

INSTITUTO ANDALUZ DE ADMINISTRACIÓN PÚBLICA

PREMIOS BLAS INFANTE
DE ESTUDIO E INVESTIGACIÓN

2002

**En torno a la
Administración Tributaria
del Estado Social y
Democrático de Derecho
con un examen particular
del caso de la Comunidad
Autónoma de Andalucía**

Juan María Delage Carretero



Instituto Andaluz de Administración Pública
CONSEJERÍA DE JUSTICIA Y ADMINISTRACIÓN PÚBLICA

EN TORNO A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA
DEL ESTADO SOCIAL Y DEMOCRÁTICO DE
DERECHO CON UN EXAMEN PARTICULAR DEL
CASO DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE
ANDALUCÍA

Trabajo galardonado con el Premio Blas Infante de Estudio e Investigación
en Administración Pública, en su modalidad A, sobre *“Organización Política y
Administración Pública de la Comunidad de Andalucía”*.

EN TORNO A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA
DEL ESTADO SOCIAL Y DEMOCRÁTICO DE
DERECHO CON UN EXAMEN PARTICULAR DEL
CASO DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE
ANDALUCÍA

Juan M^a Delage Carretero

Instituto Andaluz de Administración Pública
2004 - Sevilla

TÍTULO: En torno a la Administración Tributaria del Estado Social y Democrático de Derecho con un examen particular del caso de la Comunidad Autónoma de Andalucía

AUTOR: Juan María Delage Carretero

© INSTITUTO ANDALUZ DE ADMINISTRACIÓN PÚBLICA



Gestión de publicaciones en
materia de Administraciones Públicas

Edita: Instituto Andaluz de Administración Pública

Impresión y Encuadernación: Tecnographic, S.L.

Diseño de portada: Iris Gráfico

I.S.B.N.: 84-8333-209-4

Depósito Legal: SE-2.852/04

ÍNDICE GENERAL

I. PREÁMBULO.....	15
1. Enunciación y justificación del tema.....	15

PRIMERA PARTE

PLANTEAMIENTO DEL TEMA DE LA INVESTIGACIÓN: EL PROBLEMA DE LA INSTITUCIONALIZACIÓN ORGÁNICA DE LA ACTIVIDAD TRIBUTARIA CON ESPECIAL REFERENCIA A LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ANDALUCÍA...	21
--	----

SECCIÓN PRIMERA. REFLEXIONES SOBRE LA EXTRACCIÓN PÚBLICA DE LA RIQUEZA EN EL ESTADO SOCIAL Y DEMOCRÁTICO DE DERECHO CON UNA PARTICULAR ATENCIÓN HACIA LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ANDALUCÍA.....	23
--	-----------

II. IDEAS GENERALES	23
2. Las ubicuas necesidades públicas.....	24
3. La teoría de la elección pública o la teoría de la democracia aplicada a la Hacienda Pública.....	35
4. La exacción tributaria: noción	44
5. Sigue. La exacción tributaria: el principio de legalidad y seguridad	45
6. Sigue. La exacción tributaria: los valores con especial referencia al valor justicia	50

III. EL ÁMBITO JURISDICCIONAL DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ANDALUCÍA. ENGASTE DE LA AUTONOMÍA FINANCIERA ANDALUZA DENTRO DEL ORDENAMIENTO CONSTITUCIONAL ESPAÑOL	59
--	-----------

7. Idiosincracia territorial de la Comunidad Autónoma de Andalucía	60
8. El binomio espacio-competencias propias	62
9. Principios informadores.....	64
10. El equilibrio financiero como norte de la actividad financiera en un Estado compuesto.....	72
11. A guisa de conclusión: una autonomía financiera menos perfecta centrada en la vertiente del gasto	75

IV. EL ÁMBITO JURISDICCIONAL DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ANDALUCÍA. PANORAMA ECONÓMICO Y POBLACIONAL.....	77
12. Panorama general	77
13. Panorama de las jurisdicciones administrativo-tributarias.....	81
SECCIÓN SEGUNDA: LA TECNOBUROCRACIA TRIBUTARIA DEL ESTADO SOCIAL Y DEMOCRÁTICO DE DERECHO COMO ESQUEMA JURÍDICO DE LA INVESTIGACIÓN	93
V. SIGNIFICADO CIENTÍFICO DE UN “ESQUEMA JURÍDICO”	93
14. Un modelo es provechoso para acotar el objeto de la averiguación científica	93
15. La aplicación del concepto de modelo científico a la ciencia del Derecho: el esquema jurídico	95
VI. LA DISCUTIDA NATURALEZA Y CARACTERES PARTICULARES DEL PODER Y LA POTESTAD TRIBUTARIA ES EN ÚLTIMA INSTANCIA UNA CUESTIÓN LEXICOLÓGICA. SIN EMBARGO, SÍ ES IMPORTANTE EL ANÁLISIS DE LA NOCIÓN DE COMPETENCIA TRIBUTARIA.....	101
16. Una jerga científica confundidora	102
17. La esclarecedora noción de competencia tributaria	107
18. La ordenación político-constitucional española.....	109
VII. BUROCRACIA Y TECNOCRACIA APLICADA A LA HECIENDA PÚBLICA: LA TECNOBUROCRACIA COMO SÍNTESIS. (I) APROXIMACIÓN GENERAL.	113
19. Penetración en el significado de la burocracia	113
20. ¿Tecnocracia versus burocracia?.....	123
21. La tecnoburocracia como síntesis	127
VIII. BUROCRACIA Y TECNOCRACIA APLICADA A LA HACIENDA PÚBLICA: LA TECNOBUROCRACIA COMO SÍNTESIS. (II) LA TECNOBUROCRACIA COMO ADMINISTRACIÓN SECTORIAL, ESPECIAL Y ESPECIALIZADA.....	131
22. La dilatación de la acción administrativa a través de la especialización	131
23. Una Administración sectorial, especial y especializada.....	133
24. Semblante de la Administración de la Hacienda Pública con especial referencia a la Administración tributaria	143
25. Breve recorrido biográfico por la Administración tributaria contemporánea.....	149

SECCIÓN TERCERA: TRATAMIENTO CIENTÍFICO DEL PROBLEMA Y FUENTES DE CONOCIMIENTO	155
IX. LA PERSPECTIVA SUBJETICA COMO QUID JURIS EN EL SABER CIENTÍFICO DEL FENÉMENO FINANCIERO: EL PERSPECTIVISMO	155
26. Acotamiento gnoseológico.....	155
27. Positivismo, pragmatismo e historicismo.....	157
X. FUENTES DE CONOCIMIENTO	161

SEGUNDA PARTE

EXAMEN PARTICULARIZADO DE LA ORDENACIÓN DE LA ORGANIZACIÓN DE LA GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA JUNTA DE ANDALUCÍA	187
---	------------

SECCIÓN PRIMERA: PREVIA. LA MANIFESTACIÓN DEL AUTOGOBIERNO ANDALUZ EN LA INSTITUCIONALIZACIÓN ADMINISTRATIVA.....	189
--	------------

XI. ACOTACIÓN DEL ALCANCE Y PROYECCIÓN DE LA COMPETENCIA DE ORGANIZACIÓN ADMINISTRATIVA DE LA JUNTA DE ANDALUCÍA	189
28. La Administración de un Estado Social y Democrático de Derecho tiene una naturaleza acendradamente vicarial.....	189
29. Ordenación constitucional de la materia	192
30. Fisonomía de la organización administrativa de las Comunidades Autónomas	200

XII. LA ADMINISTRACIÓN DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ANDALUCÍA ES ESCORZO	211
31. Observaciones generales.....	211
32. Estructura departamental.....	215

SECCIÓN SEGUNDA: ORGANOLOGÍA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE LA JUNTA DE ANDALUCÍA.....	225
---	------------

XIII. ORGANOLOGÍA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE LA JUNTA DE ANDALUCÍA: VISIÓN DE CONJUNTO	225
33. La vertiente administrativa de la autonomía financiera de la Junta de Andalucía (I). La emergencia del principio de la corresponsabilidad fiscal efectiva como fruto de la empobrecedora praxis seguida en la aplicación del principio de autonomía financiera.....	225

34. Sigue. La vertiente administrativa de la autonomía financiera de la Junta de Andalucía (II). La Hacienda general y el fenómeno de la multiplicidad de Administraciones tributarias.....	229
35. Sigue. La vertiente administrativa de la autonomía financiera de la Junta de Andalucía (III). Fundamentos y garantías de la Hacienda de la Comunidad Autónoma de Andalucía.....	241
36. Sigue. La vertiente administrativa de la autonomía financiera de la Junta de Andalucía (IV). Sobre el ejercicio de la potestad normativa organizatoria y de gestión.....	253
37. Sobre el personal al servicio de la Administración tributaria de la Junta de Andalucía	256
38. Biografía de la Administración tributaria de la Junta de Andalucía.....	262

XIV. ORGANOLOGÍA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE LA JUNTA DE ANDALUCÍA: LOS DISTINTOS ÓRGANOS EN PARTICULAR .. 275

39. Los Servicios Centrales.....	275
40. Los servicios territoriales (I). Las Delegaciones Provinciales y la Oficina Tributaria.....	276
41. Sigue. Los servicios territoriales (II) El Servicio de Relaciones con el contribuyente.....	280
42. Sigue. Los servicios territoriales (III). El Servicio de Gestión Tributaria.....	286
43. Sigue. Los servicios territoriales (IV). El Servicio de Inspección.....	292
44. Sigue. Los servicios territoriales (V). El Servicio de Valoración.....	298
45. Sigue. Los servicios territoriales (VI). El Servicio de Recaudación.....	300
46. Apéndice: los agentes recaudadores de la Administración tributaria de la Junta de Andalucía.....	303
47. El asesoramiento en Derecho y la representación y defensa en juicio de la Administración tributaria de la Junta de Andalucía: el Gabinete Jurídico de la Junta de Andalucía.....	310
48. La organización económico-administrativa de la Junta de Andalucía.....	312

