

ALGUNAS CONSIDERACIONES SOBRE COORDINACION Y COLABORACION ENTRE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS ESTATAL Y AUTONOMICA.

M^a José PRIETO JANO

Profesora de Hacienda Pública

Departamento de Economía Aplicada (Sección Hacienda Pública)

Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales

Universidad de Valladolid

I. INTRODUCCION

En los últimos 15 años se ha producido un importante cambio en la Administración tributaria española, por cuanto se ha pasado de una situación fuertemente centralizada a una situación descentralizada. El punto de partida del tránsito desde una situación a otra se encuentra en la Constitución de 1978.

La entrada en vigor de la Constitución supone una modificación sustancial de la situación antes descrita, y ello porque en aquella se diseña un nuevo modelo de Estado y se dota a éste de una organización territorial distinta, se crean nuevos entes territoriales cuales son las CC.AA., inspirada dicha organización en criterios de autonomía y descentralización. Ello conlleva no sólo la creación de nuevas Administraciones Tributarias sino, además, la necesidad de adaptar las ya existentes (estatal y local) a los nuevos principios constitucionales.

La primera de las dos consecuencias apuntadas, se traduce en la existencia de tres esferas político-administrativas, esto es las dos ya existentes, y la de nueva creación integrada por las Comunidades Autónomas. La segunda de dichas consecuencias se traduce en la necesidad de adaptar la actividad financiera en general, y la tributaria en particular, tanto de la esfera estatal como de la local, al nuevo modelo organizativo adoptando para ello las medidas de coordinación precisas entre los tres niveles de Administración Tributaria.

De todo lo anteriormente expuesto se derivan dos factores fundamentales, a saber: en primer lugar, la existencia de tres esferas tributarias, la estatal, la autonómica

y la local, bien diferenciadas entre sí e integradas por una determinada materia tributaria, reservada de forma exclusiva, al menos en principio, a cada una de ellas; en segundo lugar, la ruptura del principio de estanqueidad administrativa característica de la etapa preconstitucional y la intervención de las distintas Administraciones tributarias en el ámbito de la gestión de la materia tributaria propia de las otras esferas.

El objeto de nuestro análisis va ser el estudio de las relaciones de coordinación entre Administraciones tributarias, la autonómica y la estatal, dejando para otro momento las relaciones de ambas respecto a la Administración tributaria local; no por ello menos importante.

2. INTERVENCIÓN DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS DE LAS CC.AA. EN LA ESFERA TRIBUTARIA ESTATAL.

La creación "ex novo" de una esfera político-administrativa regional integrada por las Comunidades Autónomas implicó la necesidad de dotar a éstas de recursos financieros propios y de una Administración encargada de su obtención y empleo, esto es de una Hacienda propia. De esta forma se ha producido la reforma de la organización de la Administración tributaria que en la actualidad consiste en lo siguiente: por un lado, se modifica la Administración tributaria estatal con la aparición de la Administración periférica en torno a Delegaciones de Hacienda provinciales, ahora Delegaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, Delegaciones Especiales, y Administraciones de Hacienda; y por otro, supone la creación de las Administraciones tributarias de las CC.AA.

En este sentido, la esfera tributaria estatal estaría integrada por un conjunto de tributos, cuya titularidad y gestión corresponden, en principio, al Estado y respecto de los cuales intervienen, en distinta medida, las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas de régimen común, de los denominados Territorios Históricos y de los Territorios con especialidad geográfica.

A todos ellos se hará referencia seguidamente de forma somera (1).

Intervención de las Administraciones tributarias de las CCAA de régimen común en la esfera tributaria estatal.

La Constitución, en su artículo 157.1 diseñó un sistema de recursos financieros de las Comunidades Autónomas que en el ámbito estrictamente tributario está integrado

por dos categorías distintas: una primera constituida por lo que podemos llamar el "sistema tributario propio de las Comunidades Autónomas", compuesto por sus propias tasas, contribuciones especiales, impuestos y recargos sobre impuestos estatales, y una segunda constituida por el rendimiento de los tributos estatales cedidos a las Comunidades Autónomas. Es esta última categoría la que interesa destacar en este punto, ya que es a través del mecanismo de la cesión de tributos como se ha instrumentado el proceso de descentralización de la Administración tributaria del Estado en favor de la esfera regional.

