuesto, según señala el art. 124.3 LRHL, con lo cual es la propia Ley la que atribuye la competencia administrativa sin posibilidad de delegación de la misma. Sólo indirectamente lo que ocurra con la gestión del IAE incidirá en la gestión del recargo, pudiéndose dar el caso de que una Diputación administre su recargo pero porque haya habido una delegación competencial a dicha Diputación de la gestión del IAE por un Ayuntamiento.

Junto a este esquema general entre administraciones territoriales no hay que olvidar que también encontramos como sujetos activos o pasivos de las relaciones interadministrativas, según hemos utilizado estas expresiones, a determinados entes públicos con personalidad jurídica propia e independiente que ven realizadas sus funciones tributarias por el Estado o por las CCAA, tal sucede respecto de entes del art. 6.5 de la Ley General Presupuestaria (LGP)¹⁹ o con las Cámaras de Comercio, Industria y Navegación. Paralelamente, funciones atribuidas a las CCAA, aunque sea por delegación del Estado, son a su vez gestionadas por la Oficinas del Distrito Hipotecario²⁰.

C) TRIBUTOS AL QUE SE REFIERE

Los tributos en que estas relaciones interadministrativas se dan son esencialmente en los municipales y también en los de las CCAA. En cuanto a los primeros, no quiere decirse que el Ayuntamiento intervenga siempre en la relación ya que dependiendo de a quién esté atribuida la competencia y a quién se transfiera su ejercicio es muy posible que el Municipio permanezca al margen de dicha relación²¹. Por otra parte, en cuanto a los tributos cedidos a las CCAA, ya vimos que en la LCT se establecen múltiples casos de colaboración y distintos órganos de relación bilateral entre Estado y CA, todo lo cual no da lugar, que sepamos, a convenios de ningún tipo ni tan siquiera estamos seguros de que esta colaboración se realice. La actividad convencional entre estos sujetos está centrada fundamentalmente en la recaudación ejecutiva de los tributos cedidos pero también en los propios.

¹⁹ Ver nota 16, supuesto 4º).

²⁰ A efectos de la gestión, liquidación y recaudación del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, impuesto cedido por el Estado a las CCAA y por tanto del que tienen por delegación de aquél la administración (art. 19.2 LOFCA), las CCAA han «encomendado» dichas funciones a las Oficinas de Distrito Hipotecario, normalmente por Orden de sus respectivas Consejerías de Hacienda en las que en algunos casos se prevé la celebración de convenios con los Registradores para determinar las condiciones económicas. En la medida en que los Registradores son funcionarios públicos (art. 274 Ley Hipotecaria y art. 536 del Reglamento) de la Administración del Estado estaremos ante relaciones interadministrativas y no meramente interorgánicas.

²¹ En materia de gestión e inspección catastral, en donde la actividad convencional es amplia, nos encontramos desde Convenios marco de colaboración entre la Secretaría de Estado de Hacienda y una Comunidad Autónoma (por ejemplo, con la Generalidad de Cataluña, de 10 de diciembre de 1993, que es un acuerdo para la «cooperación» en temas a ir concretando en protocolos adicionales), hasta los más frecuentes Convenios entre el Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria y las Diputaciones Provinciales en relación a las alteraciones de orden jurídico —transmisiones de dominio— bien por vía de delegación de competencias o de prestación de servicios. En todos estos casos los Ayuntamientos quedan al margen. También existen, sin embargo, Convenios entre el CGC y CT y Ayuntamientos con el mismo contenido.

A veces ocurre, sin embargo, que se hace una división vertical en el tributo en virtud de la cual las relaciones interadministrativas no operan sobre todas las funciones o actividades referentes a todos los hechos imponibles y sujetos del tributo sino exclusivamente sobre una parte de ellos. Es lo que sucede en relación a las cuotas provinciales y nacionales del IAE para cuya gestión es competente el Estado, según establece el art. 86.3 LRHL, una vez modificado por Ley 6/1991 y Ley 22/1993. Por lo tanto, los sujetos que tributen por este tipo de cuotas quedan al margen de la competencia municipal, y todo ello por decisión de la Ley que hace este reparto competencial al margen de cualquier forma de delegación.

