

# Reflexiones sobre el modelo de coordinación entre las administraciones tributarias estatal y autonómicas

J. Agustín Manzano Mozo  
Director General de Tributos y Financiación Autonómica  
Junta de Castilla y León

March 20, 2017

## **Abstract**

En España, el desarrollo del Estado autonómico se ha producido a través de la transferencia de competencias de gasto a las comunidades autónomas. Este proceso de asunción de responsabilidades de gasto se ha acompañado de un creciente peso de las competencias en materia tributaria de los gobiernos autonómicos, puesto que el aumento de la corresponsabilidad fiscal ha sido un objetivo de los sucesivos sistemas de financiación autonómica. En el actual proceso de reforma del sistema de financiación autonómica y a partir de la experiencia acumulada es necesario analizar el estado actual de la distribución de competencias entre el Estado y las comunidades autónomas en materia tributaria. El presente documento tiene por finalidad ofrecer información relevante sobre el funcionamiento de la coordinación entre las administraciones tributarias estatal y autonómicas.

## **1 Introducción**

El objetivo de este documento es realizar un análisis descriptivo de las relaciones entre las administraciones tributarias autonómicas y estatal orientado a poner de manifiesto las potenciales situaciones de conflicto que surgen en estas relaciones. Se describen los instrumentos de cooperación vigentes, se ofrece un marco de análisis de las relaciones entre las administraciones tributarias basado en la teoría de agencia y se presenta un catálogo ordenado de situaciones en las que existe un margen de mejora respecto de la situación actual. El documento concluye con un conjunto

de propuestas generales sobre la forma en que podrían mejorarse estas situaciones.

Este trabajo pretende ser útil en el proceso de reforma del sistema de financiación autonómica mediante el suministro de información relevante para elaborar propuestas sobre el diseño institucional de las relaciones entre las administraciones tributarias estatal y autonómicas. En la redacción del texto se ha tratado de primar la presentación de información objetiva sobre la formulación de juicios de valor. Sin embargo, tanto la elección de la información presentada, como la forma en que se refleja y, sobre todo, las valoraciones que aparecen en el texto constituyen una toma de posición de la que es responsable exclusivamente su autor.

En este documento se denomina sistema tributario al conjunto de los tributos cuyo rendimiento se atribuye al Estado y a las comunidades autónomas de régimen común (CC AA). Como consecuencia, excluye los efectos sobre el sistema tributario de las entidades locales. En concreto, no se recogen aquellos impuestos cuyo rendimiento corresponde en exclusiva a las entidades locales y, por otro lado, no se tiene en cuenta que una parte del rendimiento estatal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) e Impuestos Especiales (II EE) les corresponde a las entidades locales a las que es de aplicación el régimen de participación en tributos, previsto en el actual sistema de financiación de las entidades locales.

Por otro lado, tampoco se han incluido aquellos impuestos que son específicos del Régimen Especial de Canarias (REF): Impuesto General Indirecto Canario, Impuesto sobre Labores del Tabaco, Impuesto sobre Combustibles Derivados del Petróleo y el Arbitrio sobre Importaciones. El rendimiento de estas figuras le corresponde en exclusiva a la Comunidad de Canarias, por lo que su incorporación al grupo de impuestos de rendimiento exclusivo de las CC AA llevaría a asignar al conjunto de las comunidades una recaudación que solamente le corresponde a una de ellas. Con datos del año 2014, la recaudación de los recursos del REF ascendió a más de 900 millones de euros, más que la suma de la recaudación del resto de los tributos propios de las CC AA. Por último, el ámbito de este documento son las relaciones entre el Estado y las CC AA. Nada de lo que se incluye es extrapolable a las relaciones entre el Estado y las administraciones tributarias forales.

## 2 El sistema tributario español como sistema compartido

El sistema tributario español se caracteriza por el hecho de que el Estado y las CC AA confluyen en buena parte de las figuras tributarias. La actividad concurrente del Estado y de las CC AA en el sistema tributario se extiende a los tres siguientes ámbitos: el reparto del rendimiento, la gestión administrativa y la regulación normativa. Este apartado del documento está destinado a presentar de forma sistemática estas interrelaciones.

En el siguiente cuadro se recogen los datos de recaudación del sistema tributario el año 2014, último para el cual se encuentran disponibles las dos fuentes de información que se consideran apropiadas para realizar esta tarea:

- Los informes de recaudación tributaria publicados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT). Se ha utilizado el informe correspondiente al mes de diciembre del año 2014<sup>1</sup>.
- Los datos de los presupuestos liquidados de las CC AA publicados en la página web de la Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local. Se ha utilizado la información del año 2014, último publicado<sup>2</sup>.

**Cuadro 1. Distribución del rendimiento del sistema tributario español**

	<i>Millones de euros</i>					
	Total		CC AA		Estado	
1. Gestión AEAT y rendimiento Estado	24.832,22	13,5%	0,00	0,0%	24.832,22	24,3%
2. Gestión AEAT y rendimiento compartido	148.002,38	80,3%	70.791,54	86,0%	77.210,83	75,7%
2.1 IRPF	72.661,88	39,4%	30.765,88	37,4%	41.895,99	41,1%
2.2 Resto	75.340,50	40,9%	40.025,66	48,6%	35.314,84	34,6%
3. Gestión AEAT y rendimiento CC AA	1.255,01	0,7%	1.255,01	1,5%	0,00	0,0%
4. Gestión compartida y rendimiento CC AA	925,19	0,5%	925,19	1,1%	0,00	0,0%
5. Gestión CC AA y rendimiento CC AA	9.319,75	5,1%	9.319,75	11,3%	0,00	0,0%
5.1 Tributos cedidos tradicionales	8.550,31	4,6%	8.550,31	10,4%	0,00	0,0%
5.2 Tributos propios	769,44	0,4%	769,44	0,9%	0,00	0,0%
	<b>184.334,55</b>		<b>82.291,50</b>		<b>102.043,06</b>	

<sup>1</sup>disponible en la siguiente dirección de internet  
[http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La\\_Agencia\\_Tributaria/Memorias\\_y\\_estadisticas\\_tributarias/Estadisticas/Recaudacion\\_tributaria/Informes\\_mensuales\\_de\\_Recaudacion\\_Tributaria/2014/2014.shtml](http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Memorias_y_estadisticas_tributarias/Estadisticas/Recaudacion_tributaria/Informes_mensuales_de_Recaudacion_Tributaria/2014/2014.shtml)

<sup>2</sup>disponible en la siguiente dirección de internet  
<http://serviciosweb.meh.es/apps/publicacionliquidacion/asp/menuInicio.aspx>

El cuadro utiliza una clasificación que atiende a dos criterios: la administración competente para la gestión de cada figura tributaria y la administración a la que le corresponde el rendimiento de los tributos.

Los datos recogidos en el cuadro muestran las siguientes características del sistema tributario:

- El 80% de los recursos del sistema se obtienen de tributos que son gestionados por la AEAT y cuyo rendimiento es compartido entre el Estado y las CC AA.
- El 100% de los recursos que le corresponden al Estado provienen de tributos que gestiona la AEAT mientras que solamente el 11% de los recursos que les corresponden a las CC AA provienen de tributos que ellas gestionan en exclusiva (el 12% si se incluye el Impuesto sobre el Patrimonio, que es gestionado de forma compartida).

Los siguientes gráficos ofrecen información sobre la forma en que se distribuyen las competencias entre las administraciones tributarias estatal y autonómicas. Para mostrar esta información se utiliza un código de cinco colores, que reflejan una gama de tonos entre el azul y el verde. El color azul se corresponde con el Estado y el color verde con las comunidades autónomas, por lo que un tono más cercano al azul refleja una mayor participación del Estado y un tono más cercano al verde una mayor participación de las comunidades autónomas.

Se han distinguido los tres grandes ámbitos de responsabilidad en materia tributaria antes citados, de izquierda a derecha: rendimiento, gestión y capacidad normativa. En los ámbitos de gestión y capacidad normativa se han definido distintas funciones, que se explican en los siguientes apartados.

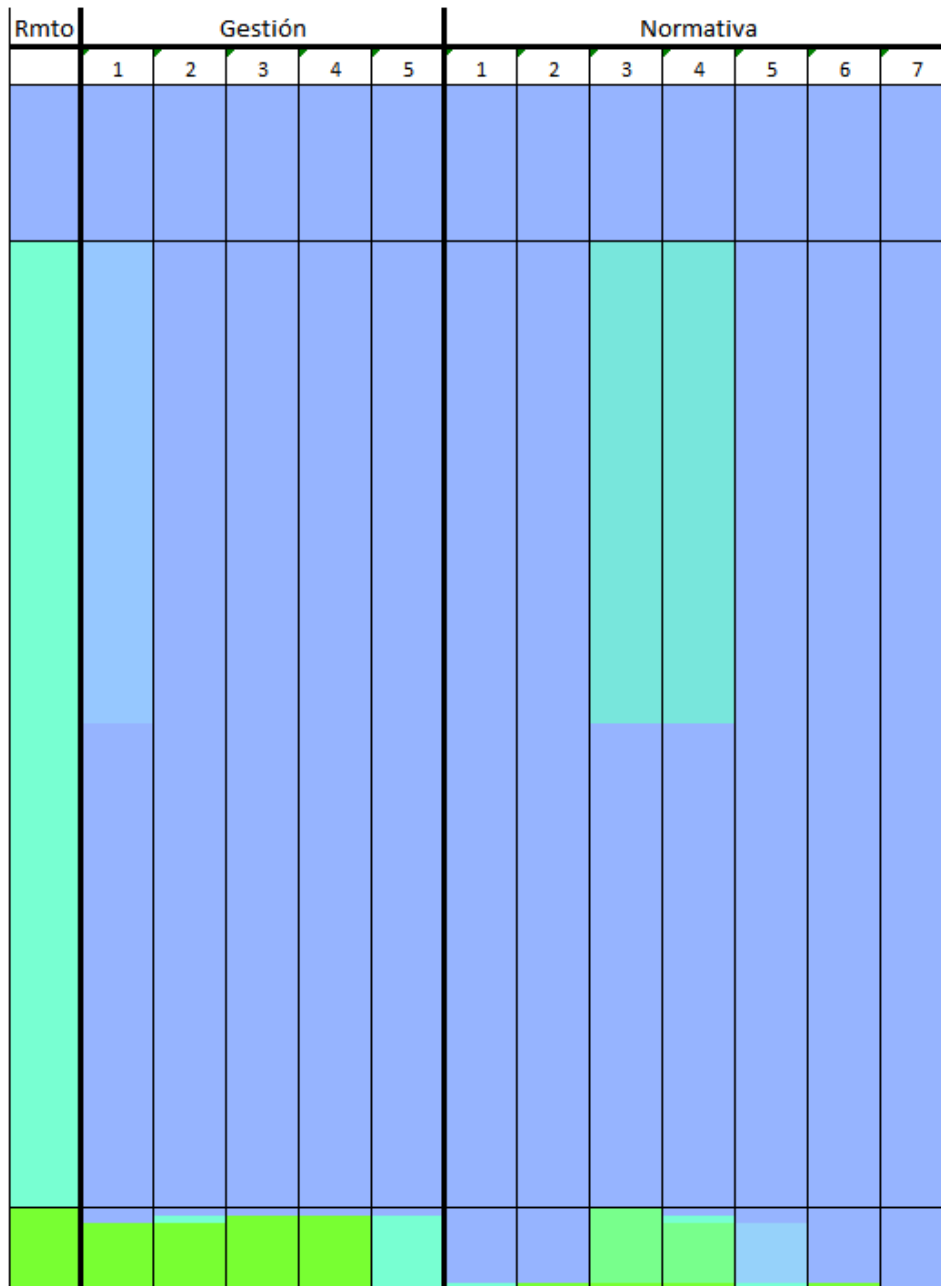
El primer gráfico recoge, a escala, el conjunto del sistema tributario. En el segundo gráfico se ha ampliado la parte inferior del primer gráfico, aquella que se corresponde con los tributos cuyo rendimiento corresponde a las CC AA.