SECCIÓN TERCERA. LAS ORGANIZACIONES EXTRAÑAS DE MEDIACIÓN COLABORATIVA 323

XV. LAS OFICINAS LIQUIDADORAS DE DISTRITO HIPOTECARIO	323
49. El secular oficio impositivo de los Registros de la Propiedad.....	323

50. Excursus sobre la “sui generis” fisonomía institucional de las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario.....	329
51. Sobre la naturaleza de la mediación colaborativa de las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario.....	338
52. La ordenación de la actividad tributaria de las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario.....	342
53. La dimensión cartográfica del Registro de la Propiedad: las demarcaciones hipotecarias.....	346
XVI. EPÍLOGO	355
54. La Administración tributaria electrónica y sus sistemas de información.....	355

Optimo patri
Delictae matri

DIVISAS

“Hagamos fácil lo que de por sí entraña un sacrificio en su economía: el pago de sus impuestos”.
ADAM SMITH

“La índole de las contribuciones reclama un cuidado escrupuloso en asegurar las entradas y salidas de sus productos del Erario. Resultado de las privaciones más sensibles, cualesquiera malversación de los gastos públicos y hasta el menor abandono en la cobranza es delito ¿ Y qué consuelo le queda al hombre después que la mano fiscal le arranca parte de sus riquezas con el objeto de satisfacer con ellas las obligaciones del erario, sino el vivir seguro de que se invierte en ellas, que los demás individuos de la sociedad le acompañan en las privaciones y que los sacrificios pecuniarios que ofrece en el altar de la patria no reciben aplicaciones del objeto de los santifica? Éste es el noble fin de la *cuenta y razón*: hacer que ningún individuo deje de pagar la cuota que la Ley señala, que no satisfaga más de lo que legítimamente le toque y que los rendimientos de las contribuciones se empleen religiosa y puntualmente en el pago de las obligaciones del Estado, que son las que justifican las exacciones”.

JOSÉ DE CANGA ARGÜELLES

“El Derecho tributario ha originado en todos los tiempos y sigue originando una permanente tensión entre el individuo y la comunidad. Relajar y equilibrar esta tensión es una de las grandes tareas que el hombre y sus colectividades tienen planteadas en la vida comunitaria”.
HEINZ PAULICK

AGRADECIMIENTOS

Al prof. José Vallés, maestro sapientísimo.
A Daniel Vázquez, por su aliento durante una andadura investigadora que ha
discurrido por caminos desusados y a veces pedregosos.
A Damián Carlos Navas, por su entusiasta colaboración, y demás compañeros
por el apoyo ofrecido. A todos nos vincula el interés por mejorar cada día la
gestión tributaria.
Last but not least a los bibliotecarios de la Facultad de Derecho de Jerez de la
Frontera por su espíritu servicial.

Gracias, muchísimas gracias a todos.

I.

PREÁMBULO

“El tema de la Administración financiera quizá sea poco atractivo, pero en todo caso, su importancia es vital”.

A.R. PREST

“La ejecución de las leyes es más importante que su elaboración”.

THOMAS JEFFERSON

1. Enunciación y justificación del tema.

Adam Smith en su inmortal *Investigación de la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones* al pasar revista a las máximas que deben gobernar a todos los tributos en general estampó la siguiente afirmación: “La certeza de lo que cada individuo debe pagar es materia de tanta importancia, que una desigualdad considerable en el modo de contribuir no acarrea, según han experimentado todas las naciones, un mal tan grande como la más leve incertidumbre en la cuantía del tributo”. Luego de ver al ínclito escocés poner así el paño al púlpito, no tendremos nosotros el atrevimiento de intentar afirmar lo mismo con otras palabras, pero sí debemos registrar que tal aserto nos coloca ante una de las vigas maestras del recurrentemente anhelado “sistema fiscal ideal” sobre el que llevan meditando siglos las mejores cabezas. Parece obvio que garante o artífice de tal certeza haya de ser una organización que sepa dar encardanura al desnudo esqueleto normativo, porque es una verdad incontestable que un sistema normativo vale lo que valga el organismo encargado de aplicarlo. Es decir, que un “sistema fiscal ideal” no sólo debe ser un instrumento normativo perfeccionado en un grado tal que haga hacedera una extracción pública de la riqueza con criterios de suficiencia y justicia redistributiva, o una instancia constitutivamente adaptable a un contexto socioeconómico que posee ingredientes tales como la estructura y la coyuntura económica o el ajuste presupuestario público, y que sub-

yace sobre unos fundamentos socioculturales que rigen en último extremo el universo relacional de los contribuyentes, la sociedad y las instituciones político-administrativas. También, y ésto es irrenunciable, debe coadyuvar a la *modificación* de este estado de cosas mediante la puesta en marcha de un poder o potestad para el cumplimiento de los derechos y obligaciones tributarias; por ello es de esencia la búsqueda de la avenencia de los ciudadanos con los fines de ese sistema fiscal¹. Para tal menester, obvio es decirlo, dicha organización *ha de ser eficaz, eficiente y objetivamente administrable*. Por ello tenía razón Alan Peacock cuando dio por sentado que en toda reforma fiscal desempeñan un papel no sólo los ciudadanos, los partidos políticos o los organismos internacionales, sino también la *burocracia fiscal*; sencillamente *la política tributaria es Administración tributaria*². Sin embargo, en la realidad de las cosas la Administración tributaria ha sido tradicionalmente preterida no sólo en las reformas tributarias³ sino también en el propio estudio científico del Derecho

¹ Cfr. PEDRO F.J. PAVESI "La adecuación de la Administración tributaria al medio de actuación" en *Actas de la XXXI Asamblea General de C.I.A.T (Buenos Aires 1997)* pp.122-129.

² JORGE COSULICH AYALA "Sistema de información en la Administración tributaria" en *Actas de la XXXI Asamblea General del CIAT (Buenos Aires 1997)*, p. 41.

³ Sin embargo se trata de una cuestión de importancia extraordinaria, importancia que recrece aún más en los sistemas tributarios adheridos por tradición al estilo latino; distintas comisiones de expertos *ad hoc* así lo testifican: Informe de la Comisión Cosciani (Italia), Comisión Musgrave (Colombia), Dictamen de Bird y Oldman (México), Informes periódicos del Consejo de Impuestos (Francia) etc. También ha sido tema que ha desasosegado a ilustres políticos conscientes de su enorme relevancia para el manejo de la cosa pública. Ahí va un manajo de intervenciones parlamentarias ilustrativas para el caso de España.

Oponiéndose al establecimiento de un impuesto sobre los beneficios extraordinarios, Cambó en 1916 se expresaba así: "Hemos de manifestar que entendemos que la Administración de la Hacienda en España no está preparada para la exacción de tributos de esta naturaleza. Un impuesto sobre la renta, un impuesto sobre los beneficios, aún sobre los beneficios normales, se considera ya el último grado de perfección del régimen tributario de un país, y en España estamos en los comienzos"; y concluía: "Yo digo al señor Ministro de Hacienda que si se aprobaran estos proyectos, y especialmente el proyecto sobre beneficios extraordinarios, el Tesoro tendría ingresos insignificantes pero la Administración española llegaría a un grado tal de desprestigio y de deshonra, que el divorcio entre la Administración y el país sería definitivo". El Ministro Argüelles en 1921 disertó: "... España está clamando, está pidiendo la justicia a voces que establezca el impuesto personal sobre la renta. Pero yo he venido en esta tarde a decir la verdad, y si mañana las Cortes españolas votasen la ley más perfecta que pudiera idearse, el Ministro de Hacienda se encontraría con la enorme dificultad de no poder cobrar el tributo, y no podría cobrarle porque falta la máquina, porque falta el organismo, porque carecemos de la organización adecuada para una función tan delicada como esa, y si 20 ó 30.000 contribuyentes más, que son los que la última reforma ha echado sobre la Administración crean una verdadera dificultad, ¿qué ocurrirá con siete u ocho millones de contribuyentes?. En febrero de 1932 el Ministro Carner expuso: "Yo os digo a todos los que patrocinan esta introducción que la introducción de un impuesto sobre la renta hubiera sido catastrófica, porque ni siquiera hubiésemos logrado tener, no teníamos, no tenemos la organización administrativa necesaria, los elementos precisos para la formación y para la recaudación de este impuesto". Calvo Sotelo en 1927 confesó: " No se le oculta al Gobierno que la Administración de la Hacienda española no es actualmente el órgano adecuado para la gestión de un buen impuesto sobre la renta. Pero también lo es que no se puede pensar ni intentar formar el órgano sin que exista la función". Más recientes son las siguientes palabras del Ministro de Hacienda Monreal Luque en 1972: "Se ha llegado a decir que la reforma de la Administración fiscal debería denominarse la principal reforma tributaria".

En el ámbito internacional debe apuntarse sin embargo una loable organización volcada íntegramente en esta materia, y de la que forma parte España, el *Centro Interamericano de Administraciones Tributarias* (C.I.A.T.) (hasta 1997 Centro Interamericano de Administradores Tributarios) fundado en 1967. Tiene 28 miembros americanos y cinco países europeos asociados, España y Portugal, Francia, Italia y los Países Bajos. También mediante un acuerdo de cooperación técnica ha contado con una misión permanente alemana. El artículo 2 de sus estatutos quiere hacer de esta organización un foro de intercambio de experiencias entre los países miembros y asociados, y también un instrumento de asistencia entre los países miembros y asociados para el mejoramiento de sus Administraciones tributarias; sobre este punto destaca la difusión de técnicas de administración para el perfeccionamiento de las Administraciones tributarias a través de análisis comparativos del tipo *benchmarking*. Sus actividades se orientan a través de un plan estratégico.