D) CONFIGURACIÓN JURÍDICA DEL CONTENIDO

La configuración jurídica del contenido de la relación constituye el criterio más problemático, como cabía prever, pues la coordinación, colaboración o cooperación no son formas o tipos en las que se configuren las relaciones administrativas. Lo más frecuente en nuestra materia es que los convenios de colaboración tengan un doble contenido: la delegación de competencias y la prestación de servicios; pero la delegación de competencias suele ser objeto de convenio o de dos acuerdos de voluntades coincidentes cuando la administración que tiene atribuida la competencia solicita la delegación de la función a otro ente; mientras que en el caso contrario, es decir, cuando se solicita la competencia que tiene atribuida otro ente la delegación suele consistir en un acto administrativo del ente que la tiene atribuida concediéndola, denegándola o revocándola. Así sucede, en el primer caso, cuando el Ayuntamiento decide solicitar a la Diputación o a la CA que le gestione y recaude tributos locales, solicitud de delegación que puede dar lugar a un convenio entre ambos o a un acuerdo de aceptación de la delegación efectuada ²². En el segundo caso, el ente local toma el acuerdo de solicitar la delegación al ente que tiene atribuida la competencia el cual decide una vez examinados los títulos

²² En ambos casos el fundamento es el art. 7 de la LRHL. Por ejemplo, la gestión y recaudación del IBI por la CA de Baleares por delegación de determinados Ayuntamientos unas veces se ha instrumentado a través de la coincidencia del acuerdo de solicitud con el acuerdo de aceptación (BOCAIB n° 31 de 12 de marzo de 1992) otras veces por convenio (BOCAIB n° 104, de 25 de agosto de 1990) aunque desde el Decreto 77/1992, de 22 de octubre, en el que se establecen unas «Bases relativas a la gestión tributaria del Impuesto sobre Bienes Inmuebles» parece reclamarse siempre la firma del correspondiente convenio. También se utiliza el convenio para la delegación de competencias recaudatorias en período voluntario y ejecutivo de tributos municipales y demás ingresos de Derecho público. Sin embargo, cuando la delegación de este tipo de competencias es con una Diputación parece ser que la fórmula utilizada es la de coincidencia de voluntades manifestada en acuerdos unilaterales coincidentes, por ejemplo BOP de Barcelona, n° 247, de 15 de octubre de 1994.

que legitiman para la citada solicitud ²³. No parece fácil solucionar desde la experiencia del Derecho tributario lo que el Derecho administrativo no ha podido llegar a explicar y sistematizar con claridad y coherencia ²⁴.

VI. LA GESTIÓN TRIBUTARIA COMPARTIDA DE LOS IMPUESTOS LOCALES

A) GESTIÓN CENSAL Y GESTIÓN TRIBUTARIA

En el conjunto de funciones o procedimientos tributarios que se desarrollan en la aplicación de los tributos locales hay que hacer una distinción inicial de carácter fundamental: los tributos locales en los que el ordenamiento diferencia una gestión censal o catastral de la gestión tributaria y aquellos tributos en donde esta distinción no se da. El primer grupo es el formado por el IBI y el IAE, no pudiéndose incluir en el mismo, a pesar de su carácter de impuesto periódico, el de Vehículos de Tracción Mecánica.

Esta primera distinción se concreta en que la competencia para su ejercicio está atribuida a ente distinto del Ayuntamiento, concretamente al Estado. Así, la gestión catastral del IBI «se llevará a cabo por el Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria» (art. 78.1 LRHL) al igual que en el IAE «la gestión censal se llevará a cabo por la Administración Tributaria del Estado» (art. 92.1 LRHL). En ambos casos, sin embargo, la propia Ley prevé la posibilidad de que otros entes participen en esta competencia.

Por lo que a la gestión catastral del IBI se refiere, el CGC y CT puede hacerla directamente «o a través de los convenios de colaboración que se celebren con las entidades locales», pero cuando sea la pro-

²³ Es el caso de la concesión, denegación, renuncia o revocación de la delegación de competencia de la inspección del IAE atribuida al Estado por el art. 92.3 de la LRHL. Ordenes del Ministerio de Hacienda de 13 de julio de 1992, 30 de septiembre de 1992, 15 de diciembre de 1992, 29 de diciembre de 1993, 22 de diciembre de 1994.