De estos gráficos pueden extraerse las siguientes ideas generales:

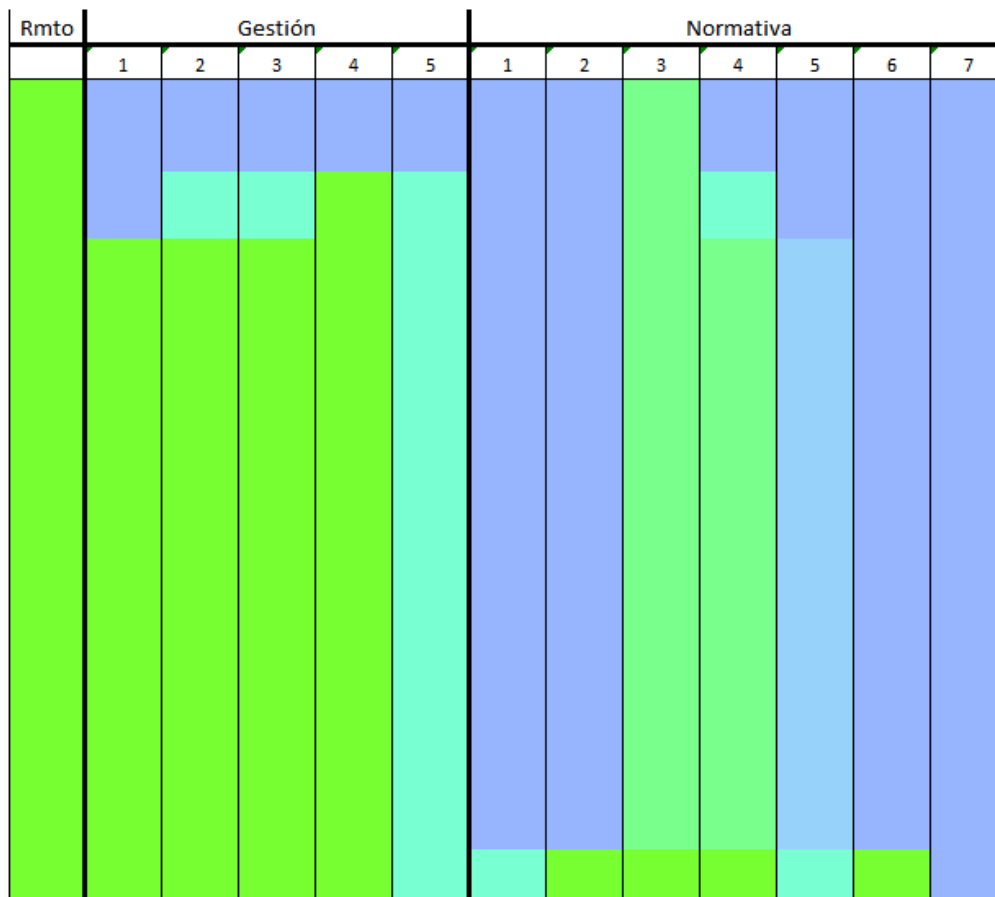
- En los dos grandes bloques de tributos definidos por el reparto de sus rendimientos (el bloque de los tributos cuyo rendimiento corresponde exclusivamente al Estado y el bloque de los tributos con rendimiento compartido) el color azul sólido, que señala la participación exclusiva del Estado, es mayoritario.
- En el tercer bloque, el que agrupa a los tributos cuyo rendimiento les corresponde a las comunidades autónomas, puede observarse que el color verde

sólido no solamente no es único sino que tampoco es el mayoritario. Además, aparece una variedad de combinaciones de tonos de color que muestra cómo el modelo de reparto de competencias en este bloque de tributos dista mucho de ser homogéneo.

**Gráfico 1. Competencias en el sistema tributario español**



**Gráfico 2. Competencias en los tributos de rendimiento autonómico**



A continuación se explican los criterios que se han utilizado para elaborar el cuadro y los gráficos.

## 2.1 El rendimiento de las figuras tributarias

En el sistema tributario español se encuentran recogidos los tres posibles tipos de figuras que pueden definirse atendiendo a qué Administración le corresponde su rendimiento: tributos cuyo rendimiento se le atribuye íntegramente al Estado, tributos cuyo rendimiento es exclusivo de las CC AA y tributos en los cuales ambas administraciones participan en su recaudación.

Las concretas figuras que se han incluido en cada grupo son las siguientes:

- 1. Tributos cuyo rendimiento corresponde en exclusiva al Estado:**
  - Impuesto sobre Sociedades.

- Impuesto sobre Renta de no Residentes.
- Impuesto sobre Primas de Seguros.
- Impuesto sobre el Valor de la Producción Eléctrica.
- Impuesto sobre Residuos Radioactivos.
- Impuesto sobre Gases Fluorados.
- Impuesto sobre el Tráfico Exterior.
- Otros impuestos indirectos.

## **2. Tributos cuyo rendimiento es compartido:**

- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Impuestos especiales de fabricación (alcohol, tabaco y tarifa estatal del impuesto sobre hidrocarburos).
- Impuesto estatal sobre el juego.

## **3. Tributos cuyo rendimiento es exclusivo de las comunidades autónomas:**

- Tarifa autonómica del Impuesto sobre Hidrocarburos.
- Impuesto sobre el Patrimonio (IP).
- Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte.
- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD).
- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD).
- Tributos sobre el juego.
- Recargo sobre el Impuesto sobre Actividades Económicas.
- Impuestos autonómicos propios.

En esta clasificación se ha obviado que, en determinados supuestos, el Estado es el titular de una parte del rendimiento de algunos de los impuestos que se atribuyen a las comunidades autónomas. Entre estos supuestos se encuentra el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones cuando no exista un punto de conexión con alguna comunidad autónoma o el rendimiento de impuesto sobre actos jurídicos documentados relativo a la rehabilitación y transmisión de grandezas y títulos nobiliarios.

Por otro lado, es necesario tener en cuenta que la situación recogida en los anexos se corresponde al año 2014 y que a partir del año siguiente se produce un cambio relevante. En 2014 se suman 148 millones de recaudación por tributos propios de las CC AA correspondientes a los impuestos sobre depósitos bancarios de las comunidades de Cataluña, Andalucía, Principado de Asturias, Comunidad Valenciana, Canarias y Extremadura. A partir del año 2015 estos impuestos autonómicos son sustituidos por el impuesto estatal sobre depósitos bancarios, impuesto gestionado por la AEAT cuya recaudación corresponde en su totalidad a las comunidades autónomas.

## **2.2 La gestión tributaria**

Las comunidades autónomas tienen competencias en materia de gestión de tributos. En los gráficos se han distinguido los siguientes aspectos de la gestión tributaria:

- La gestión de las presentaciones y autoliquidaciones tributarias en periodo voluntario. Incluye el conjunto de actuaciones reguladas en el capítulo III del Título II de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) orientados a la recepción de las declaraciones y autoliquidaciones tributarias y a la asistencia al contribuyente.
- El que se ha denominado “control masivo”. Hace referencia a los procedimientos de comprobación de la obligación tributaria recogidos dentro del denominado procedimiento de gestión, el regulado en el capítulo III del Título II de la LGT.
- Los procedimientos de inspección tributaria regulados en el capítulo IV del Título II de la LGT
- Las actuaciones de recaudación tributaria consistentes en la gestión de los aplazamientos y fraccionamientos de pago.
- Las actuaciones de recaudación tributaria encuadradas dentro del procedimiento de apremio.



En el primer gráfico puede observarse un área de color azul más claro en la banda que se corresponde con la gestión de presentaciones y autoliquidaciones. Refleja el papel de las comunidades autónomas en la campaña de presentación de las autoliquidaciones del IRPF, que consiste en la asistencia presencial para la presentación de la autoliquidación.

Esta colaboración se plasma en unas 200.000 asistencias a la declaración realizadas por personal puesto a disposición de la AEAT por las CC AA. Aunque el número de contribuyentes asistido es un porcentaje pequeño respecto del total de declarantes, esta función tiene relevancia como ejemplo de cómo las comunidades autónomas pueden implicarse en la gestión de los tributos compartidos y cómo los ciudadanos pueden visualizar esta implicación.