En la misma línea, la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, desde ahora LOFCA, promulgada en desarrollo del artículo 157. 1 de la Constitución, y la Ley 30/1983, de 28 de diciembre, han regulado un sistema de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas de régimen común que puede esquematizarse en los términos siguientes:

1. Se cede a las Comunidades Autónomas el rendimiento en su territorio de los impuestos siguientes:

- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- Impuesto sobre el Patrimonio de las Personas Físicas.
- Tasas y demás exacciones sobre el juego.

2. La titularidad de estos tributos así como la competencia normativa sobre los mismos permanecen reservados al Estado.

3. Las Comunidades Autónomas asumen, por delegación del Estado, las competencias en materia de gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos cedidos, con las dos peculiaridades siguientes:

a) Respecto del Impuesto sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, y dada su especial vinculación con el I.R.P.F, la gestión del mismo se lleva a cabo juntamente con la Administración del Estado.

b) Respecto del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, la recaudación de éste no se delega en las Comunidades Autónomas cuando se realiza por medio de efectos timbrados, a la vez que en alguna comunidad (Madrid) son totalmente gestionados por la administración del Estado.

4. Respecto de las competencias en materia de revisión de actos en vía administrativa, se delega en las Comunidades Autónomas la totalidad de dichas competencias, excepto las dos siguientes:

a) La competencia para revisar en vía administrativa los actos dictados en vía de gestión tributaria que infrinjan manifiestamente la ley o respecto de los cuales se aporten nuevas pruebas que acrediten elementos del hecho imponible íntegramente ignorados por la Administración al dictar el acto objeto de la revisión.

b) La competencia para el conocimiento de las reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra los actos de gestión tributaria dictados por las Comunidades Autónomas.

5. Se establece un régimen de colaboración en el ámbito de la gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos cedidos, entre las Administraciones Tributarias de las Comunidades Autónomas y la Administración Tributaria del Estado, y entre aquéllas entre sí. En el primer caso, la propia Ley 30/1983, institucionaliza este régimen de colaboración y le dota de cierta estabilidad al crear las "oficinas ejecutivas de colaboración, coordinación y enlace".

6. Para canalizar las relaciones entre la Administración Tributaria del Estado y la de cada una de las Comunidades Autónomas en el ámbito de los tributos cedidos, se crean Comisiones Coordinadoras paritarias compuestas por cuatro representantes de cada una de las Administraciones.

7. Por último, el Estado se reserva para sí la Alta Inspección del ejercicio de las competencias asumidas por las Comunidades Autónomas en el ámbito de la cesión de tributos.

Como puede apreciarse, este mecanismo (la cesión de tributos) ha supuesto un importantísimo grado de descentralización de la Administración Tributaria en favor de la esfera regional. Sin embargo, ésta no es la única vía a través de la cual se ha llevado a cabo el proceso de descentralización tributaria en favor de la citada esfera regional, pues, además, la propia LOFCA previó la posibilidad de que el Estado delegara en las Comunidades Autónomas la gestión, liquidación, inspección y recaudación de conceptos tributarios no cedidos a aquéllas. Esta posibilidad se ha materializado por virtud de la Ley 30/1983, si bien su alcance se ha circunscrito a los conceptos tributarios de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, cuyo rendimiento no ha sido objeto de cesión, coincidiendo tales conceptos con la tributación que por dichos impuestos pueda corresponder a los sujetos pasivos no residentes en España.

Intervención de las Administraciones Tributarias de los Territorios Históricos en la esfera tributaria estatal.

En la etapa postconstitucional, también, se han producido modificaciones que han sido más de carácter cuantitativo que cualitativo, concretándose en una ampliación del régimen de Concierto Económico de los Territorios Históricos de País Vasco, y en menor medida por lo que a Navarra se refiere.

Así pues, en la totalidad del País Vasco la titularidad de los tributos que integran el sistema tributario estatal, excepción hecha de los que recaen sobre el comercio exterior, la renta de aduanas, de los Impuestos Especiales (la imposición sobre Alcoholes) y los que se recaudan a través de Monopolios fiscales, corresponde a los Territorios Históricos y no al Estado. De igual modo, la gestión, liquidación,

inspección, recaudación y revisión de dichos tributos corresponde, también, a las respectivas Diputaciones Forales.

A esto se unen algunas medidas de coordinación entre las dos Administraciones tributarias que pueden sintetizarse en los términos siguientes:

1. El Estado se reserva para sí la competencia exclusiva sobre determinados impuestos.
2. El Estado se reserva la competencia normativa íntegra sobre determinados impuestos y parcial sobre otros.
3. La exacción de determinados impuestos se realiza conjuntamente por ambas Administraciones, adquiriendo especial relevancia esta situación el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, en el que se aplica el sistema tradicional de la cifra relativa de negocios.
4. Se adoptan determinadas medidas de armonización fiscal y de coordinación entre ambas Administraciones
5. El Estado se reserva la Alta Inspección de la aplicación del Concierto Económico.