²⁴ No es infrecuente encontrarse con que un Convenio que se titula de «cooperación» tenga por objeto la «colaboración en la coordinación». Un ejemplo, al azar, es el de 23 de noviembre de 1988 entre el Ayuntamiento de Barcelona y la Generalidad de Cataluña sobre servicios sociales, en «Gaseta Municipal de Barcelona», núm. 16 (extraordinari) de 15 de mayo de 1990, pág. 998. La literatura administrativista sobre ello es tan amplia como importante el tema y diferentes las posiciones mantenidas. En la doctrina jurídico financiera no es mucha la atención que, desgraciadamente, se ha dedicado a estos problemas a pesar de loables intentos iniciales, AA.VV.: *La coordinación financiera estatal, autonómica y local*. Edit. Escola d'Administració Pública de Catalunya. Barcelona, 1984. Posteriormente, AA.VV.: *La gestión tributaria de la Hacienda Local*. INAP, Granada, 1991. Es de sumo interés, desde el punto de vista del Derecho comparado, el reciente estudio de VOGEL, K. y RODI, M.: *Probleme bei der Erhebung von EG-Eigenmitteln aus rechtsvergleichender Sicht. Zum Auseinanderfallen von Ertarungs- und Verwaltungszuständigkeit bei Steuern und Abgaben*. Edit. Nomos. Baden-Baden, 1995.

pia entidad local la que, vía colaboración, intervenga en dicha gestión —ya que en ningún caso la realiza en su totalidad— «la superior función de coordinación de valores se ejercerá, en todo caso, por el Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria»; esta colaboración del ente local coordinada por el CGC y CT para la formación y mantenimiento del Catastro y la elaboración del Padrón del impuesto hecha en régimen de delegación de funciones, únicamente concede derecho al ente local para la resolución de los recursos de reposición interpuestos contra los actos administrativos producidos en virtud de dicha delegación, según se desprende de los convenios firmados, pero el régimen de reclamaciones «corresponderá a los Tribunales Económico-Administrativos del Estado». Las entidades locales que realizan estos convenios son, como ya vimos, los Ayuntamientos y las Diputaciones, y aquellos convenios realizados con CCAA o alguno de sus Organismos no pueden tener por objeto alguna de las operaciones o actuaciones que se desarrollen dentro del procedimiento de gestión catastral sino que deben referirse a trabajos de carácter infraestructural y previo a dicho procedimiento.

En cuanto a la gestión censal del IAE, la misma LRHL permite la intervención de otros entes en un doble sentido: por un lado, las notificaciones de los actos administrativos producidos en el procedimiento de gestión censal pueden realizarlas los Ayuntamientos en lugar de hacerlo el Estado que es quien dictó el acto. Por otro lado, cuando la actividad gravada por el impuesto dé lugar a una cuota municipal, y no provincial o nacional ²⁵, las actuaciones que constituyen este procedimiento de gestión censal «podrán ser delegadas en los Ayuntamientos, Diputaciones Provinciales, Cabildos o Consejos insulares y Comunidades Autónomas», lo cual, en comparación con el IBI, supone una ampliación de los sujetos que pueden intervenir en esta fase de la aplicación de este impuesto. En estos casos, al igual que en el IBI, los actos dictados por entes distintos del Estado en virtud de la existencia de delegación, serán susceptibles de reclamación ante los Tribunales Económico-Administrativos del Estado (art. 92.4 LRHL).

B) LA GESTIÓN TRIBUTARIA: ESPECIALIDAD DE LA INSPECCIÓN

Así como en la gestión censal o catastral hemos visto la posibilidad de actuación de los entes locales e incluso autonómicos, dentro de la

²⁵ Recuérdese que al analizar en el apartado anterior el criterio del tributo al que la relación interadministrativa se refiere ya se señaló la distinción de carácter vertical que hace la LRHL en el IAE entre cuota municipal de un lado y las provinciales y nacionales de otro, que produce, desde la perspectiva de las competencias administrativas, una verdadera escisión del impuesto ya que en las primeras cabe colaboración municipal mientras que las segundas quedan reservadas al Estado.