En el segundo gráfico puede comprobarse que el área que ocupan los impuestos en los cuales la gestión en periodo voluntario le corresponde a la AEAT mientras que el rendimiento es un 100% de las CC AA (dos bandas superiores) tiene un tamaño considerable. Esta área se corresponde con los siguientes impuestos:

- Tarifa autonómica del Impuesto sobre hidrocarburos.
- Impuesto sobre el Patrimonio.
- Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte.

Respecto de la primera y de la tercera de las figuras, las leyes de cesión de tributos a las comunidades autónomas del año 2010 preveían que las comunidades autónomas asumieran su gestión. En aquel entonces, la tarifa autonómica del Impuesto sobre Hidrocarburos era el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos. Sin embargo, ninguna comunidad llegó a asumir esta gestión.

El IP se caracteriza porque la gestión en voluntaria le corresponde a la AEAT, ya que la presentación de las autoliquidaciones se realiza ante esta Administración. Este hecho da lugar a que la propia AEAT realice algunas comprobaciones sobre estas autoliquidaciones, lo cual está previsto en el artículo 54.3 de la Ley 22/2009. Se trata de otro caso en el cual una administración actúa en un ámbito en que no es competente, ayudando a la otra administración que es la competente.

Por último, la banda vertical en color mixto relativa a las actuaciones en el procedimiento de apremio muestra que una parte de las actuaciones en este ámbito competencia de las CC AA se realizan por la AEAT, en aplicación del Convenio sobre recaudación ejecutiva vigente entre cada una de las comunidades y la AEAT.

El modelo de Convenio vigente es del año 2006 y consiste en que la comunidad autónoma firmante puede solicitar que la AEAT gestione las deudas que le envíe, a cambio de una retribución. Aunque el grado en que las CC AA utilizan este convenio es diferente entre ellas, todas lo mantienen vigente. Con datos de la inspección de los servicios del Ministerio de Economía y Hacienda correspondientes al ejercicio 2014, ese año las CC AA enviaron al cobro vía Convenio deudas por un importe de 274 millones de euros.

## **2.3 La regulación normativa de los tributos**

El tercero de los ámbitos de competencia tributaria de las comunidades autónomas es la regulación normativa. En los gráficos se han distinguido los siguientes aspectos en materia de competencias normativas:

- Capacidad para regular la propia existencia y alcance del tributo, así como la asignación de su rendimiento entre Administraciones.
- Capacidad para regular los sujetos pasivos, los hechos imposables y la cuantificación de la base imponible del tributo.
- Capacidad para regular la tarifa del tributo.
- Capacidad para establecer beneficios fiscales, tanto reducciones de la base imponible como deducciones de la cuota.
- Capacidad para establecer la normativa que regula la gestión de los tributos.
- Capacidad para revisar los actos administrativos de gestión mediante el procedimiento de reclamación económico-administrativa.
- Capacidad para representar y defender los intereses de la Administración tributaria en tribunales y organismos internacionales.

Destaca en el segundo gráfico la prevalencia del color azul, esto es, de la competencia del Estado en materia normativa respecto de los tributos cuyo rendimiento es de las CC AA al 100%.

### **2.3.1 Existencia y alcance del tributo.**

En primer lugar, es el Estado el competente para dictar las normas legales en las cuales se establece la propia existencia de las distintas figuras tributarias, el objeto y alcance de estos tributos y su distribución entre Estado y comunidades autónomas. Las leyes reguladoras de los tributos incluidos en este grupo son leyes estatales y las Cortes Generales pueden modificarlas sin intervención ninguna de

las CC AA.

Solamente aparece un tono verde en esta primera banda vertical respecto de los tributos propios de las CC AA. Podría argumentarse que este tono debería ser verde sólido puesto que esta capacidad está reconocida constitucionalmente y es una ley que se considera asimilada a las que forma el bloque de constitucionalidad, la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), la que instrumenta y establece los límites a esta competencia.

Sin embargo, no solamente la normativa permite que el Estado tome decisiones propias para delimitar el ámbito de competencias autonómico respecto de los tributos propios, sino que la experiencia de la tributación sobre depósitos en entidades bancarias y en tributación medioambiental ha puesto de manifiesto que el Estado tiene la voluntad de hacerlo cuando lo considera oportuno.

### **2.3.2 Hecho imponible, sujeto pasivo y base imponible**

Un primer ámbito de configuración de los tributos es el que abarca aquellos elementos que otorgan a un tributo en concreto su especificidad, esto es, sus características esenciales y el papel que juega en el conjunto del sistema tributario. Este ámbito esencial del impuesto está formado por:

- La definición de la concreta capacidad económica que se grava (el hecho imponible).
- La definición de quienes soportan el gravamen (los sujetos pasivos).
- La definición de cómo se calcula en términos financieros la capacidad económica que se somete a gravamen (la base imponible).

En el sistema tributario español actual, la determinación de este ámbito esencial en todos los impuestos, salvo los propios de las CC AA, le corresponde al Estado.

Es cierto que, en determinados tributos, las CC AA tienen capacidad para modular la base imponible que se determina conforme a las reglas establecidas en la normativa estatal y que el ejercicio de esta capacidad puede suponer una modificación sustancial del tributo. Sin embargo, en este trabajo se incluye en el ámbito del establecimiento de beneficios fiscales tanto la capacidad autonómica para modular la base imponible como la capacidad para establecer deducciones sobre la cuota. La razón es que, con independencia del mecanismo técnico-tributario,

la finalidad de ambas competencias es la misma: otorgar a las CC AA el poder de modificar el resultado de la aplicación de la normativa estatal.

### 2.3.3 La tarifa del impuesto

Una vez establecidos los elementos esenciales del tributo, el siguiente ámbito que define un impuesto en concreto es la tarifa, el instrumento que convierte la cuantificación del hecho imponible (la base) en el importe del pago que debe realizar el sujeto pasivo contribuyente. En el sistema tributario español, éste es el primer ámbito en el cual las comunidades tienen capacidad normativa. Como puede observarse en los gráficos, las CC AA pueden determinar la tarifa del IRPF aplicable en su territorio. El color que aparece en esta banda es una mezcla de azul y verde, en lugar de verde sólido, por dos motivos:

1. Las comunidades solamente tienen competencia para establecer la tarifa aplicable a base liquidable general. No tienen competencia para establecer la tarifa aplicable a los rendimientos del capital y a las variaciones de patrimonio.
2. Aunque la capacidad de las CC AA para establecer la tarifa autonómica es ilimitada de acuerdo con la ley, en la práctica el ejercicio de esta capacidad es limitado. En primer lugar, la propia Ley 22/2009 implícitamente exige que exista tarifa (obliga a que la tarifa autonómica sea progresiva). En segundo lugar, el efecto sobre la financiación autonómica global de modificar la tarifa autonómica es de tal calibre que, en la práctica, las CC AA ejercitan esta competencia en un margen relativamente estrecho. Aplicando las tarifas autonómicas vigentes para el año 2014 a una base líquida de 20.000 euros, la diferencia entre la cuota íntegra que resulta de aplicar la tarifa más gravosa (Cataluña) y la menos gravosa (Madrid) es del 18%. Esta diferencia se reduce al 11% si la base líquida es de 75.000 euros (en este caso la tarifa más gravosa pasa a ser la de Extremadura y la menos gravosa sigue siendo la de Madrid)<sup>3</sup>. Estas diferencias contrastan con las que se producen en el caso del IP o en ISD.

Respecto a los tributos respecto de los cuales las comunidades autónomas son titulares del 100% del rendimiento, la capacidad para establecer la tarifa varía entre figuras:

1. Hay figuras en las cuales la limitación es legal: el impuesto sobre Determinados Medios de Transporte y la tarifa autonómica sobre Hidrocarburos.

---

<sup>3</sup>cálculos propios

2. Hay figuras tributarias en las cuales, bien por los efectos sobre la financiación global bien por los efectos sobre la unidad de mercado, no es factible que las comunidades autónomas establezcan tarifas próximas a cero, caso del ITPADJ.

#### **2.3.4 Los beneficios fiscales**

Una vez determinado el importe inicial del tributo a pagar, el siguiente ámbito de configuración de un tributo lo constituye el establecimiento de normas que reducen esta deuda inicial en función de circunstancias y características especiales. Por motivos de simplicidad en la explicación, se incluyen en este ámbito tanto las deducciones sobre la cuota como los mínimos exentos y las bonificaciones que se aplican sobre la base. Es cierto que son figuras diferentes en términos de técnica jurídico-tributaria, pero su finalidad económica es la misma: favorecer económicamente determinadas circunstancias o comportamientos del sujeto pasivo.

En el primer gráfico se recoge la capacidad de las CC AA para establecer beneficios fiscales en el IRPF. Esta capacidad es doble:

1. La determinación de los mínimos personales y familiares.
2. La aprobación de deducciones aplicables sobre la cuota autonómica.

El color que aparece en esta banda vertical no es un verde sólido, sino un tono intermedio. La razón es que las CC AA se encuentran restringidas en su actividad en este ámbito:

1. La capacidad de las CC AA para establecer deducciones está limitada, ya que no pueden suponer, directa o indirectamente, una minoración del gravamen efectivo de alguna o algunas categorías de renta.
2. Una buena parte de las deducciones estatales reducen también la tarifa autonómica, lo que supone una limitación financiera a las CC AA para establecer sus propias deducciones.

En el segundo gráfico se recoge que hay dos figuras tributarias cuyo rendimiento corresponde en un 100% a las CC AA en las que éstas no tienen capacidad para establecer beneficios fiscales: el Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte y la tarifa autonómica sobre Hidrocarburos.

En el caso del IP se considera que la capacidad es menor que en ISD y en ITPAJD. La razón es que en el IP no cabe que las CC AA establezcan reducciones en la base, solamente se les permite aplicar deducciones sobre la cuota.

A su vez, se considera que la capacidad de las CC AA para establecer beneficios fiscales en ISD e ITPAJD no es plena porque la Ley 22/2009 exige a las CC AA que mantengan los beneficios fiscales establecidos por el Estado, solamente se les permite ampliarlas.