Tributario⁴. Pues bien, para poner algo de luz sobre esta *terra incognita*, y en gracia a ese ansiado “sistema fiscal ideal”, se ha pretendido, modestamente, emprender la investigación que arranca con estas líneas proemiales.

Adelantamos que nuestra indagación va a auscultar una realidad histórica actualizada. Por ello, parafraseando a Schlegel podríamos decir que la Administración en general y la tributaria en particular “no es un sistema sino Historia”. Queremos decir que con esta perspectiva histórica aludimos a una realidad de “aquí” y “ahora”. Es decir, radicada en su ámbito histórico propio⁵, desechando una perspectiva ficticia o anacrónica, o lo que es lo mismo abstracta. Si no procediésemos de esa manera, nuestra investigación se derrumbaría por los precipicios de la razón pura imaginativa cultivadora de un derecho “ideal”, fruto de un pensamiento abstractivo, que sólo sirve para mostrar su imposibilidad. Incurriríamos así en una situación parecida a la que se dijo en su día del argumento ontológico de San Anselmo: que desde un clavo pintado en la pared sólo se puede colgar una chaqueta también pintada en la pared⁶. O, si se prefiere exponer de otra manera, no existe una “teoría pura del Derecho” al kelseniano modo según la cual, postulado el Derecho como objeto científico independiente, ha de seguirse una metodología químicamente pura que acota un campo de conocimiento desprendido de toda adherencia ética, política, o social o económica. Por ello reduccionistamente la ciencia del Derecho es entendida de modo exclusivamente normativo.

Por consiguiente, el planteamiento del tema de la investigación forzosamente ha de tomar posesión del ámbito poblacional, económico y político en que se desenvuelve la institución objeto de la encuesta⁷. Para tal menester hemos optado por aplicar el estudio de la Administración tributaria del Estado Social de Derecho al ámbito de la

⁴ En el editorial de un ya lejano número de la *Revista Hacienda Pública Española* (número 17 de 1972) pueden leerse las siguientes palabras: “La Administración financiera, primer tema de la Hacienda Pública española”. (...) “Resulta paradójico que el general reconocimiento del papel decisivo que desempeña la Administración tributaria y el carácter estratégico que la doctrina concede a su modificación en cualquier proceso de reforma impositiva, sean tan escasas las páginas y los análisis destinados a exponer y determinar los problemas y a buscarles soluciones”, p. 3.

⁵ Una gran administrativista nos explica que “el carácter creador de poder del Derecho nace justamente de sus *fundamentos suprapositivos* (el subrayado es nuestro). La voluntad del Estado crea ciertamente el derecho positivo, pero tal voluntad extrae su propia justificación como poder de principios objetivos. El Derecho se ofrece así como forma de manifestación necesaria del Estado, siendo la voluntad del Estado una realidad social existencial, y por ello, una voluntad humana consistente en un ser formado por normas, que no puede sustraerse de las exigencias variables según el *grado de cultura* (subrayado nuestro) que plantean las condiciones de vida en sociedad. La normatividad vinculante para la voluntad del Estado y criterio para el Derecho surge así de la *realidad histórico-social* (subrayado nuestro)”. Cita de LUCIANO PAREJO ALFONSO, *Constitución y valores del ordenamiento*, p. 97.

⁶ Cfr. Francisco Carpintero Benítez, *Una Introducción a la Ciencia Jurídica*, p. 182.

⁷ “La explicación unitaria del fenómeno tributario sólo se puede relacionar con la importante función pública que desarrolla la Hacienda Pública, lo que sólo puede explicarse por su conexión con el sistema político y económico vigente en cada momento histórico. De este modo la explicación del fenómeno tributario se ha de conectar con el modelo de Estado”; cfr. LUIS ALBERTO MALVÁNEZ PASCUAL “La función tributaria en el marco del Estado Social y Democrático de Derecho”, p. 391.

Comunidad Autónoma de Andalucía⁸. Plenamente integrada en la Civilización Occidental Postindustrial la sociedad andaluza refleja las capitales mutaciones que están mudando la faz de la misma de arriba abajo: la universalización de las fuentes de comunicación que ya son plenamente sociales, la generalización de la educación en sus niveles medio y superior, junto a la expansión de instancias de educación y cultura no regladas, ha dado pábulo a una ciudadanía cada vez más reflexiva y madura, que conocedora de sus derechos, apremia más y mejores servicios administrativos. El corolario de esta realidad social es que “el ciudadano no sólo está en mejor disposición para un más amplio ejercicio de la democracia, sino que de un modo tácito o expreso lo reclama”⁹. En tal línea se dice que esta nueva cultura administrativa ha engendrado un nuevo tipo de Estado, el *Estado relacional*, que ha llevado a la consagración de su naturaleza constitutivamente vicarial¹⁰. Económicamente, la contextura se muestra en constante evolución: se habla de una *economía del saber*¹¹.

En el caso de España junto a un proceso de integración supranacional europeo cada vez más intensivo, acontece un proceso de descentralización territorial aún no plenamente finiquitado; se ha puesto en circulación una nueva unidad monetaria, el euro; se ha impuesto legislativamente un nuevo modelo de política económica en el que la política fiscal deviene en principal instrumento para alcanzar y mantener la estabilidad presupuestaria; se han aprobado importantes modificaciones normativas para reformar el régimen jurídico de importantes impuestos (I.R.P.F., Sociedades) e incluso del régimen general del sistema tributario (nueva Ley General Tributaria).

Se observa, pues, un vertiginoso ritmo de desenvolvimiento en prácticamente todos los asuntos sociales o económicos, tal y como, en agudísima percepción explicó hace algún tiempo Toffler en su célebre libro el *Shock del Futuro*. Nada mejor para simbolizar esta innovadora realidad que pensar en las técnicas puestas en circulación por la *Sociedad de la información*, de modo principal *internet*¹². Esta realidad hace que

8 “Supuesta nuestra ignorancia de la uniformidad en el movimiento de la vida política es siempre posible considerar un momento estático de esta vida para analizar la uniformidad financiera de tal momento”. Pero es necesario precisar más aún: “Como la vida política es un devenir de cada mes, de cada día, nosotros deberíamos determinar con extrema exactitud las condiciones políticas de un período brevísimo y determinar entonces la uniformidad financiera característica de tal ambiente. Sólo así podremos obtener resultados rigurosamente seguros y válidos en el ámbito estrechísimo de aquellas premisas”, cfr. FASIANI, *Principios de Ciencia de la Hacienda*, p. 35.

9 Véase el capítulo I, “Una Administración Pública al servicio de los ciudadanos”, del *Libro Blanco para la mejora de los Servicios Públicos*. La cita está tomada de la p. 2 de dicho capítulo.

10 Cfr. JAVIER MENDOZA MAYORDOMO, “Técnicas gerenciales y modernización de la Administración pública en España”, p. 269.

11 Según la OCDE la expresión economía del saber revela una toma de conciencia del protagonismo del saber y la tecnología en el crecimiento económico. Sobre la economía del saber puede leerse el artículo de ÉLIES FURIÓ-BLÁSICO, “La economía del saber en el desarrollo económico regional de España” *passim*.

12 Véase el interesantísimo análisis de JAVIER BARNÉS en el artículo “Una reflexión introductoria sobre el Derecho Administrativo y la Administración Pública de la Sociedad de la Información y el Conocimiento”; en especial sobre la Sociedad de la Información consúltense las pp. 72 a la 76.

sea certísimo que la Administración Pública deba adoptar un comportamiento *pro-activo* antes que reactivo, para cuyo fin tiene que aprehender cabalmente las interioridades de una realidad en donde se trasluce un conturbante presente y un futuro por constitución incierto¹³.

No obstante, como dijo un sabio francés, “el que quiere limitarse al presente, a lo actual, no comprenderá lo actual”; por ello, nuestro estudio ha de ser “histórico” por partida doble: por un lado, en cuanto se localiza en un ámbito histórico determinado; y por otro lado, en cuanto rastrea también el decurso temporal de la institución administrativo tributaria, institución que sigue estando atravesada por los imperativos de recrecimiento de la recaudación, de lucha sin cuartel contra el fraude fiscal, de mejoramiento de la gestión ofrecida a los ciudadanos, de aplicación de los avances tecnológicos a su actividad, o de utilización de la forma más idónea posible de los recursos humanos y materiales disponibles.

¹³ Véase la Introducción al *Libro Blanco para la mejora de los Servicios Públicos*. También puede consultarse a SALVADOR RUIZ GALLUD en “La modernización de la Administración tributaria”, p. 383.

PRIMERA PARTE

PLANTEAMIENTO DEL TEMA DE LA
INVESTIGACIÓN: EL PROBLEMA DE LA
INSTITUCIONALIZACIÓN ORGÁNICA DE LA
ACTIVIDAD TRIBUTARIA CON ESPECIAL
REFERENCIA A LA COMUNIDAD AUTÓNOMA
DE ANDALUCÍA

SECCIÓN PRIMERA.
**REFLEXIONES SOBRE LA EXTRACCIÓN
PÚBLICA DE LA RIQUEZA EN EL ESTADO
SOCIAL Y DEMOCRÁTICO DE DERECHO
CON UNA PARTICULAR ATENCIÓN HACIA
LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE
ANDALUCÍA**

II.