gestión tributaria tendremos que distinguir funciones en que el Estado recupera la competencia así como aquellas en que puede colaborar al igual que pueden colaborar otros entes distintos del Estado. En efecto, que la competencia en la gestión tributaria de estos impuestos es del ente local municipal no ofrece duda cuando la Ley dice que «la liquidación y recaudación, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria de este impuesto se llevará a cabo por los Ayuntamientos» (art. 78.2 para el IBI, art. 92.2 para el IAE). Aparte de las funciones comprendidas dentro de esta gestión tributaria, regulada en los mismos términos para los dos impuestos en los mismos preceptos citados²⁶, interesa resaltar que una de las funciones esenciales de todo procedimiento de gestión de un tributo como es la inspección queda reservada al Estado: «la inspección catastral de este impuesto se llevará a cabo por los órganos competentes de la Administración del Estado» (art. 78.3 para el IBI) y «la inspección de este impuesto se llevará a cabo por los órganos competentes de la Administración Tributaria del Estado» (art. 92.3 para el IAE)²⁷. Ahora bien esta inicial atribución de competencia al Estado tiene inmediatamente las correspondientes modificaciones, pero que no son iguales en los dos impuestos que estamos tratando: 1º) Mientras que en el IBI la Ley únicamente se refiere a «sin perjuicio de las fórmulas de colaboración que se establezcan», en el IAE se distingue entre «sin perjuicio de las delegaciones que puedan hacerse...y de las fórmulas de colaboración que puedan establecerse». Aparte de la mayor amplitud que encontramos en el IAE en el cual cabe algo más que el convenio de prestación de servicios, que es a lo que la colaboración aquí citada se circunscribe en los Convenios estudiados. De nuevo hay que insistir en la enorme confusión del tema ya que parece contraponerse delegación de competencias a colaboración cuando lo que luego nos encontramos son convenios de colaboración en cuyo contenido se regulan actuaciones administrativas en régimen de delegación de competencias y en régimen de prestación de servicios. Y este doble contenido sólo es posible

²⁶ «... comprenderá las funciones de concesión y denegación de exenciones, realización de las liquidaciones conducentes a la determinación de las deudas tributarias, emisión de los instrumentos de cobro, resolución de los expedientes de devolución de ingresos indebidos, resolución de los recursos que se interpongan contra dichos actos y actuaciones para la información y asistencia al contribuyente referidas a las materias comprendidas en este párrafo».

²⁷ Nótese la diferencia entre ambas redacciones: mientras en la inspección del IBI se habla de la «catastral», en la del IAE no se habla de la «censal». Ello deriva, a mi entender, de la extraordinaria dificultad de distinguir en el IBI entre lo que sea inspección catastral e inspección tributaria, que según la lógica de la LRHL debería mantenerse y diferenciarse, y que no puede hacerse porque en este impuesto es difícil encontrar inspección que no sea la catastral. Otra es la explicación en el IAE ya que en este impuesto inspección censal y tributaria coincidirán en un mayor número de casos dado que la gestión censal, según vimos, puede ser competencia del Ayuntamiento u otros entes distintos del Estado en cuanto a las cuotas municipales, lo cual, cuando suceda, implicará la unificación de ambas funciones inspectoras, al igual que estarán unificadas en el Estado a efectos de las cuotas provinciales y nacionales.

en los convenios de inspección del IAE pero no en los del IBI. En este último impuesto sí que nos encontramos convenios con este doble contenido —de delegación competencial y de prestación de servicios— que son los referentes a la gestión catastral. Pero si recordamos que la inspección de este impuesto es esencial, por no decir exclusivamente, catastral, el resultado a que se llega del examen de los «Convenios de colaboración en materia de gestión catastral» es que las actuaciones que se convienen en régimen de prestación de servicios son «actuaciones inspectoras de investigación de los hechos imposables ignorados, así como las de comprobación dirigidas a verificar...». Podemos apreciar el tortuoso camino de ida y vuelta de la función inspectora, ya que siendo la inspección parte de la gestión: en principio está atribuida al Ayuntamiento, luego la Ley saca dicha función de la gestión para atribuírsela al Estado y, finalmente, puede volver al Ayuntamiento, o puede ir a parar a otro ente público, local o no (CCAA) como veremos, por vía de delegación competencial o de prestación de servicios.

2º) El destinatario de este camino de vuelta del ejercicio de la competencia no es únicamente el Ayuntamiento. En el IBI la colaboración en la función inspectora del Estado la pueden realizar también las Diputaciones Provinciales y los Cabildos o Consejos insulares; en el IAE también se añaden las CCAA.