Por último, solamente en el caso de los tributos propios de las CC AA su capacidad para establecer beneficios fiscales es plena.

### **2.3.5 La normativa que regula la gestión de los tributos**

Sobre los tributos cuya gestión es competencia de las CC AA, la capacidad de éstas para establecer normativa propia es limitada.

Es cierto que la Ley 22/2009 atribuye a las CC AA competencias para regular aspectos de gestión y liquidación en ISD e ITPAJD. Sin embargo, la realidad es que el carácter extensivo de la LGT y sus reglamentos de desarrollo, así como de los reglamentos de los impuestos, normas todas de aplicación obligatoria a las CC AA, limitan sobremanera la capacidad de las CC AA para establecer normas propias de gestión. A su vez, la AGE viene realizando una interpretación estricta de la normativa estatal de aplicación obligatoria a las CC AA, que limita todavía más si cabe el campo de actuación autonómica.

En el caso de los tributos propios, las competencias de las CC AA son más amplias, al no estar sometidas a reglamentos estatales de desarrollo de estos tributos.

### **2.3.6 La revisión de los actos administrativos a través del procedimiento económico-administrativo**

En el ámbito tributario, los conflictos entre los ciudadanos y la Administración disponen de un mecanismo de resolución adicional a los establecidos con carácter general en el ámbito del Derecho Administrativo: los recursos contencioso administrativos. Estos recursos son resueltos por unos órganos especiales, los tribunales económico administrativos que se caracterizan por su independencia de actuación, a pesar de ser órganos integrados en la estructura administrativa.

Los recursos presentados contra actos de aplicación de los tributos regulados por normas estatales, los tributos cedidos, se resuelven por los tribunales económico-administrativos del Ministerio de Hacienda. Los recursos contra actos de aplicación de los tributos propios de las CC AA se resuelven por los tribunales propios de las CC AA. Este régimen implica que toda la actividad de gestión autonómica en ISD e ITPAJD está sometida a un control por parte del Ministerio de Hacienda a

través de los tribunales económico-administrativos.

La Ley 22/2009 y las leyes de cesión de tributos a las CC AA de ese mismo año prevén que éstas puedan asumir la resolución de las reclamaciones económico administrativas respecto de los actos que dicten en el ejercicio de las competencias de gestión de los tributos cedidos por el Estado. Sin embargo, la asunción de esta competencia no se ha hecho efectiva en ninguna de ellas.

### **2.3.7 La representación en el ámbito internacional**

El principio general en el sistema tributario español es que las competencias en el ámbito internacional en materia tributaria corresponden a la Administración General del Estado (AGE) de forma exclusiva. Como consecuencia, respecto de cualquier tributo, tanto cedido como propio, la AGE es la encargada de defender los intereses de las CC AA ante organismos internacionales.

## **3 Los mecanismos de coordinación**

En este apartado del documento se exponen las líneas principales de los instrumentos a través de los cuales se realiza la coordinación entre las administraciones tributarias.

### **3.1 Los órganos de coordinación**

Para comprender el funcionamiento de los órganos de coordinación entre administraciones es necesario conocer la estructura de la AEAT.

De acuerdo con el estatuto legal de la AEAT <sup>4</sup> los órganos rectores de la AEAT son el presidente y el director general.

El presidente (el Secretario de Estado de Hacienda) tiene como funciones la consecución de los objetivos asignados a la Agencia, el ejercicio de la superior dirección de la misma y ostentar su representación legal en toda clase de actos y contratos. Asimismo le corresponde aprobar el Plan de Actuaciones y el anteproyecto de presupuesto de la Agencia para su elevación al Ministro de Economía y Hacienda.

En cuanto al director general, es quien se encarga de dirigir la ejecución del Plan de Actuaciones de la Agencia, y el funcionamiento ordinario de los servicios

---

<sup>4</sup>artículo 103 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991

y actividades de ésta.

Sin embargo, la descripción de los órganos rectores de la AEAT no está completa sin hacer referencia al Comité permanente de dirección y al Comité de coordinación de la dirección territorial, regulados por Resolución de 19 de febrero de 1997, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se regula el funcionamiento de un Comité Permanente de Dirección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

La relevancia del Comité permanente de dirección de la AEAT se debe a su composición, funciones y periodicidad. En cuanto a su composición:

*...bajo la presidencia del Presidente de la Agencia o, en su ausencia, de su Director general, estará integrado por todos los Directores de los Departamentos de la misma, por el Director del Servicio Jurídico de la Agencia, el Director del Servicio de Auditoría Interna, los Jefes de los Gabinetes del Secretario de Estado de Hacienda y del Director general de la Agencia y el Delegado especial de Madrid. Asistirán, asimismo, a las reuniones del Comité Permanente los Delegados especiales que por indicación del Presidente o del Director general de la Agencia fuera pertinente.*

En cuanto a sus funciones, le corresponde al Comité la deliberación y asesoramiento de todos los proyectos y decisiones que considere oportuno el presidente o el director general de la AEAT, bien a iniciativa propia o a propuesta de cualquiera de los directores de departamento o servicio. En concreto, y en lo que afecta a los tributos cedidos:

- Las grandes campañas de gestión tributaria y el modelo de relación con los contribuyentes.
- Los proyectos y normas reguladoras de los distintos procedimientos tributarios.
- Los planes anuales de inspección financiera y tributaria y de aduanas e impuestos especiales.
- Los planes de objetivos de la AEAT y los informes relativos a su ejecución.
- Las políticas generales en materia de recaudación tributaria, incluidas las políticas en materia de aplazamientos y fraccionamientos.

El Comité permanente se reúne con periodicidad semanal.



En cuanto al Comité de coordinación de dirección territorial de la AEAT, está presidido por el director general de la misma y formado por los miembros del comité permanente, así como por todos los delegados especiales de la AEAT. Es el vehículo normal de coordinación e información entre la dirección de la AEAT y su organización periférica, es consultado en el proceso de fijación de los objetivos generales de la Agencia y asume como tarea ordinaria el análisis y seguimiento del cumplimiento de dichos objetivos. Se reúne, como mínimo, con periodicidad bimensual.

El Consejo Superior para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria (CSDCGT) es el máximo órgano de coordinación entre administraciones y se encuentra regulado en el artículo 65 de la Ley 22/2009, que le atribuye competencias no solamente de asesoramiento e informe, sino también de carácter decisorio. Se pueden resumir sus competencias en cuatro grandes grupos:

1. **Funciones en materia de planificación y seguimiento de actuaciones.** Se incluyen las competencias para informar el plan objetivos de la AEAT, para efectuar el seguimiento de este plan de objetivos de la AEAT, para asesorar a los órganos o entidades estatales y autonómicos y para diseñar los programas a incluir en los planes de control tributario.
2. **Funciones en materia normativa.** Se incluyen las competencias para proponer criterios generales de armonización de las políticas normativas del Estado y de las CC AA, para analizar e informar los anteproyectos normativos de rango legal y para realizar estudios, análisis e informes.
3. **Funciones en materia de gestión tributaria.** Se incluyen las competencias para diseñar la política general de gestión de los tributos cedidos, para evacuar los informes que le sean solicitados por la Junta Arbitral de resolución de conflictos, para aprobar propuestas de actuación, coordinar las actividades y ser informado de las acciones realizadas por los Consejos Territoriales, para proponer, recibir para su estudio y analizar los proyectos de convenios y para proponer actos susceptibles de encomienda de gestión.
4. **Funciones en materia de intercambio de información.** Se incluyen las competencias para concretar criterios uniformes sobre el contenido de los intercambios de información de carácter tributario y para proponer la implantación de sistemas específicos de intercambio telemático de información.

El CSDCGT puede crear grupos de trabajo. En la actualidad existen dos grupos que se reúnen periódicamente, el grupo de coordinación normativa y el grupo

de intercambio de información.

Los Consejos Territoriales para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria están regulados en el artículo 66 de la Ley 22/2009 y existe uno en cada comunidad autónoma y ciudad con Estatuto de Autonomía propio. Tienen funciones de coordinación de la gestión tributaria en su ámbito territorial.

### **3.2 Los instrumentos de coordinación**

La coordinación interadministrativa tiene uno de sus reflejos más relevantes en el intercambio de información tributaria entre administraciones.

Un primer grupo de suministros de información está formado por los datos de gestión de los tributos que la administración que gestiona cada tributo proporciona a la otra. Esto es, la AEAT proporciona información a las CC AA de los tributos que gestiona y las administraciones tributarias de las CC AA envían información a la AEAT de los tributos que gestionan. Esta información se encuentra parametrizada y es objeto de aprobación anual en el CSCDGT bajo la forma de un calendario de información.

Por otro lado, la AEAT proporciona información a las CC AA en cumplimiento del principio de colaboración interadministrativa y con la finalidad de facilitar la gestión de procedimientos no tributarios en los cuales los interesados deben justificar ante las CC AA requisitos de naturaleza tributaria. El marco en el cual se produce este intercambio de información es el modelo de convenio en materia de suministro de información para finalidades no tributarias del año 2006. Bajo el paraguas de este Convenio, la AEAT ha definido estándares de suministro de información (por ejemplo, el nivel de renta de sujetos pasivos) que pueden ser consultados por los funcionarios autorizados por las CC AA en el marco de procedimientos administrativos como la gestión de subvenciones o ayudas.

En tercer lugar, la AEAT dispone de una gran base de datos tributarios y de herramientas de minería de datos que pone a disposición de las CC AA para que éstas gestionen los tributos de su competencia. La AEAT proporciona acceso, en los términos que se explican en el apartado sobre gestión administrativa posterior de <sup>5</sup>:

---

<sup>5</sup>la información sobre el contenido de la BDC y del ZUJAR se ha extraído de Cazalilla y Uribarrena “Fuentes de información financiera en la AEAT y su utilización para la persecución del delito de blanqueo de capitales”, Cuadernos de Formación. Colaboración 5/15. Volumen 19/2015, disponible en la página web del Instituto de Estudios Fiscales, [http://www.ief.es/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos\\_formation.asp?text](http://www.ief.es/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formation.asp?text)

- La Base de Datos Consolidada de la AEAT (BDC), que dispone de más de 4.000 millones de datos anuales de más de 51,5 millones de contribuyentes obtenidos de las liquidaciones tributarias y de los modelos de información tributaria por terceros, además de en las bases de datos de otros organismos tales como la Tesorería General de la Seguridad Social, la Dirección General del Catastro, la Dirección General de Tráfico y los registros públicos.
- El ZUJAR que es una herramienta informática que permite el tratamiento de la información existente en las bases de datos.