IDEAS GENERALES

“Puesto que los gastos públicos existen hay que cubrirlos con impuestos”
GASTÓN JÉZE

“Las ideas de los economistas y de los filósofos políticos, tanto cuando son acertadas como cuando son erróneas, son más poderosas de lo que generalmente se cree. Realmente, el mundo está gobernado por pocas cosa más. Los hombres prácticos, que se creen libres de toda influencia intelectual, son generalmente esclavos de algún economista difunto. Los locos instalados en el poder, que oyen voces en el aire, formulan ideas frenéticas tomadas de algún escritor anticuado. Estoy seguro de que el poder de los intereses creados se exagera mucho, comparado con la invasión gradual de las ideas. No es verdad inmediatamente sino tras cierto intervalo; porque en el campo de la filosofía económica y política no son muchos los influidos por nuevas teorías, después de cumplir veinticinco o treinta años; por lo cual no es probable que las ideas que los funcionarios y los políticos e incluso los agitadores aplican a los hechos corrientes sean las más nuevas. Pero pronto o tarde, son las ideas, no los intereses creados las que pueden producir cambios venturosos o nefastos”.

JOHN MAYNARD KEYNES

2. Las ubicuas necesidades públicas.

Las sociedades humanas se cualifican negativamente por ser sociedades *necesitadas*, es decir, repletas de privaciones¹⁴ que deben ser orilladas en mayor o menor medida con los recursos que la propia sociedad sea capaz de engendrar¹⁵. L. Robbins explicó en términos económicos que la necesidad se define por su relación con la escasez. Como concepto relacional de las nociones de necesidad y escasez de recursos disponibles se maneja el concepto de *capacidad económica*¹⁶. Por ello, la situación denominada por la teoría económica de éxtasis o de saciedad resulta utópica en materia de políticas públicas. No es extraño por ello que las corrientes subjetivistas económicas reputen a la necesidad como la *última ratio* de la producción de los bienes y servicios. Y como quiera que en las sociedades contemporáneas de economía mixta no sólo coexisten sino que conviven incontables capitalismo particulares con

¹⁴ Por amor al rigor no debe caerse en el frecuente error de confundir el concepto de "privación" con el de "carencia". La carencia alude a cosas que por razones que se escapan de mis facultades o naturaleza "no tengo"; en cambio, la "privación" se refiere a cosas de las cuales "estoy privado", o incluso en ocasiones "despojado", pero a las que puedo tener acceso si la situación social agrupa las condiciones necesarias para ello. Véase la aguda meditación de JULIAN MARIAS en "Sobre la justicia" en *La justicia social y otras justicias*, pp. 15 y 16.

¹⁵ W. ROPKE escribió: "Por constituir la regla general los bienes económicos y no los libres, nuestra vida es en cada momento un conjunto de deliberaciones y resoluciones cuya meta es lograr un equilibrio relativamente satisfactorio entre nuestras necesidades ilimitadas y los medios limitados de que disponemos para satisfacerlas. Se sobreentiende que la escasez de los bienes económicos no debe confundirse con una rareza objetiva, sino que refleja la desproporción entre las disponibilidades y nuestras necesidades subjetivas". *Introducción a la Economía Política*, p. 21.

¹⁶ El INFORME CARTER, tomo II, ensayó una muy completa conceptualización de la capacidad económica como producto final de tres sumandos: "1. El valor comercial de los bienes y servicios utilizados por la unidad de imposición en el transcurso del año para satisfacer sus propias necesidades (consumo). 2. El valor comercial de los bienes y servicios donados a otras unidades de imposición en el transcurso del año (donaciones). 3. El cambio experimentado en el transcurso del año en el valor comercial de los activos netos ahorrados por la unidad de imposición (ahorros, cambios normales en el valor neto de cambios de patrimonio)", p. 25. Aplicando el concepto de bien económico escaso a la definición de la capacidad económica del INFORME CARTER, tomo II, JOSÉ LUIS PÉREZ DE AYALA expone la siguiente fórmula: "capacidad económica = valor monetario bienes disponible / valor monetario bienes suficientes para cubrir propias necesidades", "Las cargas públicas: principios para su distribución..", p. 95. En relación con el principio de la capacidad tributaria, el INFORME CARTER habla de una capacidad económica *discrecional*, definida como "a), la capacidad económica global que permite a la unidad tributaria procurar los bienes y servicios que le son necesarios; menos, b), la capacidad económica necesaria para permitir a la unidad tributaria mantenerse a un nivel de vida razonable en comparación al de otras unidades", pág. 36. La abstracta capacidad económica se suele cuantificar en la noción de *esfuerzo fiscal*. Como índice para evaluar los resultados de un sistema impositivo es la relación por cociente entre los impuestos y la capacidad impositiva: $E = \text{impuestos} / \text{capacidad impositiva}$. Se trata de un indicador más sugestivo que la presión fiscal. Obviamente, el problema es cómo calcular el numerador y el denominador. Sobre el particular legión de estudiosos han elaborado índices de esfuerzo fiscal (Bahl, Franz, Bird, Lotz, Shin, Tanzi o R. Calle en España). Véase a ENRIQUE LANGA y JOSÉ MARÍA GARAZÁBAL *Diccionario de Hacienda Pública*, p. 88. Sin embargo, la capacidad económica si se observa con perspectiva no es sino el último tramo de una corriente que nace en el universo de la renta en sentido económico, transcurre por la galaxia de la renta en sentido legal. Véamoslo sucintamente. La *renta en sentido económico* es un concepto que integra a) la *renta bruta ajustada* (los rendimientos monetarios y no monetarios, rendimientos imputados y autoconsumo, rendimiento de bienes duraderos de consumo, ganancias de capital e incrementos patrimoniales) y b) los gastos deducibles (gastos de explotación y los gastos personales y familiares); la *renta legal*, que se refleja en los distintos tipos de renta imputadas en el IRPF con determinadas exclusiones como los rendimientos imputados al autoconsumo, los bienes duraderos de consumo, las ganancias de capital no realizadas o ciertos incrementos de patrimonio. Se aceptan como gastos deducibles los gastos de explotación y se limitan muy estrictamente los gastos personales y familiares y, por último, la *renta gravada* en la que son reseñables la imperfección de los métodos de estimación, la mayor o menor presión fiscal y la especial protección que la Hacienda Pública dispensa a determinados grupos o fuentes de riqueza. Las rentas gravadas pueden ser salariales (dependiente o no dependiente) y no salariales (rendimientos dimanantes del capital o de la empresa). Véase el cuadro 4.3 (p. 436) del libro de ENRIQUE FUENTES QUINTANA *Las reformas tributarias en España. Teoría, historia y propuestas* de dónde proceden estas ideas.

un capitalismo colectivo, cabe establecer que así como los bienes privados traen causa de necesidades privadas, los bienes públicos dan razón de las necesidades públicas. Será menester explicar esto con algún rigor.

La necesidad reclama una asignación de recursos para colmarla; pero la cuestión es vidriosa hasta el extremo porque se parte del pie forzado de que el ser humano es un *homo oeconomicus* que guía sus pasos como norma general agujijoneado por el lucro egoísta¹⁷. Sin embargo, desde una perspectiva institucional la noción del *homo oeconomicus* pierde relevancia: los humanos son considerados como seres complejamente interrelacionados, pero no meramente por razones económicas o jurídicas; existen unos fundamentos de comportamiento social que anidan más o menos implícitamente en todos y cada uno de los seres humanos. Desde esta óptica “se define a la institución como una construcción de la mente humana para reflejar un sistema coherente de normas compartidas que ordenan interrelaciones individuales en situaciones que se repiten”¹⁸. Estas relaciones se rigen esquemáticamente de acuerdo con unos modelos básicos de convivencia¹⁹:

PRESUPUESTOS			
FORMAS BÁSICAS DE RELACIONES	HUMANOS SUBYACENTES	PUNTO DE REFERENCIA	PROPÓSITOS EN LOS NEGOCIOS
Estimativo aritmética	Lo económico	El precio	Intercambio
Reflexiva	Lo espiritual	Los textos (normas)	Redistribución
Espontánea	Lo social	El status (posición)	Reciprocidad

¹⁷ Se nos explica que cabe distinguir tres fuerzas motivantes en los individuos: *extrínseca* (resultado esperado de la acción en el entorno), *intrínseca* (valoración atribuida a la acción en sí misma), y *trascendente* (consecuencia de la acción sobre los demás individuos). Véase ANTONIO ARGANDOÑA RAMÍZ “¿Qué es la economía?”, p. 18. Pues bien, la teoría de la elección pública explicada por la Escuela de Virginia se fundamenta en la hegemonía motivadora del individualismo. Hablamos del “*homo oeconomicus*”: la función de utilidad individual que busca el bienestar económico de cada ciudadano gobierna el proceso de decisión política: no existe una función de bienestar social como ley general. De modo excepcional, no obstante, la Escuela de Virginia admite que cabe que intervengan en el proceso de elección pública motivaciones ajenas a la función de utilidad individual, es decir, motivaciones que demanden el interés general. Hablaríamos entonces del “homobenevolente”. Pero su referida incidencia excepcional no permite elaborar a partir de él un análisis explicativo-predictivo que describa la realidad. Véase FERNANDO TOBOSO “El papel del homoeconomicus en la teoría positiva de la elección pública”, pp. 335 y siguientes. También del mismo autor, “Una teoría de las instituciones y procesos políticos metodológicamente individualistas. El programa de investigación de la escuela de la “Public Choice”, pp. 282 y siguientes.

¹⁸ Cfr. SVEN-ERIK SJÖSTRAND “On the Rationale behind “irrational institutions”, p. 1.011.

