

STC 192/2000, de 13 de julio de 2000: La competencia de los órganos económico-administrativos del Estado para conocer de las reclamaciones interpuestas contra los actos dictados en materia de tributos cedidos

Violeta Ruiz Almendral

Area de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Carlos III de Madrid

I. Doctrina del Tribunal:

El inciso «*como de tributos cedidos*» del párrafo primero de la Disposición adicional quinta de la Ley de la Asamblea de Extremadura 7/1998, de 18 de junio, de Tasas y Precios Públicos, es nulo por infringir la distribución de competencias entre el Estado y las Comunidades autónomas que se deriva de la Constitución y la LOFCA.

II. Antecedentes jurisprudenciales:

Sobre el significado de la autonomía política: SSTC 32/1981, de 28 de julio, 135/1992 de 5 de octubre, 104/2000, de 13 de abril; sobre el contenido del principio de autonomía financiera: SSTC 63/1986, de 21 de mayo, 201/1988, de 27 de octubre, 14/1989, de 26 de enero, 96/1990, de 24 de mayo, 13/1992, de 6 de febrero, 135/1992, de 5 de octubre, 237/1992, de 15 de diciembre y 128/1999, de 1 de julio; sobre la posibilidad de que exista control estatal sobre las actuaciones administrativas autonómicas por el Estado: SSTC 4/1981, de 2 de febrero y 6/1982, de 22 de febrero; sobre la libertad de configuración del Estado del sistema de financiación autonómica y local: SSTC 19/1987, de 17 de febrero, 233/1999, de 16 de diciembre y 104/2000, de 13 de abril; sobre la cesión de impuestos: STC 181/1988, de 13 de octubre.

III. Supuesto de hecho:

El objeto de la controversia es un conflicto positivo de competencia (núm. 5447/98) planteado por el Estado contra la Comunicación de 2 de noviembre de 1998 del Director General de Ingresos de la Consejería de Economía, Industria y Hacienda de la Junta de Extremadura dirigida al Presidente del Tribunal Económico-

Administrativo Regional de Extremadura, cuyo contenido literal es pertinente reproducir aquí:

«La Ley 7/1998, de 18 de junio, de la Asamblea de Extremadura, de medidas urgentes en materia de Tasas y Precios Públicos, en su disposición adicional quinta dispone textualmente:

‘La Junta Económico-Administrativa de la Comunidad Autónoma de Extremadura conocerá de las reclamaciones económico-administrativas que se deduzcan contra actos impugnables en tal vía dictados en expedientes tributarios, ya sean de tributos propios como de tributos cedidos o recargos autonómicos sobre tributos del Estado.

Las reclamaciones económico-administrativas contra actos dictados por la Administración de la Comunidad Autónoma cuando se trate de Ingresos de Derecho Público de la Hacienda Regional, tanto si se sustancian cuestiones de hecho como de derecho, se atribuirán al conocimiento del Consejero de Economía, Industria y Hacienda y a la Junta Económico-Administrativa de Extremadura.

Tal disposición no ha sido recurrida por quien conforme a la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional puede hacerlo, señaladamente el Gobierno de la Nación. Por virtud de tal disposición se estima que en lo sucesivo la llamada jurisdicción económico-administrativa del Estado no es competente para conocer las reclamaciones de tal índole sobre tributos cedidos gestionados por la Junta de Extremadura, por lo que, desde esta fecha, no se remitirán expedientes administrativos a este Tribunal Económico-Administrativo, ni tampoco al Central y no se reconocerán ni

ni ejecutará ninguna resolución dictada por los citados órganos por mor de reclamaciones económico-administrativas deducidas después de la entrada en vigor de la Ley (es decir el 16 de agosto de 1998).»

Para el Abogado del Estado, la competencia estatal sobre las reclamaciones económico-administrativas en materia de impuestos cedidos se deduce tanto del artículo 20.1 de la LOFCA, como de las leyes de cesión de tributos. Puesto que Extremadura no había aceptado el modelo de financiación autonómica para el quinquenio 1997/2001, se trata concretamente del artículo 17.3.b) de la Ley 30/1983, de 28 de diciembre, de Cesión de Tributos a las Comunidades autónomas y el artículo 1 de la Ley 41/1983, de 28 de diciembre, reguladora de la Cesión de Tributos a la Comunidad autónoma de Extremadura y de la D. A. 1ª del Estatuto de Autonomía de Extremadura que remite a las anteriores leyes estatales. Se pide por tanto la anulación de la D. A. 5ª de la Ley 7/1998.