Por otro lado, en este apartado de los instrumentos de coordinación puede incluirse el Convenio de recaudación ejecutiva. Este modelo de Convenio está firmado por todas las CC AA y permite el envío a la AEAT de deudas en periodo de apremio de las CC AA para que sea la AEAT la que gestione su cobro a cambio de una retribución económica.

## **4 La realidad del conflicto entre las administraciones tributarias**

En términos de los dos gráficos recogidos en el primer apartado de este documento, un sistema tributario de un país con dos niveles de gobierno con competencias tributarias al que se le quiera inmunizado de posibles conflictos entre estos niveles de gobierno debería ser aquel en el cual solamente existieran dos bandas horizontales, cada una de las cuales fuera monocromática.

En tanto en cuanto se quiera que el sistema tributario esté integrado por fuentes tributarias compartidas surgen necesariamente conflictos entre administraciones. Además, a medida que incrementa la variedad de regímenes de intrrelación, se multiplican los tipos de conflictos. El sistema tributario español es un sistema compartido en el cual aparecen muy diversos tipos de distribución de competencias, lo que se refleja en la variedad de combinaciones de colores en las bandas verticales, especialmente en los tributos cuyo rendimiento corresponde a las CC AA.

Los conflictos se originan por dos grandes causas:

- Debido a que en los tributos de rendimiento compartido la mayor parte de las competencias en materia de gestión y normativas corresponden a una única administración, la estatal.

- Debido a que en los tributos cuyo rendimiento es exclusivo de las CC AA se observan múltiples y muy variadas intervenciones de la administración estatal.

Este apartado del documento está destinado a reflexionar sobre el nivel de conflicto que se produce en la actualidad entre las administraciones tributarias estatal y autonómicas. Este trabajo no ha sido fácil, ya que se ha tratado de ir más allá de la presentación de casos concretos de disfunciones en la coordinación entre ambas administraciones o de memorial de agravios; la intención ha sido la de formular un modelo de análisis de los temas de coordinación entre administraciones tributarias.

#### **4.1 Un intento de teorizar: problema de agencia y cultura de la organización**

Un problema de agencia existe cuando distintos sujetos están obligados a cooperar entre sí en un determinado ámbito de actividad y, respecto de este ámbito, tienen distintas competencias y objetivos. La relación de agencia es aquella en la que una de las partes (el principal) delega la ejecución de tareas en otra parte (el agente) que actúa como delegado del principal.

En las relaciones de agencia se pueden producir dos problemas:

1. Los objetivos del principal entran en conflicto con los objetivos del agente.
2. Es difícil o muy costoso para el principal verificar que el agente se comporta conforme los intereses del principal.

Uno de los objetivos de la teoría de agencia es determinar el tipo de contrato más eficiente para regular las relaciones entre el principal y el agente. Para ello se debe analizar para cada concreto supuesto cuáles son los objetivos de los agentes implicados, cuál es el nivel y adecuación temporal de la información de que disponen los agentes así como cuál es la cultura de organización y la gobernanza de los agentes implicados.

Por cultura de organización se entiende el conjunto de experiencias, valores y expectativas comunes de una organización que tienen su origen en actitudes, creencias y experiencias compartidas entre los miembros de la organización, así como en reglas, escritas y no escritas, que se han desarrollado a lo largo del tiempo y que se consideran válidas. La cultura de organización determina la forma en que la organización desarrolla sus funciones, adopta decisiones internas, hace fluir la

información y desarrolla nuevas ideas.

Por gobernanza se entiende el establecimiento de reglas de funcionamiento de una organización, así como su seguimiento y evaluación a lo largo del tiempo.

Las relaciones entre las administraciones tributarias estatal y autonómicas pueden ser analizadas desde la perspectiva de la teoría de agencia ya que en estas relaciones se pueden encontrar los elementos que definen un problema de agencia.

El primero y más relevante de estos aspectos es el hecho de que la AEAT gestiona el 86% de los recursos tributarios de las CC AA. Aparece, en este sentido, un ejemplo paradigmático de problema de agencia en el cual el principal son las CC AA y el agente es la AEAT.

Desde la perspectiva de la cultura de organización, buena parte de los comportamientos de la AEAT que se describen en las siguientes páginas pueden explicarse por la presencia de aspectos paternalistas y supremacistas en la forma en la cual ésta se relaciona con las administraciones tributarias autonómicas.

El diccionario de la Real Academia Española define paternalismo como la “tendencia a aplicar las formas de autoridad y protección propias del padre en la familia tradicional a relaciones sociales de otro tipo; políticas, laborales”. Esta definición puede ampliarse con la idea de paternalismo como la forma en que una organización trata a sus miembros o a quienes gobierna al proporcionarles lo que cree que necesitan, pero sin dejarles margen para su responsabilización en las tareas de gobierno. En cuanto al supremacismo, se utiliza este término en el sentido de la idea de que una determinada organización es superior a las demás.

Intentado ser justo en estas apreciaciones, también puede encontrarse en la cultura de las administraciones tributarias autonómicas una idea de superioridad de la AEAT sobre la propia organización tributaria, una percepción de que las administraciones autonómicas no se encuentran en igualdad de condiciones de actuación que la AEAT. Esta idea puede justificarse en el hecho de que sea la AEAT la administración que dispone de mayores recursos técnicos y personales, la administración del poder político del cual emanan la inmensa mayoría de las normas que se aplican en la gestión tributaria y la fuente de la interpretación vinculante de estas normas.

Para terminar con estos esbozos teóricos, hay que referirse a cuatro circunstancias que sirven para explicar los comportamientos descritos en el resto de este apartado.

Por un lado, se observa que en la AEAT existe una tensión entre dos tipos de decisiones que afectan a las CC AA. Por un lado, aquellas que pueden denominarse decisiones políticas, entendidas como las que incorporan dentro del proceso de decisión consideraciones distintas del cumplimiento eficiente de la legislación aplicable, y las decisiones técnicas, en las cuales el único elemento de referencia es la legislación vigente. La gran mayoría de los casos de conflicto que se exponen a continuación presentan en su origen decisiones de naturaleza política.

Por otro lado, a lo largo de este documento se trata a las CC AA como si fueran una unidad. Sin embargo, bajo esta denominación se encuentran 15 comunidades autónomas con sus respectivas administraciones tributarias, cada una de ellas con objetivos y circunstancias propias distintas. En este documento se ha tratado de señalar lo que se considera que es común para todas ellas, pero esto no significa que, respecto de los temas que se tratan, la posición sea única. La gestión de las diferencias entre CC AA es una cuestión muy relevante en la coordinación entre las administraciones tributarias estatal y autonómicas.

En tercer lugar, la AEAT es una organización que está sujeta al cumplimiento de la normativa legal y reglamentaria dictada por el legislador estatal y por los responsables del Ministerio de Hacienda. Los conflictos que se describen en el resto del documento surgen tanto como consecuencia de la forma de actuar de la AEAT como de las normas que rigen esta actuación.

Por último, debe hacerse referencia a la delimitación de competencias entre el CSDCGT y el CPFF en las cuestiones relativas a la tributación. En este punto, existe una diferencia de opiniones entre la AGE y las CC AA con importantes resultados prácticos. La AGE considera que el CSDCGT es un órgano esencialmente técnico y limitado en los temas que puede tratar. Como consecuencia, cualquier asunto externo a la normativa estrictamente tributaria está fuera del ámbito del Consejo. Por el contrario, las CC AA defienden que el Consejo Superior debe ser el ámbito en el cual se traten todos los temas relacionados con los tributos cedidos y que puede informar sobre estos asuntos. En el fondo de este debate se encuentra la inutilidad práctica del CPFF como foro de debate permanente entre la AGE y las CC AA y la necesidad de las CC AA de hacer llegar sus demandas en materia de aplicación del sistema de financiación a la AGE a través de algún instrumento práctico.

## 4.2 La autonomía política

La distribución de competencias en materia tributaria tiene un componente político esencial en el funcionamiento del Estado autonómico español. Por un lado, constituye la forma de corresponsabilizar a las CC AA en la obtención de recursos necesarios para financiar sus competencias de gasto. Por otro lado, es el medio para que las CC AA puedan ejercer su autonomía política en un ámbito de relación con sus ciudadanos.

En este plano de relevancia política de la distribución de competencias tributarias, son intereses que defiende la AEAT y que pueden entrar en contradicción con los intereses de las CC AA los siguientes:

- La salvaguarda de los intereses de la AGE, fundamentalmente financieros. No se puede olvidar que la AEAT se financia a través de los presupuestos de la AGE.
- La defensa de principios propios del poder político central, como la defensa del mercado único o la igualdad de trato tributario de todos los españoles.

A continuación se exponen situaciones relacionadas con esta perspectiva política en las cuales se produce una situación real o potencial de conflicto.

### 4.2.1 Las inspecciones sobre la gestión de tributos cedidos.

El artículo 45 de la Ley 22/2009 es copia literal del artículo once de la primera ley de cesión de tributos a las CC AA, la ya lejana en el tiempo, y mucho más en su espíritu, Ley 30/1983, de 28 de diciembre, reguladora de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas. En su apartado 2 establece que la Inspección General del Ministerio de Economía y Hacienda realizará anualmente una inspección de los servicios y rendirá informe sobre el modo y la eficacia en el desarrollo de las diversas competencias asumidas por la Comunidad Autónoma de que se trate respecto a los tributos cuyo rendimiento se cede. Dicho informe se unirá a la documentación de los Presupuestos Generales del Estado.