3. RELACIONES DE COORDINACION Y COLABORACION ENTRE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS ESTATAL Y AUTONOMICA.

Como se ha mostrado en el apartado anterior, y como consecuencia del principio de autonomía financiera, los sistemas tributarios de las CCAA coexisten con el sistema estatal. Sin embargo, es preciso tener en cuenta que el reparto de competencias de carácter legislativo y ejecutivo entre el Estado y las CC.AA. que realizan la CE, la LOFCA y las normas de desarrollo no es homogéneo, ni igual para da tipo de ingreso o recurso de las Haciendas autonómicas.

Esto exige que todas las autoridades implicadas -centrales y autonómicas- ejerciten sus respectivas competencias dentro de un marco de colaboración y cooperación, que asegure la coordinación necesaria entre los diferentes sistemas tributarios y entre las propias Administraciones tributarias.

El concepto de coordinación.

Antes de entrar a profundizar en el tema que nos ocupa conviene, sin ánimo de ser exhaustivos, establecer la diferencia entre los términos de coordinación, colaboración y cooperación; términos que la doctrina administrativista ha ido diferenciando y cuyos rasgos más notorios, según la posición comúnmente aceptada, consisten en que la coordinación supone un cierto poder de dirección o poder de

supremacía por parte del ente que coordina respecto al coordinado. Dentro de esta postura doctrinal, no obstante, algunos autores identifican los términos de colaboración y cooperación, y otros incluyen en el concepto amplio de colaboración los conceptos de auxilio (colaboración en sentido estricto), coordinación y cooperación (2).

En este sentido, y dentro del concepto amplio de colaboración, las definiciones de auxilio, coordinación y cooperación son las siguientes:

Auxilio.- Viene definido como "colaboración en sentido estricto", y aunque no está previsto explícitamente en la CE, de acuerdo con el TC se trata de un deber general que vincula la actuación del Estado y de las CC.AA. en el ejercicio de sus propias competencias. Se concreta este principio en el deber de comunicación o información entre administraciones, la utilización instrumental tanto de medios materiales y humanos de una administración por parte de otra, y el reconocimiento como propio de actos realizados por otra instancia.

Coordinación.- A diferencia del auxilio, este principio está previsto explícitamente en el art. 149.1 de la CE. Se trata de una competencia del Estado para establecer un método o procedimiento de participación del Estado y de las CC.AA., con objeto de fijar criterios de actuación uniformes en el ejercicio independiente de ciertas facultades. Se lleva a cabo a través de órganos mixtos de coordinación, coordinación entre órganos de ambas instancias y participación consultiva en los procesos de decisión ajenos.

Cooperación.- Es el ejercicio conjunto (a diferencia de la coordinación, en la que las partes mantienen la independencia de actuación) de competencias que corresponden al Estado y a las CC.AA. Se lleva a cabo a través de órganos mixtos con funciones decisorias o ejecutivas, participación de una instancia en los órganos de otra, procesos complejos de planificación y actuación conjunta y fórmulas de Administración funcional mixta. Estos órganos mixtos no están adscritos a ninguna Administración.

Normativa que regula las relaciones de coordinación y colaboración entre Administraciones tributarias.

La normativa vigente recoge en diversas ocasiones los términos anteriormente señalados los que se hará referencia seguidamente.

En primer lugar es la propia Constitución española la que señala en su artículo 156.1 el principio de coordinación entre la Hacienda estatal y las autonómicas: "Las CC.AA. gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles".

La LOFCA, cuando recoge los principios que deben regir la actividad financiera de las CC.AA., establece en su artículo 2.1 que la actividad financiera se ejercerá en coordinación con la Hacienda del Estado. A lo largo de su articulado hace alusión en diversas ocasiones a la coordinación entre Administraciones tributarias y a la posibilidad de colaboración entre ellas, citando especialmente algunas de las materias objeto de coordinación y colaboración tales como operaciones de crédito, determinación de los proyectos financiados con cargo al FCI, gestión tributaria y coordinación entre el INE y los órganos competentes en la materia en las CC.AA.

Por otro lado, la LOFCA cuando hace referencia al establecimiento de tributos propios de carácter autonómico está haciendo un llamamiento a la exigencia de coordinación normativa entre CC.AA. y Estado.