¹⁹ Cfr. SVEN-ERIK SJÖSTRAND “On the Rationale behind “irrational institutions”, p. 1.023.

Sobre este *prius* operan como instituciones que asignan los recursos la familia o la economía doméstica, el mercado como mecanismo de ordenación entre la oferta y la demanda, el Estado según los principios de la economía pública, y residualmente las organizaciones religiosas y filantrópicas sin ánimo de lucro²⁰. Obviamente, las más relevantes son el mercado y el Estado. El mercado determina la frontera de las posibilidades de producción de unos bienes, los privados, cuyo consumo por una persona hace imposible que pueda ser consumida por otra. Los precios tienen la voz cantante. De acuerdo con esto, el particular pugnará por satisfacer sus necesidades individuales. Por el contrario, el Estado le ofrece a la ciudadanía un producto particular, el bien público, es decir, aquel bien cuyo consumo por una persona hace posible que sea consumido por otra. Dicho bien es fruto de una "elección pública". Por ello, los economistas afirman que las curvas de demanda de un bien público se suman verticalmente; mientras que las curvas de demanda de un bien privado se suman horizontalmente²¹.

Nuestra atención va a recaer sobre las *necesidades públicas*. Un eximio hacendista italiano, Grizziotti, describió hace muchos años a las necesidades públicas de la siguiente manera: "Pueden referirse a necesidades fundamentales de la vida del Estado, a necesidades universalmente sentidas, a fines comunes presentes o futuros, en forma que no puede ser determinable el grado de la sensibilidad de estas necesidades por parte de los individuos aislados que constituyen el Estado. En este último caso, las necesidades públicas son indivisibles e incommensurables y solamente el arbitrio, conexo a la valoración subjetiva del Estado, puede resolver el problema de repartir el costo del gasto necesario para proveer a estas necesidades indivisibles e incommensurables entre generaciones y categorías de contribuyentes. Pero las necesidades públicas pueden corresponder a necesidades no fundamentales a la vida del Estado, a necesidades particulares de determinados grupos o individuos, a fines

²⁰ SVEN-ERIK SJÖSTRAND afina más esta clasificación institucional distinguiendo entre un punto de vista racional (tendríamos el mercado y las empresas), y una perspectiva irracional (tendríamos los movimientos sociales, las asociaciones, los círculos, es decir, grupos de personas que comparten intereses comunes, y el clan familiar); cfr. "On the Rationale behind 'irrational' institutions", p. 1.007.

²¹ En la distinción entre necesidades privadas y públicas no se trasluce en rigor ninguna diferencia de naturaleza entre unas y otras necesidades, ni por razón de sujeto (en última instancia las necesidades son vividas por los individuos), ni por razón de contenido (siempre aluden a la insatisfacción de los individuos). Por ello, la clasificación más exacta es la que se realiza atendiendo a la *vertiente asociativa* de los seres humanos. Desde tal óptica, E.R.A. Seligman clasificó tres tipos de necesidades humanas: a) *separadas* (las que se satisfacen aisladamente); b) *recíprocas* (se satisfacen a través de un intercambio de acciones complementarias); c) *comunes o mutuas* (solventadas mediante acciones asociadas entre los sujetos). Aunque en la realidad de las cosas es harto frecuente que este tipo de necesidades estén interconectadas. Para nuestro estudio tienen especial relieve las necesidades comunes o mutuas. Precisamente, de aquí arranca el célebre análisis del "grupo público" de Seligman. Véase el estudio que de esta temática lleva a cabo JOSÉ MARÍA NAHARRO MORA en sus *Lecciones de Hacienda Pública (principios generales)*, tercera edición, pp. 10-12. También puede consultarse a JOSÉ LUIS PÉREZ DE AYALA "Teoría de los bienes públicos, asignación de recursos y justicia fiscal", pp. 20 y siguientes.

puramente individuales. También en este caso es siempre el prudente arbitrio del Estado el criterio decisivo para determinar los medios idóneos y oportunos para la satisfacción de tales necesidades (...). En todo caso, el criterio político es decisivo para el reparto de los gastos inherentes a la satisfacción de las necesidades públicas, cualquiera que pueda ser la naturaleza y su grado de conmensurabilidad y divisibilidad”²². Apuntemos los siguientes rasgos esenciales de las necesidades públicas:

a) Son *indivisibles*: precisamente porque su fruto, los bienes públicos no son, como ya hemos visto, objeto de concurrencia competitiva en su disfrute. Ello sin embargo, puede implicar que haya ciudadanos que puedan consumir un bien público dado sin pagar nada a la administración pública oferente del mismo. Nos referimos a los “parásitos” (*free riders* en inglés).

b) Son *no individualizables*: porque van dirigidas a la colectividad *in genere*, esto es, a una pluralidad indeterminada de ciudadanos.

c) Se *consolidan* una vez satisfechas; es decir, su provisión crea en la conciencia colectiva la creencia de que se trata de una especie de derecho adquirido indisponible por el gestor de la “cosa pública”.

Una *perspectiva histórica* del asunto nos enseña cómo la conceptualización de las necesidades públicas tiene un carácter contingente, pues dependerá la misma del momento histórico en que posemos la atención²³. No es sólo que hasta bien entrado el siglo XX el Estado mostrara un semblante *neutrale et agnostico*, sino es que, además, el Estado contemporáneo ha asumido como título mayestático la *soberanía económica* (*cuius regio eius oeconomia*), frente al *cuius regio eius religio* de los siglos XVI y XVII, o el *cuis regio eius natio* del siglo XIX²⁴. Entra así en el campo de visión de nuestra retina el llamado por los autores alemanes “Estado de procura existencial”

²² Cita tomada de su obra *Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda*, pp. 49 y 50.

²³ “Todos los conceptos, ideas y palabras poseen un sentido polémico. Se formulan con vistas a un antagonismo concreto, están vinculados a una situación concreta cuya consecuencia última es una agrupación según amigos y enemigos y se convierten en abstracciones vacías y fantasmales en cuanto pierde vigencia esa situación. Palabras como estado, sociedad, clase (...), Estado de Derecho, resultan incomprensibles si no se sabe a quién en concreto se trata en cada caso de afectar, combatir, negar y refutar con tales términos”; cfr. CARL SCHMITT *El concepto de lo político*, pp. 60 y 61.

²⁴ ASSAR LINDBECK en su *Desigualdad y Política Redistributiva* escribió: “En cierta medida, el poder económico está relacionado con los derechos de propiedad existentes en un sistema económico, es decir, los derechos de acumular y disponer de los activos físicos y financieros (capital). No obstante, es importante observar que el contenido de los derechos de propiedad en contraste con la propiedad formal de los activos, está en la actualidad mucho más restringido que hace unas décadas”, p. 13.

(*Daseinvorsorge*)²⁵. Un autor español ha condensado clarivamente el significado de este tipo de organización política: el Estado tradicional tenía la encomienda de proteger a la sociedad del Estado; en el Estado social por el contrario se trata de proteger a la sociedad por medio de una acción del Estado²⁶, que posibilite el destierro del subconsumo social mediante un repertorio de políticas públicas que insuflen aliento de protección social a los consumos que no pueden ser productivos. Es conveniente entender esto rectamente.

El alumbramiento de la forma jurídica de estado tal y como la conocemos hoy caracterizada esencialmente por el dato formal de la sumisión al principio de legalidad²⁷, adoptó en el primer jalón de su existencia la fisonomía del llamado Estado Liberal Democrático de Derecho que respiraba a pleno pulmón una atmósfera individualista que daba por sentado que una cosa era el Estado y otra totalmente distinta la sociedad civil. Adam Smith lo expresó de la siguiente manera: “La Administración Pública y el negocio privado son cosas distintas que deben estar separadas. La esfera privada se declara autónoma respecto de la pública. Esta nueva esfera autónoma, que aparece en la sociedad y se libera de las garras de la burocracia estatal, tiene sus bases en la propiedad privada”.

Este principio de legalidad como veremos operó muy relevantemente en el terreno tributario, coadyuvando a que los principios de generalidad y capacidad contributiva quedaran revestidos de una profunda unidad sistemática²⁸.

²⁵ El término *Daseinvorsorge* se enmarca en la construcción que hizo FORSTHOFF de la Administración Pública. Como estudió LORENZO MARTÍN RETORTILLO en el artículo “La configuración jurídica de la Administración y el concepto de *Daseinvorsorge*”, se trata de una palabra compuesta de tres raíces distintas, *sorge* (cuidado, dedicación); *vor* (proposición que denota la idea de precedencia. Antepuesta a *sorge* expresa conjuntamente el significado de cuidado preventivo); *dasein* (alude a la propia existencia humana) p. 37. “Su conjunto nos da la idea de preocupación por la existencia humana, de procuración de los presupuestos vitales, o mejor aún, superando la traducción estrictamente literal para referir su contenido, la idea de asistencia vital o de prestaciones vitales”, p. 38. “Este concepto de *prestaciones vitales* cobra su máxima importancia en cuanto se formula como un recurso, como un verdadero ardid necesario para poder asegurar a cada ciudadano la protección, toda la protección que el Derecho Público puede concederle”, p. 46.

²⁶ Cfr. GARCÍA Pelayo en *Las Transformaciones del Estado Contemporáneo*, p. 1.604.