En la práctica, el titular de la Inspección de los Servicios del Ministerio de Hacienda anuncia a los responsables de las administraciones tributarias autonómicas todos los años que deben pasar la inspección anual del artículo 54.2, de la Ley 22/2009. Para ello se nombra a un inspector de los servicios y se requiere del destinatario de la comunicación que suministre la información que se le pide y que se ponga a disposición del inspector para las visitas presenciales que éste va a realizar.

Afortunadamente, la realidad de las inspecciones es mucho mejor de lo que podría suponerse de la descripción anterior. Hasta la fecha, ninguna comunidad se ha negado a ser sometida a estas inspecciones, ya que éstas se realizan y sus resultados se publican religiosamente con la documentación del proyecto de ley de presupuestos generales del Estado anual.

Buena parte del éxito de estas inspecciones se debe a que nunca se han visto como una forma de fiscalización e imagen de sometimiento de las administraciones tributarias por el Ministerio de Hacienda, sino como una auditoría a la que los servicios tributarios autonómicos se someten anualmente, sin importar quien la realiza.

La calidad de los funcionarios del Ministerio a cargo de las inspecciones, la utilidad práctica de su trabajo y el hecho de que estas inspecciones generan una base de datos sobre el funcionamiento comparado de las administraciones tributarias de extraordinario valor para el análisis y evaluación de estos servicios oculta su inicial carácter de instrumento de supervisión.

Este instrumento debe mantenerse, si bien sería conveniente modificar la redacción de la norma que lo regula. No solamente debería cambiarse su denominación, sino que debería buscarse la fórmula para implicar más a las CC AA tanto en la definición del contenido de las bases de datos como en la titularidad de la actuación. Para ello, podrían definirse fórmulas de implicación de los propios servicios autonómicos de inspección de los servicios.

#### **4.2.2 La información sobre tributos cuyo rendimiento corresponde a CC AA**

Como ya se ha explicado, en el sistema tributario español una buena parte de los recursos tributarios que son titularidad de las CC AA se gestionan por la AEAT. Parece lógico que ésta ofrezca información a las CC AA sobre la situación de la gestión y recaudación de los recursos que son suyos.

En este ámbito existe un conflicto entre la perspectiva de la AGE y de las CC AA. La AGE defiende que la información tributaria sobre los tributos que gestiona a la que deben tener acceso las CC AA es exclusivamente la relativa al seguimiento del plan de objetivos de la AEAT y la necesaria para que puedan gestionar los tributos que son de su competencia. Por el contrario, las CC AA defienden que, al ser titulares del rendimiento de los tributos, deben ser informadas sobre su gestión de forma más detallada.



En el caso del IVA y de los II EE la información de que disponen las CC AA es la recaudación de la que se informa en los consejos superiores y territoriales, que se explica en el apartado sobre gestión administrativa, en páginas posteriores. En realidad, debido a la forma en la cual se calcula el rendimiento cedido de estos impuestos, la información útil sería, aparte de la recaudación global, la relativa a la evolución de las variables utilizadas en el cálculo de los índices de consumo. Ciertamente, una parte de esta información no es generada por la AEAT, pero también es verdad que mucha sí que lo es y que podría buscarse la fórmula para que el otro órgano estatal generador de esta información, el Instituto Nacional de Estadística (INE), informara a las CC AA.

El IRPF es un impuesto en el cual las CC AA tienen unas necesidades de información mucho mayores que en el IVA y en los II EE. Por un lado, el rendimiento cedido es el rendimiento de la tarifa autonómica que se aplica sobre los contribuyentes domiciliados en el territorio de la comunidad. Por otro lado, las CC AA tienen capacidad normativa, por lo que es necesario que dispongan de datos con el suficiente desglose y con la suficiente prontitud como para realizar estimaciones sobre los efectos financieros de medidas tributarias.

En este impuesto la situación es muy mejorable. Las CC AA disponen de no mucho más de lo que dispone cualquier ciudadano:

- Las estadísticas de declarantes del IRPF, que se publican en la página web de la AEAT <sup>6</sup>.
- Las muestras de microdatos del IRPF que la AEAT pone a disposición de los investigadores universitarios a través del Instituto de Estudios Fiscales <sup>7</sup>.

Hay que reconocer que se ha producido una mejora de la situación en los últimos años:

- Las estadísticas del IRPF de cada comunidad se suministran con anterioridad a su publicación en internet y los tramos de renta utilizados tienen un mayor desglose que en la estadística de general acceso.
- La AEAT proporciona un avance de la estadística del IRPF, exclusivamente respecto de las deducciones autonómicas, en septiembre de cada año y correspondiente del ejercicio declarado ese año.

---

<sup>6</sup>[http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/datosabiertos/catalogo/hacienda/Estadistica\\_de\\_los\\_declarantes\\_del\\_IRPF.shtml](http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/datosabiertos/catalogo/hacienda/Estadistica_de_los_declarantes_del_IRPF.shtml)

<sup>7</sup>[http://www.ief.es/recursos/estadisticas/fuentes\\_tributarias.aspx](http://www.ief.es/recursos/estadisticas/fuentes_tributarias.aspx)

Los problemas con este régimen de información es que las estadísticas del IRPF no son suficientes para realizar estimaciones con un mínimo de precisión y que la muestra está disponible con demasiado retraso. Resulta necesario definir un régimen de acceso a la información completa del IRPF en tiempo real por las CC AA, con los necesarios requisitos de anonimato y seguridad.

En el resto de impuestos gestionados por la AEAT cuyo rendimiento es titularidad de las CC AA, la información que reciben éstas varía de unos a otros:

- En todos los casos, la información que se suministra es “anonimizada”, esto es, no se suministran aquellos datos que, a juicio de la AEAT, podrían permitir identificar a los sujetos pasivos.
- En los Impuestos sobre Determinados Medios de Transporte y sobre Hidrocarburos se suministra información sobre las autoliquidaciones del impuesto.
- En los Impuestos sobre Actividades de Juego y sobre Depósitos en Entidades de Crédito se suministra información que no alcanza a todas las partidas de las autoliquidaciones.

En resumen, la información que reciben las CC AA sobre los tributos de los que son titulares en su rendimiento no es mucho mayor que la publicada por la AEAT en sus estadísticas públicas.

#### **4.2.3 El análisis de los proyectos normativos**

Como se ha mencionado anteriormente, una de las funciones del CSDCGT es la de analizar e informar los anteproyectos normativos de rango legal que modifiquen la regulación de los tributos cedidos. Cabe destacar que es la única competencia del Consejo para la cual se regula su procedimiento en el artículo 65 de la Ley 22/2009.

De acuerdo con lo establecido en este artículo, la AGE y las CC AA deben remitir a la secretaría permanente del Consejo “con la suficiente antelación” los anteproyectos de normas que deban ser sometidos a la aprobación del Gobierno o Consejo de Gobierno respectivo. En la práctica, utilizando de forma extensiva la excepción recogida en la propia ley, las CC AA generalmente remiten los anteproyectos de leyes una vez que han sido aprobados por los consejos de gobierno.

En este ámbito, la actuación de la AGE es muy mejorable. Para dar idea de su forma de actuar, a continuación se relata cómo se sometió a informe del Consejo la Ley 26/2014, de 27 de noviembre y se explica el debate sobre las memorias económicas de los proyectos de leyes estatales.

El proyecto de ley que posteriormente se convirtió en la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias fue sometido a informe del Consejo en su reunión de 21 de octubre.

En cuanto al proceso de tramitación del proyecto de ley, fue aprobado por el Consejo de Ministros celebrado el día 1 de agosto de 2014, junto con los proyectos de ley que reformaban el Impuesto sobre Sociedades y el IVA. En el resumen de este Consejo de Ministros <sup>8</sup> se daba cuenta de la relevancia de estos acuerdos:

*El Consejo de Ministros ha aprobado la reforma tributaria, que incluye un conjunto de medidas por las que se rebaja la carga fiscal a veinte millones de contribuyentes, sobre todo de rentas medias y bajas; se simplifican y modernizan los principales tributos para favorecer el ahorro y la inversión; se impulsa la competitividad de las empresas y el crecimiento económico y se incentiva la lucha contra el fraude. El Gobierno pondrá, así, en manos de los contribuyentes nueve mil millones de euros que harán posible un crecimiento adicional del PIB del 0,55 por 100.*

Asimismo, se daba cuenta de que un primer borrador de la Ley había sido analizado el día 20 de junio respecto del cual el nuevo proyecto de ley incluía “importante mejoras” derivadas de las “observaciones recogidas en fase de información pública” así como de “las propuestas realizadas en las reuniones mantenidas en los últimos días con diferentes asociaciones y colectivos”.

El pleno del CSDCGT anterior al que trató el informe de esta norma se había celebrado el día 15 de julio, casi un mes después de haberse celebrado el Consejo de Ministros que fue informado del primer proyecto. Por lo tanto, este proyecto de ley debía haberse informado en la reunión del Consejo de 15 de julio.

Además, no puede decirse que el paso por el Consejo fuese irrelevante: se incluía una nueva disposición transitoria vigésimo octava en la ley reguladora del IRPF en la cual se imponían a las CC AA los nuevos importes de los mínimos personales y familiares y de la tarifa estatal que establecía la nueva ley. Diversas CC AA enviaron informes al Consejo en los cuales solicitaban la retirada de esta disposición.

---

<sup>8</sup>Referencia del Consejo de Ministros del viernes 1 de agosto de 2014, descargado de <http://www.lamoncloa.gob.es/consejodeministros/referencias/Paginas/2014/refc20140801.aspx>

La contestación de la representación de la AGE se limitó a anunciar que las observaciones se habían remitido a los centros competentes para su estudio y valoración, sin que cupiera emitir informe sobre ellas.

En lugar de esta contestación lo que correspondía es haber informado que, a la fecha de celebración del Consejo que estaba informado la norma, el Congreso de los Diputados ya había aprobado un texto de la ley en el cual ya no aparecía la nueva disposición transitoria vigésimo octava.