Estas dos peculiaridades del IAE respecto del IBI —la delegación de competencias y la aparición de las CCAA como entes delegados— fueron introducidas por la Ley 31/1991 de Presupuestos Generales del Estado para 1992. Hasta este momento, pues, el régimen de la inspección de estos impuestos era idéntico. Por lo que respecta al IAE, esta mayor participación de los Ayuntamientos u otros entes públicos en la inspección puede ser un espejismo porque no supuso una pérdida de competencias en el Estado como muy bien se cuidó de recordar la Circular 1/1992, de 2 de abril, del Departamento de Inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria al decir que «la gestión tributaria del impuesto aparece compartida, ya que la liquidación y recaudación así como la revisión de actos dictados en vía de gestión se lleva a cabo en principio por los Ayuntamientos (art. 92.2) salvo que se trate de cuotas provinciales o nacionales. Por otro lado, la inspección es llevada a efecto por la Administración Tributaria del Estado que por ello desarrolla todas las funciones atribuidas en el art. 140 LGT y por consiguiente las liquidaciones derivadas de sus actuaciones de comprobación e investigación». Es evidente que la polémica ampliación de las funciones inspectoras, llevada a cabo por la reforma parcial de la LGT a través de la Ley 10/1985 y sancionada por la STC 76/1990, ha tenido sus repercusiones en el reparto competencial en la administración de estos tributos locales ya que, a raíz de dicha ampliación de funciones, se arrastra la competencia de liqui-

dación también hacia el Estado, lo cual no parecía ser la intención del legislador de la LRHL.

El desarrollo de esta delegación competencial y colaboración en el IAE se hizo por la importantísima OM de 10 de junio de 1992, en la que se regula, de un lado, la delegación de competencias que abarca a las actuaciones recogidas en el art. 17 del Real Decreto 1172/1991, de 26 de julio, sobre gestión del IAE, pero exclusivamente para las cuotas municipales y a cuyo efecto se prevé (art. 10) una «comisión técnica» como órgano de coordinación de la delegación, aparte de los controles trimestrales y anuales de la misma (arts. 8 y 11). De otro lado, se regulan las actuaciones en régimen de colaboración, sobre lo que hay que destacar: 1º no se realiza mediante convenio sino por acuerdo de solicitud por parte del ente público y aceptación por parte del Estado; 2º la inspección puede afectar a cuotas provinciales y nacionales; 3º la relación sobre los planes de inspección se establece con el Delegado especial de la Agencia que es quien debe aprobarlos; 4º las actuaciones del ente colaborador, documentadas en forma de diligencias, se comportan como prueba preconstituída para la inspección estatal (art. 16) lo cual no deja de plantear dudas aun en el caso en que se cumplan los requisitos que para las actas fundamentadas en tal tipo de pruebas establece el art. 146.2 LGT; 5º se prevé una amplia gama de medios para la coordinación de la colaboración.

VII. LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA COMPARTIDA

La recaudación fue objeto de importantes modificaciones en términos generales al final de la década de los ochenta. No sólo la aparición del Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprobó el Reglamento General de Recaudación sino ya con anterioridad el Real Decreto 1327/1986, de 13 de junio, sobre recaudación ejecutiva de los derechos económicos de la Hacienda Pública, tuvo una especial incidencia. Según dice en su preámbulo, se regula la recaudación ejecutiva «como una fase más del proceso de gestión tributaria y, en consecuencia, encomienda su gestión a los correspondientes órganos de las Delegaciones y Administraciones de Hacienda» y en congruencia «cesará la encomienda del servicio de recaudación que el Ministerio de Economía y Hacienda tuviera concedida a las Diputaciones Provinciales o Comunidades Autónomas Uniprovinciales» (art. 1.3). Se produce, así, una reconstrucción de la función tributaria de recaudación ejecutiva en manos del Estado sin dejar de prever que «podrá asumir la recaudación en vía ejecutiva de los débitos referentes a otras Administraciones Públicas mediante la formalización de los correspondientes convenios de prestación de servicios con arreglo a las

bases que se determinen. Igualmente, podrá concertar con dichas Administraciones Públicas la realización de actuaciones, servicios y colaboraciones mutuas en la gestión recaudatoria que le compete» (art. 6.1). Esa reconstrucción en cuanto a los débitos de la Hacienda estatal se acompaña, como vemos, con la atracción hacia dicha Hacienda de la recaudación ejecutiva de débitos de entes de ámbito territorial inferior o de ámbito institucional.