Por su parte, la argumentación de la Junta de Extremadura se centra en el propio concepto de impuesto cedido contenido en la LOFCA, que no sería ajustado a la Constitución ni a los Estatutos de Autonomía, a los que aquélla estaría subordinada. Así, y en coherencia con los antecedentes históricos de esta figura (el Estado de Nuriá de 1932), entiende el Letrado de la Junta que «*el tributo, una vez cedido por el Estado, es irrevocable y deja de pertenecer al ente cedente para entrar en el patrimonio o en las competencias propias, y no «delegadas», del ente cesionario, pues éste se apropia del resultado de la recaudación y es el que tiene un interés preponderante en la materia. No se puede ser autónomo financieramente por delegación, por el carácter revocable que toda delegación supone.*»

A partir de ahí se sostiene que tanto el artículo 20.1 de la LOFCA, que atribuye la competencia para revisar los actos dictados por la Administración en materia de impuestos cedidos a los órganos económico-administrativos del Estado, como el sistema de controles establecido en las letras

b) y c) del mismo precepto, son inconstitucionales, en tanto que «*coloca a las Comunidades Autónomas en una posición subordinada, que no coordinada, con respecto a la Administración del Estado.*»

IV. Tipo de recurso:

Se ha seguido el procedimiento regulado en el artículo 67 de la LOTC para los recursos de inconstitucionalidad. Dicho artículo establece que «*si la competencia controvertida hubiera sido atribuida por una ley o norma con rango de ley, el conflicto de competencias se tramitará desde su inicio...en la forma prevista para el recurso de inconstitucionalidad.*» En este caso, el Estado formaliza conflicto de competencia contra la arriba citada Comunicación, pero como quiera que ésta traía causa de la D. A. 5ª de la Ley 7/1998, el conflicto se tramita en la forma prevista para el recurso de inconstitucionalidad, de acuerdo con el precepto transcrito, ya que el análisis de la citada D. A. es necesariamente previo al de la Comunicación.

Es de destacar que, en los casos en que es de aplicación este procedimiento, el proceso sigue siendo *materialmente* un conflicto de competencias, si bien se transforma, *formalmente*, en un recurso de inconstitucionalidad. La esencia de esta «transformación» procedimental radica, según se ha afirmado, en «la existencia de un mismo debate competencial en una materia cuya discusión deviene inseparable de sendos ejercicios competenciales: el primero, por una norma con rango de ley, el segundo, mediante un acto aplicativo, que acaba de evidenciar el vicio de competencia» (GARCÍA ROCA, J. p. 1087). La interpretación de este procedimiento, que no deja de ser un control indirecto de leyes inconstitucionales, en la medida en que éste opera en ocasiones, no ha estado exento de conflicto en la doctrina (GARCÍA ROCA, J). Sobre el mismo, el propio Tribunal Constitucional ha afirmado que se trata de un «*control concreto, indirecto, para dar respuesta al problema de constitucionalidad de una ley, surgido como tema previo al enjuiciamiento de la disposi-*

ción que, de modo inmediato, da lugar al conflicto» (STC 39/1982 -fto. 3º).

V. Fundamentos jurídicos:

El proceso se centra en dilucidar si la competencia sobre las reclamaciones económico-administrativas relativas a los tributos cedidos por el Estado debe corresponder al Tribunal Económico-Administrativo Regional, según dispone el artículo 20.1 b) LOFCA, o, a los órganos autonómicos correspondientes, de acuerdo con la D. A. 5ª de la Ley 7/1998. El Tribunal se decanta por la primera opción, y para ello emplea una serie de argumentos que podemos resumir así:

1. La LOFCA tiene constitucionalmente atribuida la función de establecer el sistema de financiación autonómica, que la Constitución no predetermina (fto. 4º). La atribución al TEAR de la competencia de revisión prevista en el artículo 20.1.b) LOFCA no es más que «*un aspecto concreto que se enmarca dentro de las diversas posibilidades de que dispone el Estado a fin de establecer, por medio de la Ley Orgánica a que alude el art. 157.3 CE, el marco general en que se ha desenvolver la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas*» (fto. 10º).