**El principio de lealtad institucional** está recogido en el artículo 2 de la LOFCA como uno de los principios básicos de coordinación entre las haciendas estatal y autonómicas. Este principio exige que el impacto, positivo o negativo, que puedan suponer las actuaciones legislativas del Estado y de las CC AA en materia tributaria o la adopción de medidas que eventualmente puedan hacer recaer sobre las CC AA o sobre el Estado obligaciones de gasto no previstas a la fecha de aprobación del sistema de financiación vigente deben ser objeto de valoración. La valoración, y eventual compensación mediante modificación del Sistema de Financiación debe realizarse quinquenalmente.

A su vez, la disposición adicional sexta de la Ley 22/2009 establece que, en el marco del principio de lealtad institucional, la AGE establecerá todos los mecanismos que garanticen que las normas estatales que supongan incrementos de gasto o reducciones de los ingresos tributarios de las CC AA contengan la valoración correspondiente.

En los últimos años son numerosos los casos en los cuales el Consejo ha informado normas de la AGE en las cuales se modificaba la regulación normativa de los tributos cedidos con la consecuencia, directa o indirecta, de que las CC AA veían reducidos sus ingresos. Diversas CC AA han solicitado el envío de la valoración del impacto a la que se refiere la disposición adicional sexta mencionada, por entender que esta valoración es necesaria para poder aplicar el mandato de la LOFCA, que el instrumento adecuado para realizarla es a memoria económica del anteproyecto y que es competencia del Consejo conocer de esta memoria económica.

La respuesta de la AGE, bajo la forma de cláusula de estilo en los informes del Consejo sobre normas tributarias, es que los temas relativos a la lealtad institucional le corresponden al CPFF, no teniendo el CSDCGT ningún papel en este ámbito.

#### **4.2.4 La coordinación normativa**

Como se ha señalado, el Estado mantiene la competencia sobre la mayor parte de la normativa tributaria que aplican las administraciones tributarias autonómicas. Además, buena parte de esa normativa está anticuada, ya que desde hace muchos años no se ha llevado a cabo una revisión general de impuestos como el ISD, IT-PAJD o Juego.

A lo largo de los últimos años se han puesto de manifiesto en el grupo de trabajo sobre coordinación normativa situaciones en las que la normativa es mejorable y, en muchos casos, hay una posición común de las CC AA respecto a las medidas que deberían adoptarse para corregir estas situaciones. Sin embargo, la realidad es que el grupo de trabajo de coordinación normativa no es capaz de impulsar reformas normativas.

#### **4.2.5 Las relaciones con organismos internacionales**

La competencia exclusiva de la AGE en materia de relaciones internacionales en el ámbito tributario merece una atención en la Ley 22/2009, que, en su artículo 61.5, establece que el Estado arbitrará los mecanismos que permitan la colaboración de las Comunidades Autónomas en los Acuerdos internacionales que incidan en la aplicación de la presente Ley en cuanto afecten a las competencias tributarias de ellas.

La realidad es que no ha existido un desarrollo de este mandato legal, de forma que la actuación de la AGE en los casos en los que se debate con organismos internacionales sobre normativa tributaria que afecta a las CC AA carece de criterios definidos y se actúa caso por caso, conforme los criterios que, en cada momento, considera oportunos la AGE.

En los últimos años se han producido diversos supuestos en los cuales las instituciones europeas han cuestionado tributos cuyo rendimiento corresponde a las CC AA: el ISD y la tarifa autonómica del Impuesto sobre Hidrocarburos. En el caso del ISD, la AGE solicitó la participación activa de las CC AA para informar sobre los requerimientos que formuló la Comisión Europea. Como es sabido, y así lo pusieron de manifiesto las CC AA en su día, la condena a España se produjo por la inadecuación de la normativa aplicable a los hechos imposables gravados por el Estado, no apreciándose ninguna tacha respecto de la normativa autonómica.

Es destacable el comportamiento de la AGE respecto del conflicto con la Comisión Europea sobre las tarifas autonómicas del Impuesto sobre Hidrocarburos.

Cuando se produjo el primer conflicto sobre la propia existencia del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Hidrocarburos, la AGE solicitó participación a las CC AA para informar sobre los requerimientos de la Comisión Europea. En el conflicto que actualmente se está produciendo respecto de estas tarifas, la AGE ha comunicado a las CC AA que no considera necesario su participación por el momento.

En este ámbito cabe destacar un proyecto de Real Decreto remitido a las CC AA el año 2016 por el cual se modifican los criterios y el procedimiento para determinar y repercutir las responsabilidades por incumplimiento del Derecho de la Unión Europea. A pesar de su nombre, el ámbito del Real Decreto se extendía más allá del incumplimiento del Derecho de la Unión Europea, ya que alcanzaba a las responsabilidades por incumplimiento del Derecho internacional. Esto es, se incluyen los incumplimientos de cualquier Tratado o Convenio Internacional en el cual el Estado español se ha comprometido a defender inversiones de extranjeros en España, como los Tratados bilaterales con otros países<sup>9</sup> o la Carta de la Energía<sup>10</sup>.

La propuesta de la AGE era hacer responsables a las CC AA de:

- Las obligaciones financieras impuestas al Reino de España por sentencias, laudos, órdenes procesales u otras decisiones ejecutivas dictadas por tribunales internacionales o por órganos arbitrales.
- Los gastos que por cualquier concepto haya satisfecho la Administración General del Estado durante la tramitación del procedimiento para su defensa y representación.
- Los cantidades devengadas durante la ejecución de las resoluciones.

Lo que omitía el proyecto de Real Decreto es establecer instrumentos de información y participación de las CC AA en la tramitación de los procedimientos que pudieran dar lugar a estas responsabilidades.

### **4.3 Los recursos financieros**

Los tributos son los medios con que cuentan las administraciones públicas para financiar sus presupuestos. Siendo ésta la función principal de los tributos, el reparto de la recaudación de los tributos compartidos es un campo en el cual es lógico que aparezcan conflictos. Estos conflictos se producen cuando la administración que recauda el tributo no es aquella a la que le corresponde su recaudación

---

<sup>9</sup><http://www.comercio.es/acuerdos>

<sup>10</sup>Tratado sobre la Carta de la Energía, hecho en Lisboa el 17 de diciembre de 1994, publicado en el BOE de de 17 de mayo de 1995

en su totalidad.

Como se ha señalado, la única administración que gestiona tributos cuya recaudación no le corresponde totalmente es la AEAT. Los criterios para el reparto de la recaudación en estos tributos pueden simplificarse de la siguiente forma:

- En los tributos cuyo rendimiento es titularidad al 100% de las CC AA, la AEAT transfiere periódicamente a cada comunidad la recaudación que le corresponde.
- En los tributos de rendimiento compartido (IRPF, IVA e IIEE) el rendimiento se transfiere a las CC AA aplicando las reglas establecidas en la Ley 22/2009, a través de un sistema de entregas a cuenta y liquidación definitiva. En este segundo grupo cabe distinguir entre el IVA y los II EE, en los que el rendimiento cedido se calcula en un porcentaje de la recaudación total, del IRPF, cuyo sistema de atribución del rendimiento se basa en el rendimiento de una tarifa autonómica calculada sobre una base imponible común con la tarifa del Estado y sobre la cual se aplican tanto deducciones estatales como autonómicas.

A continuación se presentan distintos casos de conflicto entre la AEAT y las administraciones tributarias autonómicas en este ámbito.

#### **4.3.1 Conflictos en el IRPF**

El reparto del rendimiento de este impuesto está sometido a tensiones. Ya se ha comentado el intento de la AGE de imponer a las CC AA la obligación de definirse respecto de la modificación de la tarifa autonómica y los mínimos personales y familiares fruto de la anterior reforma.

Otros potenciales focos de conflicto son los siguientes:

- La regulación por el Estado de deducciones que se aplican no solamente sobre la tarifa estatal sino también sobre la tarifa autonómica.
- La capacidad de la AGE para alterar el reparto del impuesto definido en la Ley 22/2009 mediante modificaciones de la normativa del impuesto. Este supuesto se convirtió en realidad en la última reforma del IRPF, en la cual la AGE estableció un nuevo gravamen sobre las ganancias de juego que, de forma incomprensible para las CC AA, decidió que le correspondía en su totalidad. La incomprensión de esta decisión por las CC AA se vió acentuada por el hecho de que la AGE sí que le reconoció a las comunidades forales la titularidad de este rendimiento.

### **4.3.2 Conflictos por la gestión de la caja**

El hecho de que la AEAT recaude tributos cuyo rendimiento debe transferir a las CC AA en su totalidad genera situaciones de conflicto cuando la AEAT no sigue unas pautas claras y preestablecidas respecto del importe y tiempo en el que las transferencias se debe producir. Este potencial conflicto se ve agravado por el hecho, ya comentado, de que la AEAT no proporciona información detallada sobre la gestión de estos tributos.

En los últimos años se han presentado casos en los que las CC AA han solicitado explicaciones a la AEAT respecto bien de retrasos bien de transferencias por importes inferiores a los debidos en figuras como la tarifa autonómica del Impuesto sobre Hidrocarburos, el Impuesto estatal sobre el Juego o el Impuesto sobre Depósitos en Entidades de Crédito.

### **4.3.3 Conflictos por los compromisos con las haciendas forales**

De acuerdo con el régimen establecido en la Ley 22/2009, el rendimiento cedido del IVA y de los II EE a las CC AA es el que resulta de aplicar un porcentaje (el 50% en el caso del IVA y el 58% en el caso de los II EE) al conjunto de ingresos líquidos de la Hacienda Estatal “una vez deducidas de la recaudación bruta, las devoluciones reguladas en la normativa tributaria y las transferencias o ajustes (positivos o negativos) establecidos en el Concierto con la Comunidad Autónoma del País Vasco y en el Convenio con la Comunidad Foral de Navarra”.

Por lo tanto, las consecuencias financieras de los acuerdos de la AGE con las Haciendas Forales las pagan las CC AA en un 50% en el caso del IVA y en un 58% en el caso de los Impuestos sobre Hidrocarburos y Tabacos. Tanto la negociación de los términos de estos acuerdos como su cálculo se realizan por la AGE sin dar conocimiento alguno a las CC AA.