²⁷ Pese a sus numerosas imperfecciones, el esquema general del Estado de Derecho se debe seguir empleando porque “constituye una conquista histórica irreversible”, ELÍAS DÍAZ *Estado de Derecho y Sociedad Democrática*, p. 27. El Estado de Derecho gravita sobre cuatro principios definidores: el principio de *rule of law*, el principio de división de poderes; el principio de sumisión de la acción administrativa a la legalidad con revisión jurisdiccional; y por último, el principio de reconocimiento de un estatuto de derechos y libertades fundamentales garantizados por el ordenamiento. Desde un punto de vista idealista se ha explicado que “el Estado de Derecho es la forma única posible de Estado ético, esto es, de Estado que contiene un valor de *eticidad*”, ya que viendo al ser humano como *suorum actuum dominus* la proyección de su socialidad impersonal en un Estado que pertenece al Derecho equivale a postular su esencia ética puesto que cuando algo es ético también es jurídico; cfr. LUIS LEGAZ y LACAMBRA “El Estado de Derecho”, pp. 19-32. La cita está entresacada de la p. 32.

²⁸ Cfr. XAVIER ALBERTO “Tipicidad y legalidad en el Derecho Tributario”, p. 1.268.

Sin embargo, este nuevo experimento jurídico coincidió temporalmente con una revolución industrial que provocó transformaciones sociales desconocidas hasta aquel entonces. Se empezó a hablar en aquella época de la “*cuestión social*”. La fuerza de los hechos va a imponer una paulatina corrección del modelo liberal mediante la institucionalización del subyacente conflicto industrial a través de la función interventora del Estado. Brota entonces en un primer momento el llamado régimen administrativo del servicio público, que en nuestro país se manifestó de forma original en la idea de fomento. El abstencionismo estatal seguía latente, pero las economías de guerra (Primera y Segunda Guerra Mundiales), la crisis de 1929, las nuevas teorías económicas (señeramente la puesta en circulación por Keynes), el acceso al poder político de los partidos de izquierda, los cambios provocados en los sistemas de producción por la automatización, que darán pábulo a la “norma de consumo de masas” (el equipamiento tipo, *standard package* según Riesman), etc. terminarán por dar al traste con dicho abstencionismo, emergiendo el Estado de Bienestar Social a finales del decenio de 1940²⁹. Desde ese momento, la función del Estado u su derecho, expresada en el famoso pacto keynesiano asimétrico entre capital y trabajo, radica en crear y salvaguardar unos fundamentos para el desenvolvimiento existencial de los ciudadanos no sólo de índole material, sino también espiritual (pensemos en el acceso a la educación y la cultura), enderezados todos hacia la armonía económico y social, tanto individual como colectiva. Por ello, es constitutivamente característico del Estado de Bienestar la *nacionalización de la protección social*³⁰. Nacionalización que toma su savia de un sistema tributario avanzado³¹. Aplicada a tal misión, la justicia, como veremos más adelante, deviene en justicia legal material³².

29 Los elementos constitutivos del Estado de Bienestar fueron medularmente los siguientes: a) el abandono del mito del presupuesto equilibrado tributario de la concepción neutral del gasto público; b) las galopantes necesidades de financiación de un sistema público de seguridad social; c) la financiación a través de los capítulos presupuestarios de un muy completo sistema de servicios sociales; d) una recurrente política pública basada en las subvenciones; y e) una política laboral articulada a través de los convenios colectivos. Cfr. JUAN VELARDE FUENTES “Consideraciones sobre la crisis del Estado de Bienestar”, p. 15.

30 Cfr. ENRIQUE MARTÍN LÓPEZ, “La crisis del Estado de bienestar”, p. 162.

31 “(...) La efectiva materialización de los derechos sociales requiere de la pertinente financiación tributaria, que al tiempo que genera recursos presupuestarios públicos, tiene que mantener la capacidad de generación de beneficios económicos para la retroalimentación de los capitales privados”, cita de ÁNGEL SÁNCHEZ BLANCO “La Agencia Estatal de la Administración Tributaria, atipicidad jurídica y determinismo de lo residual como expresión de la crisis del modelo organizativo de las Administraciones Públicas” en *Administración Institucional, libro homenaje a Manuel Francisco Clavero Arévalo*, p. 761.

32 El calificativo de social “quiere ahí hacer referencia, se dice, a la corrección del individualismo clásico liberal a través de una afirmación de los llamados derechos sociales y de una realización de objetivos de justicia social (...). Y paralelamente actúa como meta la consecución de un bienestar social que configura precisamente al Estado Social de Derecho como *Welfare State* y como estado material de Derecho frente al carácter meramente formal, que no muy fundadamente se atribuye a la fórmula institucional del liberalismo (...). En definitiva, lo que se viene a poner ahora en tela de juicio es la eficacia del liberalismo clásico como sistema capaz de resolver los difíciles y complejos problemas que en el marco de una moderna sociedad industrial se plantean tanto con respecto de la expansión y desarrollo económico de la acción ejecutiva y administrativa de los órganos de gobierno. La cultura de las masas, la planificación, incluso capitalista, la sociedad de consumo, el constante progreso de la técnica, etc., son hechos y problemas que no parecen encontrar sufi-

Desde hace algunos lustros sin embargo es sólito hablar de la “crisis del Estado de bienestar”³³. Los datos que le dan patencia son: el estancamiento demográfico, un notabilísimo incremento en la esperanza de vida que ha tenido enorme impacto en el erario público (pensemos en las prestaciones para la jubilación y en los gastos de asistencia sanitaria), las reiteradas crisis energéticas que han tenido consecuencias adversas sobre el control de la inflación, la paulatina quiebra de la vigencia social acerca de la solidaridad de las cargas públicas, la emergencia de nuevas formas de pobreza etc.³⁴ Ahora bien: al lado de estos fenómenos en nada halagadores debe traerse a colación otro destacable hecho producido por esta crisis que estamos glosando: la aparición de una especie de *nuevo corporativismo de índole democrática* basado en el importante protagonismo que le es dado desempeñar a los ciudadanos en la vida pública³⁵. La relevancia de este hecho social es enorme: piénsese que este corporativismo democrático ha hecho posible el tránsito del “Estado de Bienestar diferenciado”, basado en Keynes y Beveridge al “Estado de Bienestar integrado” (Mishra); “la economía deja de estar regulada exclusivamente desde la demanda, para regularse también desde la oferta de modo que se busca un amplio consenso social en un amplio abanico de temas económicos”. Como consecuencia, “el Estado benefactor o protector ha llevado a cabo (...) la ingente tarea de humanizar en buena parte, las estructuras de la sociedad industrial, rompiendo el rígido imperio de la razón económica, lo que podríamos llamar el imperativo categórico de la razón económica”³⁶.

 ciente solución a través de los instrumentos y procedimientos típicos del Estado Liberal”; cfr. ELÍAS DIAZ, *Estado de Derecho y Sociedad Democrática*, pp. 84 y 85. Hablamos, pues, recurrentemente de Estado de Bienestar. Ahora bien, aunque parezca una obviedad, ¿sabemos intuir el significado del concepto de *bienestar*? ENRIQUE TIERNO GALVÁN penetró juiciosamente en dicha significación. “En principio, el retroceso de la enfermedad y las mayores garantías ante la muerte; cuando el occidental dice bienestar dice también garantías de buena salud. En segundo lugar, bienestar significa descenso del mínimo de las dificultades de los instrumentos; esta actitud, que es al mismo tiempo un elemento básico del bienestar, puede llamarse con el nombre genérico de comodidad. En tercer lugar, el bienestar significa un nivel de consumo suficiente para que la conciencia de clase no sea *mauvaise conscience*. El ámbito del bienestar exige que aquello que en general se entiende que son necesidades primarias y secundarias queden cubiertas para todos con un mismo índice de eficacia. En cuarto lugar, significa un nivel de consumo estético y de ocio semejante al menos en los niveles mínimos. En quinto lugar, finalmente, el bienestar significa confianza en los poderes de este mundo”, *Anotaciones a la Historia de la Cultura Occidental en la Edad Moderna*, pp. 318 y 319.

³³ A principios de la década de los ochenta la OCDE convocó una conferencia intergubernamental para tratar sobre la crisis del Estado de Bienestar. La publicación de los resultados de dicha reunión se intituló “El Estado protector en crisis”.

³⁴ JUAN VELARDE FUENTES en su artículo “Consideraciones sobre la crisis del Estado de Bienestar”, pp. 23 y 24, hace una diagnosis de las patologías del Estado de Bienestar como resultado de la acción conjunta de: la caída de las cotizaciones que nutren a las prestaciones de la Seguridad Social; las políticas de restricción del gasto público; la consideración de la financiación de las prestaciones sociales como instrumento al servicio de la mejora de la competitividad exterior mediante la reducción de costes; el colapso de las utopías; la aplicación al sector público de las enseñanzas de la teoría de la *public choice*, pero haciendo hincapié en la iniciativa privada; el envejecimiento de la población; las políticas de coordinación de la Unión Europea que no han sido cuidadosas con las realidades que estamos inventariando; y por último, “los ricos pueden sacar más provechos que los pobres de los servicios aparentemente universales del Estado de Bienestar” (Julían La Gran y Robert E. Goodin).

³⁵ Sobre el corporativismo puede verse el estudio de YVES MÉNY y JEAN CLAUDE THOENIG, “Políticas públicas y teoría del Estado”, pp. 90 a 97.

³⁶ Citas tomadas de ENRIQUE MARTÍN LÓPEZ, “La crisis del Estado de bienestar”, pp. 173 y 174.