Los Estatutos de Autonomía de cada una de las CC.AA., por su parte, también recogen entre los principios que deben regir su actividad financiera el de coordinación - al igual que la LOFCA- especialmente en los aspectos que se refieren a la colaboración en el ámbito de la gestión tributaria y la coordinación de las políticas de endeudamiento.

La Ley 30/1983 de Cesión de Tributos del Estado a las CC.AA. a lo largo de su articulado y especialmente el artículo 19 hace referencia a los principios de coordinación y colaboración. Se establece un régimen de colaboración en el ámbito de la gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos cedidos, entre las Administraciones Tributarias de las Comunidades Autónomas y la Administración Tributaria del Estado, y entre aquéllas entre sí. En el primer caso, la propia Ley 30/1983, institucionaliza este régimen de colaboración y le dota de cierta estabilidad al crear las "oficinas ejecutivas de colaboración, coordinación y enlace".

Las Leyes de Cesión de Tributos a cada CA son en su mayoría de artículo único y se remiten a la Ley 30/1983, a excepción de Cataluña, anterior a la Ley de Cesión, pero que en esencia hace las mismas referencias al principio de coordinación.

En términos similares el Concierto Económico de País Vasco y Convenio de Navarra recogen como consecuencia de la coexistencia de dos los sistemas tributarios el estatal y el forales -ambos integrados por los mismos impuestos- la necesidad de la adopción de ciertas medidas de coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado (según las normas que dicte el propio Concierto y Convenio).

Los Acuerdos Autonómicos en los que se aprobó el sistema financiación de las Comunidades Autónomas para el quinquenio 1992-1996 firmados el 20 de Enero 1992 hacen referencia a que se estudie la conveniencia de que las CC.AA. estén representadas en la Agencia Estatal de Administración Tributaria para gestionar de forma coordinada los diversos impuestos estatales y autonómicos, y reforzar el intercambio de información y los planes de inspección conjuntos.

Por su parte, los Acuerdos para el desarrollo del Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas del Quinquenio 1992-1996 firmados en octubre de 1993 por el Consejo de Política Fiscal y Financiera establecen relaciones de coordinación y

colaboración entre las Administraciones tributarias estatal y autonómica canalizadas hacia la participación efectiva de las Comunidades Autónomas en las tareas de gestión tributaria del IRPF en sus respectivos territorios, de modo que la trayectoria del rendimiento del impuesto sea una responsabilidad compartida por las Haciendas autonómicas.

Los Acuerdos Autonómicos firmados por el Gobierno de la Nación, junto con el Partido Socialista Obrero Español y el Partido Popular, firmado en febrero de 1992, también hacen referencia al desarrollo del principio de cooperación y el deber de colaboración recíproca entre el Estado y las Comunidades Autónomas para el buen funcionamiento del Estado autonómico, mediante la adopción de un conjunto de criterios que den origen a procedimientos reglados que tengan como finalidad dar solución a los problemas comunes que acontezcan entre ambas Administraciones.

Organos de coordinación y colaboración entre Administraciones tributarias.

El artículo 3 de la LOFCA crea el Consejo de Política Fiscal y Financiera, que es el máximo órgano de coordinación entre la actividad financiera de las CCAA y de la Hacienda estatal. Se trata de un órgano de carácter consultivo y de deliberación, que entiende de todos aquellos aspectos de la actividad financiera que requieren una actuación coordinada entre CC.AA. y Estado.

El Consejo de Política Fiscal y Financiera está constituido por el Ministro de Economía y Hacienda, el de Administraciones Públicas y el Consejero de Hacienda de cada CA.

Las Comisiones Coordinadoras entre el Estado y cada una de las CC.AA. previstas en el artículo 24 de la Ley de Cesión de Tributos del Estado a las CC.AA. Se trata de Comisiones Paritarias cuyas funciones son, entre otras: realizar estudios sobre la articulación estructural y funcional del régimen autonómico con el marco fiscal estatal, facilitar criterios de actuación uniformes y programas de informática, examinar cuestiones planteadas en materia de inspección entre el Estado y las CC.AA., remitir informes solicitados por el Ministerio de Economía y Hacienda o la Consejería de Economía y hacienda de las CC.AA., unificar criterios de valoración, y otros que se estimen convenientes en cada caso concreto.

Están compuestas por cuatro representantes de la Administración Tributaria del Estado, designados por el Ministerio de Economía y Hacienda, y cuatro representantes de la CA en cuestión, designados por el Consejo Ejecutivo o Gobierno de la misma.