### **4.3.4 Conflictos por la delimitación de hechos imponibles entre tributos**

En muchas ocasiones no existe una línea clara y determinada que distinga entre la capacidad económica que grava un determinado tributo y la que grava otro u otros. Esta indeterminación puede deberse a que, frecuentemente, son los mismos sujetos económicos los que pagan diversos impuestos que, a su juicio, gravan lo mismo (caso de las empresas). En otras ocasiones puede deberse a que la delimitación del hecho imponible de un impuesto o de otro no es fácil de determinar.



Cuando el rendimiento de tributos concurrentes le corresponde a varias administraciones, la situación descrita es un potencial foco de conflictos. A su vez, cuando es una administración la que tiene la capacidad, vía normativa o de interpretación o de ambas, para determinar qué tributo es el aplicable, el conflicto se agrava para la otra administración.

El ejemplo más conocido de conflicto entre impuestos es el que se produce entre el IVA y el ITPAJD respecto de las operaciones inmobiliarias. Para este tipo de conflicto existe un mecanismo de resolución institucionalizado; las comisiones IVA-ITP constituidas en el seno de los consejos territoriales.

Dentro de este tipo de conflicto se encuentran los casos en los que la AGE, haciendo uso de su competencia originaria para establecer tributos, ha aprobado figuras concretas que han supuesto la necesidad de derogar tributos propios previamente establecidos por las CC AA. El caso paradigmático es el Impuesto sobre Depósitos en Entidades de Crédito.

Sin embargo, el caso financieramente más grave es de la tributación medioambiental establecida por la AGE mediante la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética. Esta ley creó tres impuestos que entraban en clara concurrencia con tributos de carácter medioambiental establecidos en años anteriores por las CC AA.

A este hecho se unió la modificación del artículo 17.4 de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico a través del Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad. Esta norma, con un flagrante desprecio de la autonomía tributaria de las CC AA, establece que los impuestos establecidos por las CC AA sobre la producción eléctrica no los paguen los sujetos pasivos establecidos en sus leyes reguladoras, sino los consumidores de energía eléctrica domiciliados en el territorio de las CC AA.

La consecuencia de lo anterior ha sido el cercenamiento de la vía más prometedora para que las CC AA puedan ejercer su autonomía tributaria: la imposición medioambiental.

#### **4.4 La gestión tributaria**

En el ámbito de la gestión tributaria no debería existir un nivel de tensión tan agudo como los descritos anteriormente, en la medida en que las mejoras en la calidad de la gestión en una administración no deberían suponer un perjuicio para

la otra administración. Aún así, estos conflictos existen.

Así como en los campos político y de reparto de recursos el origen de los conflictos puede explicarse por la defensa de los intereses de una administración sobre los de la otra, el origen de los conflictos que se exponen en este apartado se encuentra más en los defectos de cultura organizativa.

#### **4.4.1 El seguimiento del plan de objetivos de la AEAT**

Como se ha explicado anteriormente, una de la principales funciones del CSDCGT es la de informar antes de su aprobación el plan de objetivos de la AEAT así como analizar periódicamente su seguimiento.

La realidad es que el documento elevado al Consejo Superior con el nombre “plan de objetivos” consta de seis páginas, de las cuales la primera es una carátula, la segunda es un resumen del contenido y la tercera es una tabla con el nombre de los indicadores. Solamente las tres últimas tienen alguna información relevante, que consiste en la descripción de 10 indicadores, dos de ellos desglosados:

- Los cuatro primeros son indicadores de recaudación.
- El indicador 5 mide la asistencia al contribuyente. Este indicador está desglosado y para 2017 se prevén seis subindicadores.
- El indicador 6 mide actuaciones preventivas del fraude tributario y aduanero. Este indicador está desglosado y para 2017 se prevén cuatro subindicadores.

En el documento no se incluye ningún dato.

Objetivamente, no puede afirmarse que el CSDCGT apruebe el plan de objetivos de la AEAT:

- El desglose de los objetivos es mínimo.
- De los 18 indicadores cuyo nombre aparece en el documento elevado al CSDCGT no se explica cómo se calculan los 14 que no son indicadores de recaudación. Por ejemplo, el indicador correspondiente a las actuaciones de control selectivo e investigación no indica cuáles son estas actuaciones y cómo se miden.
- No se recogen los datos de previsión de estos objetivos.

En cuanto al seguimiento del plan de objetivos, se realiza en el CSDCGT en cada una de sus cuatro reuniones anuales de la siguiente forma:

- La representación de la AGE expone un resumen del último informe de recaudación mensual publicado por la AEAT, señalando las principales novedades que se reflejan en el informe mensual sin, generalmente, distinguir entre aquellos temas que afectan a los tributos en los cuales participan las CC AA de aquellos relativos a los tributos en los que las CC AA no tienen intereses financieros.
- La representación de la AGE informa del seguimiento de los objetivos incluidos en el documento “plan de objetivos” antes explicado, para lo cual se dan los datos del objetivo cuantificado, tanto en su previsión como en su cumplimiento. Como en el caso de la información sobre recaudación, la AGE informa tanto de los tributos en los que participan las CC AA como de aquellos en los que no lo hacen.

En este aspecto cabe un amplio margen de mejora en el comportamiento de la AGE. Por un lado, debería interiorizar la idea de que la aprobación del plan de objetivos y su seguimiento es una rendición de cuentas periódica de cómo gestiona el IRPF, el IVA y los II EE a los titulares de más de la mitad de su rendimiento. Por otro lado, y en términos prácticos, la representación de la AGE debería dar cuenta de los temas debatidos y de la documentación utilizada en los comités permanentes de dirección de la AEAT, respecto de los asuntos en los que exista interés de las CC AA.

#### **4.4.2 Los mecanismos de intercambio de información**

Dentro de los instrumentos de intercambio de información se ha explicado que las administraciones tributarias de las CC AA disponen de accesos tanto a la base de datos de contribuyentes como al ZUJAR. Ahora es momento de explicar que el acceso es limitado y desactualizado.

El ZUJAR al que acceden los funcionarios autorizados de las CC AA no es el ZUJAR de que disponen los funcionarios de la AEAT, sino lo que la AEAT denomina “ZUJAR autonómico”. Las diferencias entre ambos zújares son las siguientes:

- Cada comunidad solamente puede tener acceso a los contribuyentes domiciliados en su territorio.
- El ZUJAR autonómico no incluye una gran parte de la información del ZUJAR real, sino solamente aquellos datos que la AEAT ha decidido que son necesarios para ejercer las competencias de gestión tributaria de las CC AA.
- El ZUJAR autonómico se actualiza mucho más tarde que el ZUJAR real, esto es, no incluye generalmente la información del último año que sí está incorporada en el ZUJAR real.

Como en el caso del ZUJAR, el acceso de las CC AA a la base de datos de contribuyentes tampoco es completo, sino que se limita a aquellos datos que la AEAT considera que pueden ser útiles para ejercer las competencias de gestión tributaria de las CC AA.

Por el contrario, la interpretación de la AGE sobre los intercambios de información procedentes de las CC AA es que cualquier dato tributario de las CC AA puede tener un interés para la gestión de los impuestos por la AEAT. Como consecuencia, en los últimos años el CSGCGT ha aprobado diversos suministros periódicos de información a realizar por las CC AA a la AEAT que se han añadido a los tradicionales envíos de las bases de datos del ISD y del ITPAJD. Estos suministros de información se refieren a la información sobre tributos de juego y a los valores de inmuebles comprobados por la administración.

#### **4.4.3 La gestión del IRPF**

En este ámbito se produce un conflicto entre la eficiencia administrativa de la AEAT y el ejercicio de las competencias normativas en materia tributaria por las CC AA. El ejercicio de esta competencia normativa en el ámbito del IRPF se ha plasmado en el establecimiento de un buen número de deducciones autonómicas que, aunque muchas de ellas tienen los mismos objetivos, presentan diferencias entre comunidades. Al elevado número de deducciones distintas entre sí se le une el hecho de que muchas de ellas se aplican a un número relativamente reducido de contribuyentes o que su importe no es muy alto. Esto provoca que su control sea costoso y que el resultado en términos recaudatorios de este control no sea significativo.

Como consecuencia, se producen los siguientes conflictos:

- La reticencia de los responsables de la AEAT a dedicar recursos para el control de la aplicación de aquellas deducciones autonómicas de menor importe.
- La reticencia de la AEAT a complicar el modelo de autoliquidación del IRPF para que éste recoja todos los elementos determinantes de las deducciones autonómicas vigentes.

En este último sentido, es significativo que el modelo 100 (autoliquidación del IRPF) recoge para todas las CC AA en los cuadros de declaración de deducciones autonómicas una casilla relativa a “otras deducciones”. Alguna comunidad le ha indicado ya por varios años a la AEAT que, en su caso, no es necesaria tal casilla, puesto que todas las deducciones autonómicas vigentes ya están contempladas en el resto de casillas y que la inclusión de esta casilla puede originar problemas en

el caso en que in contribuyente decida incorporar alguna cantidad en ella. Hasta el momento, la casilla sigue apareciendo en el modelo.

## **5 Conclusiones**

El objetivo de este documento ha sido mostrar la complejidad tanto en la tipología como en las causas de los conflictos entre las administraciones tributarias estatal y autonómicas. Como forma de abordar estos conflictos solamente cabe aportar unas ideas muy generales:

- El conflicto entre administraciones es inevitable en un sistema tributario tan rico y complejo como es el español.
- Las causas de los conflictos son muy variadas (políticas, financieras, de cultura organizativa) por lo que las soluciones también debe ser variadas.
- A la hora de diseñar reformas para reducir los conflictos es necesario distinguir entre las soluciones legales y cómo estas soluciones legales se aplicarían en la práctica.

## **6 Listado de abreviaturas utilizadas**

- Administración General del Estado (AGE)
- Comunidades autónomas de régimen común (CC AA)
- Consejo Superior para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria (CSDCGT)
- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)
- Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)
- Impuestos Especiales de Fabricación (II EE)
- Impuesto sobre el Patrimonio (IP)
- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)
- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD)

- Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (Ley 22/2009)
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT)
- Régimen Económico Fiscal canario (REF)