2. La remisión que efectúa el artículo 157.3 de la Constitución a una ley orgánica estatal se encuentra relacionada con el artículo 133.1, que establece que «*la potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado*», y con el 149.1.14ª, que otorga al Estado la competencia exclusiva para regular la *Hacienda general*. De la conexión entre estos dos preceptos se deriva que el Estado es «*competente para regular no sólo sus propios tributos, sino también el marco general de todo el sistema tributario y la delimitación de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas respecto de las del propio Estado*». En consecuencia, dice el Tribunal «*nada cabe oponer, y ciertamente no lo hace la Comunidad Autónoma, a que la LOFCA establezca en su art. 10 que «son tributos cedidos los esta-*

blecidos y regulados por el Estado, cuyo producto corresponda a la Comunidad Autónoma», pues esta regulación normativa se incardina en el ámbito del art. 149.1.14 Constitución» (fto. 6º). La misma conclusión se alcanza en cuanto a la delegación de competencias de gestión que efectúa el artículo 19.2 LOFCA.

En realidad, como veíamos más arriba, la Comunidad autónoma sí se opone al citado concepto de impuesto cedido, pues entiende que no deriva de la Constitución.

3. Recuerda el Tribunal (fto. 7º) el significado que en su jurisprudencia anterior se ha atribuido a los principios de autonomía política y autonomía financiera para a continuación pronunciarse sobre la pretendida irrevocabilidad de la cesión de impuestos (fto. 8º), que rechaza por dos razones: la primera, porque la titularidad estatal de esta clase de impuestos casaría mal con la «*potestad tributaria originaria del Estado*» reconocida en el artículo 133.1 de la Constitución; la segunda, por el carácter limitado de la cesión de tributos, según se deduce de la propia D. A. 1ª del Estatuto Extremeño, que establece que «*la eventual supresión y modificación de alguno de estos impuestos [cedidos] implicará la extinción de la cesión*», reiterando así los argumentos esgrimidos en su anterior Sentencia 181/1988.

4. Considera el Tribunal inadmisibles que la controvertida atribución competencial de la revisión en vía económico-administrativa en materia de impuestos cedidos pueda mermar los recursos de la Comunidad autónoma de Extremadura y, en consecuencia, incidir en su autonomía financiera, ya que contra dicha revisión cabe recurso contencioso-administrativo, según establece el propio artículo 20 de la LOFCA (fto. 8º).

5. En cuanto a sí las reclamaciones económico-administrativas en materia de tributos cedidos de que conocen los TEAR atentan contra la autonomía política extremeña en tanto que implican un control administrativo que la situaría en una relación de dependencia jerárquica con respecto del Estado, contesta el Tribunal en

sentido negativo, argumentando que no se trata de un control «*genérico e indeterminado*», como sostiene la Junta extremeña, sino de «*un control de legalidad y no de oportunidad, ya que tiene por objeto la aplicación de normativa estatal, esto es, la normativa reguladora de los tributos cuyo rendimiento se ha cedido a la Comunidad Autónoma*», se trata además «*de un control puntual o «sobre materia concreta» y no genérico o indeterminado, en la medida en que se ejerce sobre resoluciones tributarias específicas y no sobre el poder tributario autonómico en general*» (fto. 9ª).

Concluye el Tribunal dándole la razón al Estado y declarando nulo el inciso «*como de tributos cedidos*» del párrafo primero de la Disposición adicional quinta de la Ley de la Asamblea de Extremadura 7/1998, de 18 de junio, de Tasas y Precios Públicos, en tanto que vulnera la distribución de competencias tributarias entre el Estado y las Comunidades autónomas. La misma suerte corre, lógicamente, la Comunicación objeto de la controversia. (fto. 11º).