Las Oficinas ejecutivas de colaboración, coordinación y enlace previstas en el artículo 19.3 de la Ley de Cesión de Tributos del Estado a las CC.AA. Son órganos de carácter permanente que deben crearse en las Administraciones del Estado y de las

CC.AA., cuya misión fundamental es la realización del principio de colaboración utilizando los instrumentos previstos en la ley.

Haciendo referencia al Concierto Económico del País Vasco, aprobado por la Ley 12/1981 de 13 de mayo; modificado con posterioridad en diversas ocasiones, contempla a distintos órganos con tareas específicas de coordinación entre los que se señalan la Comisión Coordinadora (art. 40 del Concierto) que tiene funciones similares a las de las Comisiones de Coordinación de las Comunidades Autónomas, el Consejo Vasco de Finanzas Públicas (art. 28 de Ley 27/ 1983, de los Territorios Históricos) y la Comisión Mixta del Cupo. Por otro lado, el Concierto Económico crea la Junta Arbitral, encarga de resolver determinados conflictos entre Administraciones

Los Acuerdos Autonómicos firmados por los partidos políticos PSOE y PP de febrero de 1992 establecen el reconocimiento institucional de las Conferencias Sectoriales para las áreas de planificación y programación conjunta entre el Estado y CCAA. Se trata de que las Conferencias sean el instrumento fundamental para el desarrollo de las actuaciones cooperativas. Los Acuerdos prevén que las Conferencias según sean las áreas y el nivel de acuerdo entre las partes sean de carácter consultivo o de participación en la toma de decisiones, en cuyo caso estas últimas serán las que garanticen la participación de las Comunidades Autónomas en las tareas estatales, las políticas comunes y las que permitan integrar problemas regionales en los intereses de todo el Estado. Estas conferencias se constituyen por la aceptación libre y voluntaria de los partidos políticos firmantes y la participación de las Comunidades Autónomas a las reuniones de dichas conferencias.

Los Acuerdos para el desarrollo del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas aprobados por el Consejo de Política Fiscal y Financiera en octubre de 1993, establecen que con el objeto de la integración de las Comunidades Autónomas en la Agencia Estatal de Administración Tributaria para una mayor responsabilización y participación de las CC.AA. en la gestión del IRPF en sus respectivos territorios, se creen los Organos de Relación. Estos órganos se entienden en dos niveles central y periférico (3):

- A nivel central, mediante la creación de una "Comisión Mixta de Gestión del IRPF" (en adelante Comisión), dependiente del Presidente de la Agencia, formada por ocho representantes de la Administración tributaria del estado y quince representantes de las CC.AA. La Comisión se reunirá como mínimo, una vez cada semestre, y tendrá las siguientes funciones:

- * Diseño de la política general de gestión del IRPF.

- * Establecer las directrices de gestión del IRPF respecto a planes de inspección, tratamiento informático, campañas de información y publicidad e intercambio de información.

En el acuerdo se prevé que para el desempeño de las funciones encomendadas a la Comisión ésta podrá encargar la realización de las tareas que considere convenientes a un Comité de Trabajo, compuesto por cinco representantes de las Comunidades Autónomas (nombrados por la representación de las CC.AA. en la

Comisión) y el número de representantes de la Administración tributaria del Estado que considere necesario el Secretario de Estado de Hacienda hasta un máximo de cinco.

La Comisión adoptará sus decisiones por votación. A estos efectos, la representación de la Administración tributaria del Estado tendrá igual número total de votos (quince) que el de los representantes de las CC.AA.

- A nivel territorial, en cada Comunidad se prevé la creación de Organos de Relación dependientes del respectivo Delegado Especial de la Agencia, integrados por cinco representantes de dicha delegación y otros cinco de la CA. Los Organos de Relación se reunirán, como mínimo, una vez al trimestre, y tendrán las siguientes funciones:

* Garantizar el cumplimiento de las directrices establecidas por la Comisión Mixta de Gestión del IRPF.

* Colaboración en la gestión del IRPF, a través de la participación en la elaboración de planes de inspección, participación en la elaboración de planes de información y asistencia al contribuyente, y en la elaboración de mecanismos de intercambio de información.

Instrumentos de coordinación y colaboración entre Administraciones.