A) TRIBUTOS LOCALES

Si, por lo que llevamos visto en apartados anteriores, la situación en los impuestos locales es compleja, en la recaudación todavía aumenta por la existencia de la Disp. Tran. 11ª LRHL que, como ya hemos analizado, afecta transitoriamente al IBI y hasta 1994 al IAE. Por lo tanto, no se puede hacer un tratamiento único ni respecto de todos los Municipios ni respecto de todos los tributos municipales.

a) En cuanto al régimen jurídico de los municipios cuyos impuestos IBI e IAE estén incluidos en la Disp. Tran. 11ª LRHL fue desarrollado por los Reales Decretos 831/1989, de 7 de julio, y 375/1991, de 22 de marzo, respectivamente. En ellos (art. 2) se hace ya un exclusión de la función recaudatoria como objeto de esa delegación impropia regulada en la Disp. Tran. 11ª —o encomienda como le llaman los Decretos—. Por lo tanto, la recaudación de estos impuestos en estos municipios variará ya que:

1º) Las cuotas provinciales y nacionales del IAE son recaudadas por el Estado (art. 86.3 LRHL).

2º) Las cuotas derivadas de alta o inclusiones de oficio en IAE las recaudará el Estado si son de cuotas provinciales o nacionales (art. 92.1 párrafo tercero LRHL, a contrario).

3º) Las mismas cuotas anteriores las recaudarán el Ayuntamiento, las Diputaciones, los Cabildos o Consejos Insulares o las CCAA, cuando sean de cuotas municipales y dependiendo de quien tenga atribuida, por delegación, la competencia para la liquidación de las mismas (art. 92.1.párrafo tercero LRHL y art. 15 Real Decreto 1172/1991, de 26 de julio).

4º) El resto de cuotas lo recaudará:

a') el Ayuntamiento si tenía asumida esta función con anterioridad a la entrada en vigor de los Reales Decretos mencionados (art. 2., en ambos).

b') el Ayuntamiento si a pesar de haber solicitado el régimen de delegación impropia en el Estado al amparo de la Dips. Tran. 11^a recupera exclusivamente la función recaudatoria (Disp. Adic. 1^a.2., de ambos Decretos).

c') la Diputación, Cabildo o Consejo o CA si con anterioridad a los Reales Decretos la tenían ya asumida por delegación del Ayuntamiento (art. 2, en ambos).

d') las Diputaciones, Cabildos o Consejos o las CCAA cuando se utilice la vía de delegación del art. 7 LRHL, ya que la posibilidad de que ésas que llamamos resto de cuotas sean recaudadas por el Estado ha desaparecido, pues aunque el régimen transitorio se ha ido prorrogando desde los RR.DD. citados se ha excluido del mismo la función recaudatoria y de dicha prórroga se deriva que no entra en funcionamiento la segunda delegación impropia del n^o 2 de la citada Disp. Tran. 11^a en favor de Diputaciones, Cabildos o Consejos y CCAA uniprovinciales. Ello plantea la incongruencia de que mientras el régimen transitorio preveía, al finalizar el plazo de dos años inicialmente previsto, la sustitución del Estado por, además de los entes locales mencionados, las CCAA «uniprovinciales» exclusivamente, al prorrogarse dicho régimen transitorio sin que alcance a la recaudación, los Ayuntamientos podrán delegar dicha función no sólo a las CCAA uniprovinciales sino también a las pluriprovinciales, dado que no existe restricción alguna en cuanto a los sujetos destinatarios de la delegación en el art. 7 LRHL.

b) Por lo que se refiere al resto de municipios no incluidos en la Disp. Tran. 11^a en relación al IBI e IAE y a la totalidad de municipios en relación al resto de tributos locales y demás derechos económicos, la situación permanece igual al caso anterior para las cuotas provinciales y nacionales y para las derivadas de alta en el censo o inclusión de oficio del IAE. El resto de cuotas será recaudado por el Ayuntamiento directamente o, por la vía de la delegación del art. 7 LRHL, por alguno de los entes en él citados a través del correspondiente convenio. Lo más frecuente es que estos convenios no se limiten a la recaudación sino que incluyan otras funciones gestoras, de entre las que hemos visto en apartados anteriores. Por otra parte, tienen por objeto tanto la recaudación en período voluntario como en vía de recaudación ejecutiva ²⁸ y normalmente, según sabemos, se realizan con Diputaciones Provinciales y, en un caso, con CA uniprovincial.

²⁸ La excepción que representan los Ayuntamientos de Madrid en cuanto sólo tienen delegada la recaudación ejecutiva deriva de que estamos ante una subdelegación ya que el Convenio de 27 de octubre de 1993 firmado entre la Comunidad de Madrid y la Agencia Estatal de Administración Tributaria afectaba a la recaudación ejecutiva del IBI e IAE de los Ayuntamientos que la CA tuviese asumida.