VI. Comentario crítico:

Este breve comentario se va a centrar en el análisis de fondo de la Sentencia (ftos. 4º a 11º) prescindiendo por lo tanto de las cuestiones procedimentales que se plantean en los tres primeros fundamentos que, si bien no carecen de interés, éste es ciertamente menor que el de los que le siguen.

En parte, la Sentencia objeto de este comentario tiene mayor interés por lo que el Tribunal no dice, o no termina de decir, que por lo que efectivamente dice.

En la Sentencia, el Tribunal concluye la nulidad de la normativa autonómica controvertida porque era manifiestamente contraria a lo establecido en la LOFCA y en el propio Estatuto de Autonomía extremeño. Especial trascendencia tiene su negativa a admitir que la atribución competencial efectuada por el artículo 20 de la LOFCA vulnera la autonomía financiera

de las Comunidades autónomas, justificándolo en que es posible la interposición de un recurso económico-administrativo contra las resoluciones de los TEAR.

Aunque dicha conclusión se derivaba sin ningún problema de la LOFCA, la doctrina del Tribunal sirve de paso para desautorizar cierta jurisprudencia emanada de dos Tribunales Superiores de Justicia que negaba legitimación activa a las Comunidades autónomas para impugnar, ante la jurisdicción contencioso-administrativa las resoluciones de dichos Tribunales Económico-Administrativos estatales relativas a los impuestos cedidos. Se trata de las Sentencias del TTSJ de Madrid, de 31 de mayo de 2000 (núm. 847), y de Canarias, de 14 de abril de 2000, (núm. 437), cuya problemática es analizada con exhaustividad por A. GARCÍA MARTÍNEZ, en: «La legitimación activa autonómica para impugnar resoluciones de los TEA estatales respecto a los tributos cedidos». *Revista Estudios Financieros*, núm. 217/2001. Recientemente, la STS de 22 de septiembre de 2001 (BOE núm. 31, 17 diciembre 2001) ha fijado doctrina legal en este asunto, afirmando que «*Las Comunidades Autónomas tienen legitimación para interponer recursos contencioso-administrativos contra las resoluciones que les sean desfavorables, en materia de tributos cedidos, de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Centrales...*».

En cuanto a las conclusiones a que llega la Sentencia acerca del tipo de control que el citado artículo 20 de la LOFCA implica para las Comunidades autónomas, son coherentes con la jurisprudencia anteriormente vertida por el mismo Tribunal, en numerosas resoluciones que se citan en el propio texto, que consolidan una sólida línea jurisprudencial a la que nada hay que objetar.

Sin embargo, la pregunta de fondo que subyace a la controversia planteada es si el artículo 20.1.b) de la LOFCA, en la medida en que atribuye al Estado la citada competencia, vulnera la autonomía financiera de las Comunidades autónomas (de la extremeña, en el caso concreto). Y aquí entramos en el campo de lo que el Tribu-

nal Constitucional *no dice* en esta Sentencia, pues es preciso tener presente que la redacción del citado precepto ha permanecido inalterada desde la aprobación de la LOFCA, en 1980, pero no así el concepto de impuesto cedido que ha experimentado una modificación radical. Así, la pregunta que quizá debería haberse planteado el Tribunal es sí la citada potestad estatal revisora, que responde, según afirmaba A. GARCÍA MARTÍNEZ al interés del Estado por «controlar la legalidad de la actuación de las Comunidades autónomas en la aplicación de la normativa estatal», de manera que «es una técnica que responde al esquema del control de legalidad de la ejecución autonómica de la legislación estatal» (GARCÍA MARTÍNEZ, A., 2000, pág. 394) puede seguir basándose en aquella *ratio* cuando la normativa sobre los impuestos cedidos no es ya totalmente estatal. El propio Tribunal afirma (fto. 9º), citando jurisprudencia anterior (STC 91/1998, de 23 de abril, fto. 4º) que *«las reclamaciones económico-administrativas sobre los tributos cedidos, en la medida en que siguen regidos por la normativa estatal, corresponde a los órganos económico administrativos del Estado...lo que...permite el establecimiento de una doctrina común en las cuestiones tributarias de cuantía estatal»*.