Una vez vistos los órganos de coordinación previstos en la normativa vigente hay que considerar las técnicas e instrumentos utilizados para hacer efectivos los principios de coordinación y colaboración a los que nos venimos refiriendo. Estos instrumentos no están previstos de forma expresa en la LOFCA; la Ley de Cesión de tributos del Estado a las CC.AA. en su art. 19, las Leyes de Cesión a cada CA y los Acuerdos del Consejo de Política Fiscal y Financiera establecen de forma genérica los siguientes instrumentos de colaboración y coordinación:

- Intercambio mutuo de información entre ambas Administraciones.
- Planes conjuntos y coordinados de informática fiscal.
- Planes de inspección conjunta en relación con los tributos cedidos y el IRPF.

Entre los instrumentos de colaboración y coordinación entre Administración del Estado y Administraciones forales se citan los siguientes:

- Establecimiento de una serie de principios de armonización y unas reglas generales, que tienen como fin evitar que el país vasco se convierta en un paraíso fiscal.
- Intercambio de información a través de sus centros de Procesos de datos y otros medios.
- Planes anuales, conjuntos y coordinados de informática fiscal
- El deber de comunicación, mutuo entre Diputaciones Forales y Ministerio de Hacienda, de las normas tributarias dictadas, con antelación suficiente a su entrada en vigor.

- Planes de inspección conjunta sobre objetivos, así como sobre contribuyentes que hayan cambiado su domicilio, entidades en régimen de transparencia fiscal y sociedades que tributan por el Impuesto de Sociedades en régimen de cifra relativa de negocios (art. 5 del Convenio).

4. CORRESPONSABILIDAD FISCAL Y COORDINACIÓN DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS ESTATAL Y AUTONÓMICA.

Concepto y límites de la corresponsabilidad fiscal en España.

Es preciso, en primer lugar, establecer qué se entiende por el principio de corresponsabilidad fiscal. Esta noción, en nuestra opinión, es de carácter flexible: se trata de una cuestión de grado en la medida en que existen o pueden plantearse muchos casos distintos en los que su relación con otros principios como el de autonomía financiera, suficiencia y solidaridad puede provocar distintas matizaciones en la definición de la corresponsabilidad fiscal. En un sentido genérico, la corresponsabilidad fiscal no es más que el principio de eficiencia en la toma de decisiones públicas en la medida en que obliga a establecer un adecuada equivalencia entre los costes políticos y los beneficios que se derivan de la actividad financiera pública, tanto desde el punto de vista de la provisión de bienes públicos como desde el punto de vista de los ingresos. Esta equivalencia se ha de realizar mediante el uso de instrumentos de ingreso y gasto público que sean altamente perceptibles por los ciudadanos.

En un intento de clarificar este principio, se puede decir que las autoridades públicas deben ser responsables ante sus votantes de lo que gastan y de los ingresos que obtienen. El electorado debe conocer claramente las decisiones de gastos que toman sus gobernantes, así como los efectos de estas decisiones sobre el nivel de impuestos, o presión fiscal, que han de soportar. En este sentido, una forma de fortalecer la responsabilidad consistiría en que los tributos sean perceptibles por los contribuyentes, quienes legítimamente tienen derecho a conocer qué volumen de impuestos están soportando, a qué nivel de gobierno fluyen estos recursos y cuáles son los servicios que esta autoridad suministra. Además de lo anterior, la eficiencia económica exige que los impuestos sean satisfechos directamente por el máximo de personas que se benefician de los servicios que financian.

En España la corresponsabilidad fiscal está muy limitada básicamente por la evolución del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas. Las razones son las siguientes:

1. Los tributos propios representan una cantidad muy pequeña en la financiación total, sólo existen en algunas Comunidades y nunca suponen más de un 1% del volumen total de ingresos.

2. Los tributos cedidos. Se propugna aumentar la responsabilidad fiscal de las CC.AA. a través de los tributos cedidos mediante el aumento de sus competencias. La idea es ceder a las CC.AA. la capacidad normativa en determinadas materias como el procedimiento de gestión, la revisión de los actos administrativos, valoración, etc. Esto implicaría la modificación de la LOFCA.

El principal problema que plantean estos tributos es el escaso incentivo que tienen las CC.AA. a obtener recursos a través de esta vía. La razón es que las CC.AA. tienen garantizada la cobertura del coste efectivo de los servicios que prestan, por lo que una mayor o menor recaudación por tributos cedidos no tiene efecto sobre los ingresos totales de la Comunidad.

3. Un instrumento de financiación de las CC.AA. previsto en la LOFCA es la cesión del Impuesto sobre el Valor Añadido en fase minorista. Es una opción que ha quedado orillada en los debates políticos ya que plantea dos problemas graves:

- El impuesto ha de gestionarse de manera integrada, lo que plantea problemas a la hora de ceder una fase.