En la hora presente, se están produciendo trepidaciones trascendentales por causa del fenómeno de la mundialización, en donde los ámbitos nacionales se están revelando por una parte como un espacio garantista de la prosperidad de determinados países salvaguardado por unas fronteras jurídicas. Pero de otro lado, ha interesado a la política tributaria fundamentalmente porque la sensible elasticidad que tiene el pago de los impuestos, habida cuenta de que el sistema de gases impositivos alicuotas y beneficios fiscales suelen ser disímiles entre los distintos países, estimula la migración de las corrientes de trabajo y capital. Por esta razón están proliferando planificaciones tributarias internacionales que protegen a las naciones más prósperas. Pero sobremanera interesa apuntar que el fenómeno de la mundialización tiene el efecto añadido insertar en él con especial incidencia a los ámbitos regionales y locales. Se habla por ello de *glocalización*³⁷, para significar que la política se hace cada vez más regional o local. Se ha dicho que este fenómeno recuerda en cierta forma al modelo de las ciudades hanseáticas de la baja Edad Media³⁸.

Desde luego, la propia ciencia de la Hacienda Pública ha estado involucrada en estos avatares. Su enfoque tradicional no paró mientes en el capítulo del gasto público. De hecho, la noción de gesto público era una noción peyorativa que hacía referencia a algo improductivo. Por ello, se deformó el concepto impositivo, llegándose a la creencia del “impuesto como granizo” según gráfica expresión de Luigi Einaudi. Como es fácilmente comprensible, el ímpetu expansivo de las nuevas políticas públicas tumbó esa insostenible visión del quehacer financiero de la Administración Pública. Todavía más: el gasto público ha llegado a adquirir un perfil tan sobresaliente que cabe afirmar que es precisamente en el campo del gasto público en donde se entablan los envites sociales y políticos más encarnecidos so capa de alcanzar el reparto de los beneficios más provechoso comunitariamente, pues de siempre se ha caracterizado al capítulo del gasto por la aplicación del principio de trato desigual³⁹.

La teoría del gasto público tanto desde el punto de vista del beneficio como de la capacidad de gasto, ha sido tradicionalmente parasitaria de la *teoría de la utilidad marginal*⁴⁰. De acuerdo con ello, se arranca de la noción hedonista de *homo finantia-*

³⁷ “Glocalización” es un neologismo puesto en circulación en las estrategias comerciales japonesas y que fue acogido con entusiasmo por importantes geógrafos británicos.

³⁸ Puede verse sobre este tema el estudio de LUIS ALONSO y FRANCISCO CONDE “Las paradojas de la globalización: la crisis del Estado del bienestar y las regiones vulneradas”, pp. 95 a 121.

³⁹ Cfr. GEOFFREY BRENNAN y JAMES M. BUCHANAN, *El Poder Fiscal. Fundamentos analíticos de una constitución fiscal*, p. 206.

⁴⁰ Cfr. BERNARD P. HERBERT *Hacienda Pública Moderna. Estudio de la actividad económica del sector público*, p. 101.

rius, esto es, el contribuyente, se explica, deambula por el espacio de los gastos públicos y de los ingresos, según el ritmo que le va marcando el máximo placer que le sea posible obtener del disfrute de los bienes públicos, y paralelamente el mínimo sacrificio que pueda provenir de las cargas de la exacción fiscal⁴¹. De ahí que se haya hablado de una “hacienda del valor”. Esta “hacienda del valor”, a la que se enrolaron las huestes de la doctrina económica clásica de los siglos XVIII y XIX, postula una concepción del beneficio como un equilibrio entre los ingresos y los costes marginales. Rememórese por ejemplo a Jeremy Benthan (1748-1832), quien ideó un sistema de ética social cimentado en los pares antinómicos placer/dolor, bondad/maldad. De acuerdo con ello, para justipreciar la moralidad y eficiencia de las actividades públicas con trascendencia financiera (prácticamente todas) hay que hacer simplemente “un cálculo feliz”, según el cual, “podrían evaluarse los beneficios de las políticas fiscales públicas en términos de la felicidad aportada a la sociedad”. Esta aproximación se fue desarrollando por autores como Antonio de Viti (teoría del “estado cooperativo”), Knut, Wicksell o Erik Lindahl. Todos arrancan del principio de *perecuación*, que ya había sido expuesto por Hobbes: *aequalitas rationis inter onera publica et beneficia*. De entre ellos, el más interesante quizá sea Erik Lindahl, padre de la “teoría del cambio voluntario” (1919). De acuerdo con esta teoría, el pago de los tributos y la adquisición de los bienes públicos no se diferencian en lo sustancial de la elección de los bienes privados en el mercado por un precio. Técnicamente, plasma la cuestión del reparto de la carga tributaria con una notable finura técnica, según un esquema que recuerda el construido por la teoría económica para estudiar el fenómeno del monopolio bilateral⁴².

La concepción de la capacidad de pago, ya estudiada por Adam Smith, ha sido cultivada por Abba Lerner, Edgeworth (teoría del mínimo sacrificio), A.C. Pigou y Hugh Dalton. Esta visión del tema funda su idiosincrasia en la vertiente de los ingresos desdeñando los gastos al hacer cuestión del siguiente problema: ¿cómo se puede hacer funcionar a la financiación pública con el mínimo sacrificio?⁴³. A título de muestra traemos a colación la denominada “teoría del bienestar” de C. Pigou. Para este ilustre representante de la Escuela de Cambridge, el bienestar puede expresarse en dos proposiciones nucleares: a) que las parcelas o segmentos en que se

41 “El contribuyente que desarrollaría una actividad tal que los gastos públicos le proporcionarían el máximo de placer, y las cargas correspondientes el mínimo sacrificio”, cita de G. DEHOVE expuesta por JOSÉ LUIS PÉREZ DE AYALA en su “Estudio Preliminar”, pp. 24 y 25, a *Los presupuestos científicos de la Hacienda Pública* de EMANUELE MORSELLI.

42 Cfr. JOSÉ LUIS PÉREZ DE AYALA “Estudio Preliminar” a la edición española de *Los presupuestos científicos de la Hacienda Pública* de EMANUELE MORSELLI, p. 24.

43 Cfr. JOHN C. WINFREY, *Hacienda Pública. Elecciones colectivas y la Economía Pública*, p. 89.

descompone el bienestar son estados de conciencia; y b) que la noción de bienestar se inserta en la categoría del más y del menos. Este modo de ver las cosas se apoya en primer lugar, en que los incrementos de renta real y los incrementos de bienestar o satisfacción se cohonestan; y en segundo lugar, que la transferencia de la renta monetaria de los ricos a los pobres aumenta el bienestar o satisfacción global de la comunidad nacional. Dicha satisfacción se revela en el contenido del dividendo nacional, entendiéndose por tal el flujo circular de bienes y servicios después de deducir lo exigido para el mantenimiento del capital⁴⁴.

El enfoque marginal que acabamos de perfilar en simple apuntamiento dio razón torcidamente del problema de la extracción pública de la riqueza. Al cimentarse en el concepto subjetivo del valor no alcanzó a comprender que la política pública fiscal no es subsumible en las valoraciones subjetivas de sus destinatarios por una razón que de tan puro elemental pasó por alto: que las necesidades públicas son de esencia indivisibles y no individualizables⁴⁵; además, este enfoque marginal es esencialmente *condicional*, ya que plantea la utilidad generada en cada individuo por disponer de una unidad más de ingreso; sin embargo, la necesidad pública basándose como se basa en la suma de las utilidades de todos los ciudadanos resulta intrínsecamente *incondicional*⁴⁶. De ahí que no sea posible cuantificar con precisión la existencia o inexistencia de utilidad; y desde luego, el problema de la equidad distributiva queda indescifrado⁴⁷. En resumidas cuentas, “no existe una *ecuación singular* entre impuesto y servicio público. Existe, empero, una ecuación global entre el monto de las entradas y el complejo de los servicios públicos”⁴⁸. Pero, además, el enfoque marginal tiene implicaciones de gran calado en un tema trascendente donde los haya: *la teoría de la justicia fiscal*. El enfoque marginal recomienda como criterio ideal de exacción tributaria el principio de equivalencia entre el beneficio y el sacrificio del ciudadano. Sin embargo,⁴⁹ en primer lugar, es obvio que tanto los contribuyentes como los beneficiarios (sean contribuyentes o no) de los bienes públicos son económicamente desiguales. Por tanto, el principio de equivalencia queda *per se*

⁴⁴ Véase una síntesis en J.A. SÁNCHEZ ASIAÍN, “Estudio Introductorio” a *Hacienda Pública* de A.C. PIGOU.

⁴⁵ Nos explica JOSÉ LUIS PÉREZ DE AYALA, “Estudio Preliminar” a *Los presupuestos científicos de la Hacienda Pública* de EMANUELE MORSELLI, “que el concepto de equilibrio y de utilidad marginal son puras categorías técnicas con un valor de instrumento epistemológico perfectamente definido y limitado, y como sucede con todas las técnicas de conocimiento no se les puede extender a explicar un fenómeno esencialmente distinto al de la formación de los precios a partir de las escalas subjetivas del valor como es la ordenación de la actividad financiera”, p. 22.

⁴⁶ Cfr. A. AMARTYSEN “¿Igualdad de qué?” en *Libertad, Igualdad y Derecho*, p. 141.

⁴⁷ Cfr. BERNARD P.HERBERT, *Hacienda Pública Moderna. Estudio de la actividad económica del sector público*, p. 103.

⁴⁸ Véase el estudio de G. INGROSSO, citado por LUIS CAZORLA PRIETO en la p. 142 de *Poder Tributario y Estado Constitucional*.