Pues bien, cabe plantearse cuál debería ser la competencia para conocer de las citadas reclamaciones en aquellos impuestos cedidos en que determinados aspectos sustanciales, así como los aspectos de gestión, estén regulados por las Comunidades autónomas. Ciertamente que en el caso que nos ocupa se trataba de una Comunidad que no había aceptado el modelo de financiación autonómica para el quinquenio 1997/2001 y que, en consecuencia, no disponía de competencias normativas sobre impuestos cedidos. Ahora bien, el Tribunal no realiza, en ningún momento, consideración alguna sobre este aspecto, como tampoco el citado precepto discrimina entre que las Comunidades Autónomas hayan asumido o no las citadas competencias normativas, de lo que se deduce claramente que los argumentos vertidos en la Sentencia que comentamos pretenden ser

también trasladables a las Comunidades Autónomas que sí han ejercido las citadas competencias.

Otro aspecto destacable del razonamiento del Tribunal, es el relativo al propio concepto de impuesto cedido. Una de las alegaciones de la Junta de Extremadura hace referencia al propio concepto constitucional de la cesión de tributos, y así se afirma que éste *«debe interpretarse en el sentido de que el tributo, una vez cedido por el Estado, es irrevocable»* y que *«no se puede ser autónomo financieramente por delegación, por el carácter revocable que toda delegación supone»*. El Tribunal contesta citando los correspondientes preceptos de Estatutos de Autonomía y LOFCA que confirman la titularidad estatal de esta clase de impuestos y, por lo tanto, su carácter revocable. Además, fundamenta el Tribunal la titularidad estatal de los impuestos cedidos en los artículos 133.1 y 149.1.14ª de la Constitución. Con este razonamiento, queda confirmado el carácter de *cajón de sastre* que, paulatinamente, y gracias principalmente a la anterior jurisprudencia del Tribunal, ha ido adquiriendo el citado título competencial.

Pero, al margen de estas críticas, lo fundamental aquí es que, en mi opinión, el Tribunal deja pasar también una excelente oportunidad para pronunciarse acerca de dos aspectos fundamentales, y doctrinalmente controvertidos, de los impuestos cedidos:

En primer lugar, el propio concepto constitucional de impuesto cedido. La Junta de Extremadura lleva a cabo una interpretación histórica tomando como antecedente los impuestos cedidos en el Estatuto catalán de 1932. En la doctrina también se ha tomado alguna vez este precedente para sostener que el concepto constitucional de impuesto cedido contiene, necesariamente, competencias normativas sobre los mismos (así: AGULLÓ AGÜERO, A., 1999, págs. 19 y siguientes).

En segundo lugar, el argumento de Extremadura ponía también en bandeja al Tribunal un asunto no menos controvertido, y es cuál ha sido la vía a través de la

cual las Comunidades autónomas han *asumido* competencias normativas sobre los impuestos cedidos. Como es sabido, la articulación jurídica de dicha redistribución competencial se ha instrumentalizado mediante una *ley marco* del artículo 150.1 de la Constitución, figura normativa que, según acuerdo mayoritario de la doctrina, implica una *delegación* de competencias normativas a las Comunidades autónomas. Pues bien, como tal delegación, es revocable y controlable por el Estado, lo que de inmediato plantea la cuestión de si este control, en este caso sobre potestades legislativas, no de ejecución, es compatible con la autonomía financiera de las Comunidades autónomas.

El argumento esgrimido por el Abogado del Estado para defender la competencia atribuida al TEAR se reduce a la afirmación de que dicha competencia se encuentra incluida en la LOFCA, y que esta norma forma parte del *bloque de la constitucionalidad* (artículo 28 LOTC). Es decir, que el artículo 20.1.b) de la LOFCA no vulneraría la autonomía financiera porque es un precepto de la LOFCA. El argumento no se sostiene, pues es evidente que el examen del Tribunal puede extenderse también al de la constitucionalidad de las normas que integren el citado bloque. Y, sin embargo, el razonamiento de la Sentencia parece darle la razón en la medida en que se centra principalmente en argumentar la amplitud de los términos de la remisión del artículo 157.3 de la Constitución a una ley orgánica, de manera que el Estado puede decidir, con amplio grado de discrecionalidad, las competencias que pueden ejercer las Comunidades Autónomas.