- El ceder la recaudación sin ceder la gestión plantea problemas de cálculo sobre cuál es la recaudación correspondiente a la fase minorista.

4. El instrumento de corresponsabilidad que se ha adoptado en la práctica es la cesión a las CC.AA. de una parte de la recaudación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en su territorio. El acuerdo de cesión se tomó en el Consejo de Política Fiscal y Financiera de 7 de octubre de 1993 y consiste en que:

"A partir del 1 de enero de 1994, en los años 1994 y 1995, cada Comunidad Autónoma percibirá el quince por ciento del importe de las cuotas líquidas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ingresadas por los residentes en su territorio, que hayan sido devengadas en el ejercicio de referencia" (4).

La cesión de la recaudación por IRPF como instrumento de corresponsabilidad fiscal.

La corresponsabilidad fiscal exige que el ciudadano tenga capacidad para conocer qué Administración le fija el nivel de su presión fiscal individual. Ello queda sin resolver a través de la cesión del IRPF porque (5):

- No existe capacidad normativa.
- Se presupone que el ciudadano es capaz de comprender la complejidad del mecanismo establecido en el acuerdo de cesión y que la simple mención en el impreso

de declaración de que el 15% de su cuota líquida se ingresa a su Comunidad Autónoma es suficiente para hacerle plenamente consciente del volumen de recursos transferidos.

En otro orden, repetidas veces se ha hecho alusión a la utilización de la gestión del IRPF por las CC.AA. como medio para aumentar la corresponsabilidad fiscal. Parece lógico y es legítima la aspiración de cualquier gobierno a interesarse o controlar de alguna forma la gestión de aquellos impuestos cuyos rendimientos les corresponden, bien sea total o parcialmente.

Existen razones de suficiente peso que hacen impensable la delegación de la gestión del IRPF desde el Estado a las CC.AA. y que tienen su fundamento en cuestiones de pérdida de eficiencia provocada por la fragmentación de la Administración tributaria en 17 CC.AA. (6), así como en problemas políticos y técnicos que acarrearía dicha fragmentación. Entre éstas se citan las siguientes:

- Hay ocasiones en que los rendimientos del trabajo correspondientes a los individuos residentes en una CA les son aplicadas retenciones por otras CC.AA., por estar ubicado el domicilio fiscal de la empresa, en la que trabajan estos contribuyentes, en otra CA.

- Por los problemas derivados de la determinación de la residencia habitual del contribuyente.

- En el caso de los rendimientos del capital, también se pueden originar problemas por ser percibidos fuera del territorio en el que reside el contribuyente.

- Podría darse el caso de que partiendo de la limitación de recursos con que cuentan estas Administraciones, no todas las obligaciones tributarias se vean sometidas a la verificación de su exactitud, lo que originaría la existencia de comportamientos evasores.

- Se necesitaría de un potente aparato informático implantado en las 17 CC.AA., así como un mayor contingente de recursos humanos para canalizar formas más fluidas de intercambio de información y contrastar los datos de los contribuyentes.

- El problema de la fluidez de la información se agrava cuando se trata de gravámenes por el IRPF de contribuyentes no residentes en España. Esto supondría que el intercambio de información se produjera entre Administraciones tributarias internacionales y las de las CC.AA., intercambio que actualmente se regula por medio de Convenios o Tratados firmados con el propósito de luchar contra la evasión y elusión internacionales. En caso de las CC.AA. sería actualmente imposibles, pues, no son sujetos de Derecho Internacional, no teniendo competencia par firmar dichos Tratados.

La solución a la participación en la gestión del IRPF a que se ha llegado en los Acuerdos firmados el 7 de octubre de 1993, consiste la integración de las CC.AA. en el seno de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, mediante el establecimiento de "Organos de Relación", a fin de dotar a éstas de una mayor responsabilización, y a los que se ha hecho ya referencia en líneas precedentes.

Algunos autores opinan que una mejora en la gestión del IRPF a través de estos órganos de coordinación y colaboración entre CC.AA. y la Agencia, es errónea en la medida en que no provocarían importantes avances de carácter cuantitativo en la recaudación, ni harían más perceptible el impuesto. Esto es debido a que las Comisiones, cuya creación se propugna, se limitan a determinar directrices de gestión

del IRPF respecto a planes de inspección, tratamiento informático de la información y campañas de información y publicidad. En este sentido, sí se puede aportar una información cualitativamente importante por parte de las CC.AA. en la gestión del IRPF derivada de la gestión de los tributos cedidos que en buena medida sirven de control de rentas, tales como el Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre Sucesiones; pero no experimenta una modificación cualitativa realmente determinante en la gestión del IRPF (7).