B) TRIBUTOS AUTONÓMICOS

Entendiendo como tributos autonómicos tanto los propios como los cedidos por el Estado, ya la LOFCA realiza un primer reparto competencial según el cual la recaudación de sus propios tributos es competencia de la CA, mientras que la de los cedidos es titularidad del Estado pero se ejerce, por delegación, por las CCAA (art. 19,1. y 2), en ambos casos «sin perjuicio de la colaboración» ya sobradamente conocida. La LCT especifica esta distribución competencial haciendo referencia a los dos períodos de recaudación, y mientras la delegación que había hecho la LOFCA se mantiene para la recaudación voluntaria y ejecutiva en todos los tributos cedidos, se exceptúa en el Impuesto sobre el Patrimonio la recaudación en período voluntario de las liquidaciones hechas por el Estado, que será el competente para su recaudación (art. 14,1.a y b). Con ello la CA no será competente para la recaudación voluntaria de lo que no haya liquidado pero sí lo será en ejecutiva para lo que haya liquidado el Estado y no haya conseguido recaudar en fase voluntaria. Junto a esta norma de distribución competencial, se sigue manteniendo la posibilidad de «conciertos» con todo tipo de administraciones y tributos, en el bien entendido de que los tributos cedidos sólo se podrán concertar con el Estado mientras que el resto de tributos —de entes locales se entiende— tendrán que concertarse con la CA del territorio al que pertenezcan (art. 15.3).

El ámbito convencional entre el Estado y las CCAA se ha centrado en la recaudación en vía ejecutiva tanto de los tributos cedidos como de los propios y en ambos casos como convenios de «prestación de servicios» en virtud del cual el Estado cobra un determinado porcentaje en relación al montante total a cobrar recibido en el año y a los incobrables ²⁹.

Se comenzó por la primera clase de tributos y durante los años 1988 y 1989 se firmaron con casi todas las CCAA. De ellos se deben destacar las siguientes características: 1^a) los convenios no cubren todas las actuaciones del período ejecutivo ya que las CCAA se reservan, como más significativas, la declaración de créditos incobrables, la concesión de aplazamientos y fraccionamientos en este período ejecutivo, y la liquidación de los intereses de demora por los débitos recaudados en la vía de apremio. Como se ve, la CA llega hasta el momento de la expedición de los títulos ejecutivos y su correspondiente providencia de apremio. 2^o) El ámbito de la gestión recaudatoria que abarca el convenio es en unos casos —el de las CCAA pluriprovinciales— «todo el territorio nacional», mientras que en otros —el de las CCAA uniprovinciales— sólo el que «deba realizarse fuera del terri-

²⁹ Normalmente del 3% en el primer caso y del 2% en el segundo.

torio de la Comunidad Autónoma». 3º) Las providencias de apremio expedidas por las CCAA se dirigen a la «Delegación de Hacienda de la provincia en donde tenga su domicilio fiscal el deudor».

Los convenios sobre los tributos propios son posteriores —excepto el de Valencia son del año 1993— y de ellos hay que destacar: 1º) A diferencia de los anteriores, la competencia para conceder los aplazamientos y fraccionamientos en esta vía de apremio se traspassa al Estado, lo cual parece tener toda la lógica ya que lo contrario supone que dentro del mismo procedimiento ejecutivo puede tener que intervenir de nuevo la CA si el deudor solicitase dicho aplazamiento o fraccionamiento debiendo pronunciarse sobre las garantías y el plazo de concesión. 2º) El ámbito de la función recaudatoria convenida se extiende, al igual que en los tributos cedidos, a todo el territorio nacional o exclusivamente al territorio fuera de la CA, según sean pluriprovinciales o uniprovinciales, con la excepción de Madrid que sigue el ámbito de las pluriprovinciales. 3º) El destinatario de la providencia de apremio extendida por la CA es «el órgano competente del Departamento de Informática» de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

VIII. CONCLUSIÓN SOBRE LAS RELACIONES INTERSUBJETIVAS EN LAS DISTINTAS FUNCIONES ADMINISTRATIVAS PARA LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS

No me atrevería a formular conclusiones definitivas sobre el tema expuesto dada la complejidad de las relaciones a las que se refiere. Sin embargo, sí creo pueden expresarse algunas dudas, perplejidades y temores, que se derivan del complicadísimo funcionamiento que se ha intentado describir en sus líneas generales, y que van en una doble dirección.