Por último, tampoco resuelve totalmente el Tribunal otra de las cuestiones planteadas por la Junta de Extremadura: la de la pretendida subordinación de la LOFCA a los Estatutos de Autonomía. El Tribunal razona que es aquella la habilitada por la Constitución para establecer uno u otro sistema de financiación autonómica, pero lo hace citando preceptos de los propios Estatutos, con lo que no termina de quedar claro si éstos están subordinados a la

LOFCA porque así se deriva *ex Constitutione*, o porque ellos mismos así lo han decidido a través de las correspondientes disposiciones adicionales.

No son pocas las ocasiones que ha perdido el Tribunal para ayudar a delimitar los criterios de distribución competencial en el complejo modelo de Estado que nuestra Constitución ni siquiera define. Ésta es una más.

VII. Relevancia jurídica:

La cuestión que se plantea en la Sentencia comentada cobra importancia renovada con la reciente reforma de los impuestos cedidos que ha tenido lugar como consecuencia del nuevo modelo de financiación autonómica aprobado por el CPFF el 27 de julio de 2001, que se ha visto reflejado con la reforma de la LOFCA a través de la L.O. 7/2001, de 27 de diciembre y la aprobación de una nueva ley que la desarrolla, la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

Sin entrar en los pormenores de dicha reforma, es de interés resaltar que a partir de la misma se amplian considerablemente las competencias normativas sobre los impuestos cedidos, dando lugar así a que, sobre algunos de éstos, las Comunidades autónomas dispongan de un amplísimo elenco de facultades normativas. En concreto, en el caso del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y Tributos sobre el Juego las Comunidades Autónomas, además de poder asumir ahora mayores competencias normativas, pueden regular «*los aspectos de gestión y liquidación*». Si bien es cierto que en estos tributos las competencias de gestión se han visto incrementadas con el nuevo modelo, no se ha dado nueva redacción al citado artículo 20.1.b) de la LOFCA, si bien se prevé «*la participación de las Comuni-*

dades Autónomas en los Tribunales Económico-Administrativos del Estado». Queda por ver, una vez entradas en vigor las nuevas normas, cómo se articula esta participación.

Podría argumentarse que, pese a la sustancial modificación que ha experimentado el concepto de impuesto cedido, las competencias normativas que, en la práctica, han ejercido las Comunidades sobre estos tributos son ciertamente poco relevantes, por lo que dichos éstos siguen siendo, casi en su totalidad, regulados por el Estado. Lo cual, por otro lado, muy probablemente implique el fracaso del pretendido incremento de la corresponsabilidad fiscal, como recientemente denunciaba entre nosotros J. RAMALLO MASSANET (2001, págs. 422 y siguientes) de lo cual se estaría haciendo eco la propia LOFCA, al no considerar necesario atribuir la competencia sobre revisión también a los órganos económico-administrativos autonómicos.

VIII. Bibliografía:

- AGULLÓ AGÜERO, A.: «La capacidad normativa de las Comunidades Autónomas: significado y repercusiones sobre el sistema tributario (la ampliación del concepto de impuesto cedido)», en: AA.VV.: *Seminario sobre una nueva etapa en la corresponsabilidad fiscal*. Barcelona: Institut d'Estudis Autonòmics, 1999.
- GARCÍA MARTÍNEZ, A.: *La Gestión de los tributos autonómicos*. Madrid: Cívitas, 2000, por el mismo autor: «La legitimación activa autonómica para impugnar resoluciones de los TEA estatales respecto a los tributos cedidos». *Revista Estudios Financieros*, núm. 217/2001.
- GARCÍA ROCA, J.: «artículo 67», en: AA.VV. (Coord. J. L. REQUEJO PAGÉS): *Comentarios a la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional*. Madrid: Tribunal Constitucional-Boletín Oficial del Estado, 2001.
- RAMALLO MASSANET, J.: «Elementos jurídicos de la financiación autonómica», en: AA.VV. (Ed. J. M. GONZÁLEZ PÁRAMO): *Bases para un sistema estable de financiación autonómica*. Madrid: Fundación BBVA, 2001.