La doctrina en esta materia que nos ocupa se inclina, para dar solución al problema de la gestión, por la integración de las distintas Administraciones tributarias, al menos las Administraciones tributarias autonómicas, en la Agencia Estatal de Administración tributaria con Sistema Fiscal único y compartido, gestionado por ésta y cuyo producto se reparta, según las reglas preestablecidas, entre la Hacienda estatal y las Autonómicas.

También se propugna, como alternativa a la postura anterior, la creación "ex novo" de un organismo que recoja todas las competencias tributarias de las diversas Administraciones que coexisten actualmente en España, para integrar en un único ente la gestión tributaria en aras a una mejora en la eficiencia administrativa y recaudatoria (8).

5. NOTAS

(1).- En este trabajo vamos a prescindir del análisis de los regímenes especiales por razón del territorio (Canarias, Ceuta y Melilla). Asimismo, dentro del análisis de los territorios históricos nos vamos a centrar en tratamiento de la Hacienda Pública vasca.

(2).- Para una mayor profundización en estos temas ver: Alberti Rovira, E. (1985), "Las relaciones de colaboración entre el Estado y las Comunidades Autónomas" *REDC*, nº 14, mayo-agost. págs 135 y ss.

García Enterría, E., y Fernández, T. R. (1989), "*Curso de Derecho administrativo*" Civitas, Madrid.

(3).- Acuerdo para el desarrollo del Sistema de Financiación Autonómica 1992-1996 (1993), Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid.

(4).- Acuerdo para el desarrollo del Sistema de Financiación Autonómica 1992-1996 (1993), Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid.

(5).- Becker Zuazua, F. (1993), "Novedades de la corresponsabilidad fiscal: una valoración", *Economistas*, nº 60. Madrid.

(6).- Castells Oliveres, A. (1990), "Perspectivas de la financiación de las Comunidades Autónomas: unas reflexiones sobre la revisión del sistema", *Palau 14 Revista Valenciana de Hacienda Pública* nº 12, sept. /dic.

(7).- Becker Zuazua, F. (1993), "Novedades de la corresponsabilidad fiscal: una valoración", *Economistas*, nº 60. Madrid.

(8).- Costas Terrones, J.C. (1994), "Consideraciones en torno de una agencia tributaria única" *Hacienda Pública Española. Monografías*. págs 63-71.

5. REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS.

- **Alberti Rovira, E. (1985)**, "Las relaciones de colaboración entre el Estado y las Comunidades Autónomas" *REDC*, nº 14, mayo- agost. págs 135 y ss.

- **Acuerdo de Financiación Autónoma 1992-1996 (1992)**, Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid.

- **Acuerdo para el desarrollo del Sistema de Financiación Autónoma 1992-1996 (1993)**, Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid.

- **Acuerdos Autonómicos (1992)**, Madrid.

- **Becker Zuazua, F. (1993)**, "Novedades de la corresponsabilidad fiscal: una valoración", *Economistas*, nº 60. Madrid.

- **Castells Oliveres, A. (1990)**, "Perspectivas de la financiación de las Comunidades Autónomas: unas reflexiones sobre la revisión del sistema", *Palau 14 Revista Valenciana de Hacienda Pública* nº 12, sept. /dic.

- **Costas Terrones, J.C. (1994)**, "Consideraciones en torno de una agencia tributaria única" *Hacienda Pública Española. Monografías*. págs 63-71.

- **Martínez, R., Pablos, A. y Piña, D. (1991)**, "Coordinación y Colaboración entre Administraciones Tributarias", *Palau 14 Revista Valenciana de Hacienda Pública* nº 13, ener. /abril.

- **Monaterio Escudero, C. (1992)**, "Corresponsabilidad fiscal: problema de definición y elección de instrumentos" *Hacienda Pública española. Monografías*, nº 1 págs 27-33.

- **García Enterría, E., -dir.- (1980)**, "La distribución de competencias económicas entre el poder central y las autonomías territoriales en el Derecho Comparado y la Constitución Española", Instituto de Estudios Económicos, Madrid.

- **García Enterría, E., y Fernández, T. R. (1989)**, "Curso de Derecho administrativo" Civitas, Madrid.

- **Olcina G. y Pérez, F. (1992)**, "corresponsabilidad fiscal de los niveles de gobiernos: relaciones principal - agente", *Hacienda Pública española. Monografías*, nº 1 págs 15-26.