Por un lado, el que con la actividad convencional de colaboración, coordinación o cooperación entre administraciones no se esté pervirtiendo el reparto competencial que el ordenamiento jurídico ha hecho previamente ya que en muchas ocasiones la situación final de ejercicio de la competencia es casi irreconocible en relación al punto de partida de quién era su titular. No se trata, a mi entender, de mantener titularidades competenciales legales que, al ser cierto que quizá no se corresponden en una gran mayoría de casos con la capacidad para su ejercicio, dan lugar a que necesariamente se arbitren fórmulas relacionales intersubjetivas que hagan posible su funcionamiento a cargo de sujetos que no estaban pensados para ello y, lo que es todavía más paradójico, a cargo de los mismos sujetos a los que habiéndoseles atribui-

do inicialmente la competencia y, en un segundo momento, viéndose privados de ella, la recuperan por la vía convencional, con las consecuencias de todo tipo, pero sobre todo de pérdida de control y de pasar a ser los controlados.

Pero, en segundo lugar, debe ser motivo de reflexión el que la intervención de varias administraciones en los distintos procedimientos tributarios, todos ellos encaminados a lograr la efectividad del ingreso a cargo del sujeto pasivo de la obligación tributaria, no produzca efectos perversos en los derechos del obligado al pago. Porque esa disociación genera un régimen impugnatorio diferente según haya sido la administración que haya dictado cada uno de los actos administrativos que se producen en ese conjunto de procedimientos. Sirva de ejemplo a estos efectos, la importante cuestión que se plantea en cuanto a la impugnación del Padrón municipal en el IBI (art. 78.1 LRHL) o de la Matrícula del IAE (art. 92.4 LRHL) cuya elaboración es competencia del Estado, aunque puede ser realizado por el Ayuntamiento cuando exista un convenio de colaboración al efecto. En este segundo supuesto, y siendo el convenio de delegación de competencias, su régimen jurídico impugnatorio se tendrá que acomodar a lo establecido en el art. 7.3 LRHL en el que se dice que «los actos de gestión que se realicen en el ejercicio de dicha delegación serán impugnables con arreglo al procedimiento que corresponda al Ente gestor», con lo cual no se podrá utilizar la vía de la Reclamación Económico-administrativa, de la que están excluidas las Haciendas locales desde la Ley de Bases de Régimen Local de 1985 (art. 108) como es sobradamente conocido y criticado, que sí se podría utilizar en el primer supuesto, es decir, en ausencia de convenio. Y el problema se agrava cuando en una misma impugnación se acumulan pretensiones que derivan de actos de distintas administraciones y, en consecuencia, cuya resolución corresponde a cada una de ellas independientemente, y que en el caso del Municipio será el recurso de reposición. Y en esta sede procesal las pretensiones contra actos que deriven de la actuación estatal —por cualquier cuestión relacionada con el Catastro o el Padrón en IBI o con las cuotas mínimas—, sus elementos o cualquier acto relacionado con el Censo en el IAE se encuentran de frente con la incompetencia del órgano y quizá también con la imposibilidad de recurrir contra el acto por la vía procesalmente correcta. En sentido contrario, tampoco la impugnación de actos catastrales o censales de la administración estatal lleva aparejada la suspensión del acto de liquidación para el que es competente el Ayuntamiento. Creo que son expresivas las palabras de la Memoria del Consell Tributari del Ayuntamiento de Barcelona: «en la situación actual todo son lagunas. Ni ha sido prevista la remisión de recursos de una Administración a otra cuando la Administración receptora del mismo resulte incompetente por razón de la materia; ni

ha sido objeto de regulación el importante tema de la suspensión de las liquidaciones impugnadas»³⁰.

La defensa del autogobierno de los entes territoriales no debería hacerse sólo desde el principio constitucional que lo protege y ampara sino también desde la protección y amparo del ciudadano en el cumplimiento de su constitucional deber de contribuir. Cumplimiento que no puede verse incrementado desproporcionadamente con la asunción por el obligado de riesgos y costes derivados de la protección de aquel principio de autogobierno y de la existencia de relaciones intersubjetivas entre los distintos entes públicos.

³⁰ Consell Tributari Municipal: Memoria de 1993, pág. 51. Tanto en la Memoria de 1993 (págs. 27 y ss.) como en la de 1992 (págs. 50 y ss.) se hace hincapié en reiteradas ocasiones a los problemas de la gestión compartida de los tributos locales exponiendo los casos en que se concretan.