⁴⁹ Cfr. JOSÉ LUIS PÉREZ DE AYALA, “Teoría de los bienes públicos, asignación de recursos y justicia fiscal” pp. 28 a 29.

anulado; pero todavía más: aunque fuese justa desde el enfoque marginal la distribución de la riqueza antes del acto de imposición, una vez efectuada ésta, ya no operaría el flujo de las curvas de las utilidades marginales individuales. Y, en segundo lugar, la perspectiva marginal idea una solución de racionalidad económica encajable en el óptimo paretiano. Pero tal modelo se fundamenta en el pensamiento de un bienestar individual según los postulados de la justicia conmutativa, esto es, aplicable sólo a las relaciones entre sujetos iguales, es decir, a una situación utópica. Por lo expuesto, “es forzoso concluir en que para que podamos derivar de la teoría de los bienes públicos criterios de justicia fiscal, será preciso enmarcar dicha teoría en una función de bienestar social que comprendiera una valoración de alternativas y posibles distribuciones de renta y riqueza y, adicionalmente, arbitrar la política correspondiente de redistribución de modo paralelo y combinado con la de asignación de los recursos entre los bienes públicos y privados”⁵⁰.

Este tema ya había sido estudiado por Luigi Victorio Berliri en 1945 en su célebre *El Impuesto Justo*, cuando hizo observar que la exacción fiscal se gobernaba por un conflicto de intereses entre el ente público y el interés común de los contribuyentes cuyas divisas son beligerantes; de un lado, un máximo de tributo; de otro, un mínimo de tributo. Es decir, acontece una asimetría subjetiva entre un ente que se proyecta *uti universi* y otros sujetos que se proyectan *uti singuli*⁵¹. Pero no queda ahí la cosa, porque de añadidura opera otro conflicto, este interno, pues dentro del círculo de los sujetos pasivos contribuyentes cada uno de los mismos pugna por descargar sobre los demás copartícipes tributarios la mayor cuota posible de deuda. Como corolario, el fundamento de la exacción fiscal debe buscarse no en el principio de la voluntad sino en el principio del interés⁵². Este interés debe expresarse en un plan jurídico de reparto basado en una intelección del tributo como “contribución”, pues como ya escribiera en 1789 Mirabeau “el impuesto es una deuda común de los ciudadanos”. Quiere decirse que en materia tributaria adquiere plena vigencia la concepción *sustantivadora* de lo social, instaurándose el primado de la sociedad política organizada mediante la personificación de la Administración Pública⁵³.

50 Cfr. JOSÉ LUIS PÉREZ DE AYALA, “Teoría de los bienes públicos, asignación de recursos y justicia fiscal”, p. 30.

51 Escribe LUIGI VITTORIO BERLIRI en su *Impuesto Justo. Apuntes sobre un sistema jurídico de la contribución pública. Esbozo de una reforma orgánica de la Hacienda ordinaria* que el conflicto de intereses subyacente entre el ente público y los ciudadanos brota “porque subjetivamente no coinciden las colectividades de las personas físicas titulares del uno y el otro interés. El ente público representa la suma de los intereses de toda la continuidad de sus miembros presentes y futuros, mientras que, por el contrario, la colectividad de los deudores del impuesto no coinciden ni siquiera con la colectividad de los miembros presentes, representados *uti universi* por el ente público”, p. 71.

52 Nos dice BERLIRI, *Impuesto Justo. Apuntes sobre un sistema jurídico de la contribución pública. Esbozo de una reforma orgánica de la Hacienda ordinaria*, que “el fundamento ético-jurídico del impuesto debe buscarse en la relación de interés: los contribuyentes se hallan ligados a la existencia y funcionamiento del ente público que en su interés inescindible ejercen determinadas funciones”, p. 75.

53 Cfr. LUIS LEGAZ y LACAMBRA, “El Derecho, la Justicia la Seguridad” en la obra *Humanismo, Estado y Derecho*, p. 173.

Vista así la cuestión, se plantea a renglón seguido la conveniencia de aclarar cuáles son los intereses cuya existencia y continuidad debe salvaguardarse. Es decir, deben exponerse normativamente los intereses de la acción de gobierno y administración, convirtiéndolos en conceptos objetivos, mensurables, “en un dato en suma, para la ciencia positiva”⁵⁴. Para tal menester debemos vincular el problema que nos ocupa con la moderna teoría general de la renta, la producción y el gasto. Los economistas hablan de un *flujo circular* para aludir a la interdependencia de la producción y el gasto. En dicho flujo, el ente público interviene detrayendo parte de la renta en tributos y simétricamente hace transferencias, afectando al *quantum* de renta disponible por las economías domésticas. Y además, el ente público compra bienes y servicios participando de esta manera en la demanda agregada de bienes y servicios. La piedra angular de este flujo es el concepto de renta, concepto que ha rebajado la superlativa relevancia que antaño tuvo el concepto de capital como consecuencia lógica del vertiginoso decurso del sistema económico capitalista. Se trata de un concepto abstracto que sólo puede aprehenderse con arreglo a la función que le es dado desempeñar. De aquí que sea basilar la distinción entre ingresos que constituyen renta e ingresos que no constituyen renta⁵⁵.

3. La teoría de la elección pública o la teoría de la democracia aplicada a la Hacienda Pública

Planteado es estos términos el tema, queda pendiente por resolver un problema cardinal: dado que hemos desterrado la visión cambista sinalagmática típica del derecho privado, ¿cómo se ha de gobernar el flujo circular de la renta, la producción y el gasto? Con este interrogante hemos llegado ante las puertas del único paradigma que explica con autenticidad la cuestión que estamos escrutando: *la teoría de la elección pública*. La teoría de la elección pública es un paradigma insustituible para poder comprender una Hacienda Pública moderna. Es una teoría sincrética que gravita al mismo tiempo sobre la teoría económica tradicional enfocada a través del estudio del mercado y sobre la más innovadora teoría económica de la democracia. Por ello, como ha explicado el paladín de esta construcción científica, James M. Buchanan, la elección pública surgió de la combinación de cuatro teorías⁵⁶: la teoría de la demanda; la teoría de las votaciones o elecciones; la teoría de las constituciones; y la teoría de la oferta de los bienes públicos.

⁵⁴ Cfr. JOSÉ LUIS PÉREZ DE AYALA, “Estudio Preliminar” a *Los presupuestos científicos de la Hacienda Pública* de EMANUELE MORSELLI, p. 24.

⁵⁵ Cfr. FRITZ NEUMARK, “Problemas de la teoría general de la renta” en *Problemas económicos y financieros del Estado intervencionista*, pp. 37 a 40.

⁵⁶ Cfr. JAMES M BUCHANAN “Hacienda Pública y Elección Social”, p. 13.

Pero antes de dar cuenta de dicha teoría parece oportuno que nos detengamos para estudiar el *medio* sobre el que dichas teorías se desenvuelven. Parece obvio que la temática de la elección pública da por presupuesta la existencia de una organización política. Medularmente, esta organización está instalada sobre una minoría de gobernantes (élite política influyente) que rige a una mayoría de gobernados (la masa influida). Es decir, existe una división entre gobernantes y gobernados, expresión de la diferencia entre una mayoría desorganizada y una minoría organizada (Mosca)⁵⁷. La élite política se vertebra por un sentido de cohesión grupal plasmado en un *esprit de corps* que se expresa en la cooptación. La masa se define negativamente como lo que no forma parte de la élite. Sin discusión, la incorporación de las masas al proscenio de la vida política es uno de los hechos más decisivos del siglo XX. Piénsese, que como explicó Pareto, la élite no es una minoría estática pues está sometida a cambios en la forma de relacionarse con la masa. Por ello, la “circulación de las élites” es un fenómeno constante de la sociedad. Pues bien, esta realidad político-social nos hace pensar primariamente en un “grupo político” que es la “asociación política en sus varias formas” (Seligman). Seligman primero y M. Fasiani después, no llegaron sin embargo a calar en los distintos perfiles que ofrece el aspecto teórico y aplicado de la cuestión. Desde un punto de vista teórico corresponde hablar de un grupo total (mayor grupo que es posible formar) y muchos grupos parciales; desde un punto de vista aplicado aludimos a grupos políticos. Es cierto, no obstante, que los grupos totales no tienen una vida emancipada de los grupos políticos. Por ello, los caracteres asignados por estos estudiosos al grupo político deben predicarse primariamente al grupo total; tales son: universalidad, coatividad, heterogeneidad y variabilidad de los fines e indefectibilidad.

El grupo político posee estas cuatro características matizadas por las exigencias de los condicionamientos circunstanciales de la vida real.

Las necesidades cubiertas por los grupos políticos son las necesidades públicas. Ahora bien, según se trate de un grupo político monopolista (estado autocrático) o de un grupo cooperativo (estado democrático), encontraremos que son reputadas como necesidades públicas, o bien las necesidades que satisfagan los deseos de los políticamente dominantes, o bien las necesidades que puedan ser colmadas con los menores costes posibles merced a la utilización de la técnica social de la agrupación⁵⁸.

⁵⁷ GAETANO MOSCA escribió en sus *Elementos de Ciencia Política* (1896): “en todas las sociedades (...) existen dos clases de personas, las que gobiernan y las que son gobernadas”.

⁵⁸ Véase el interesante examen que realiza JOSÉ MARÍA NAHARRO MORA en sus *Lecciones de Hacienda Pública (principios generales)*, pp. 12-19. MAURO FASIANI en sus *Principios de Ciencia de la Hacienda* hizo importantes puntualizaciones a la teoría social de Seligman, añadiendo dos características más al grupo público, y concluyendo que Seligman “desarrolla una teoría netamente optimista que podría explicar los hechos si éstos llegaran a tener lugar de la misma forma que el autor los imagina; teoría ésta que por tanto explica con bastante imperfección lo que sucede”; MAURO FASIANI, *Principios de Ciencia de la Hacienda*, pp. 11-18; la cita está entresacada de la p. 11.

Los regímenes políticos contemporáneos fluyen y refluyen sobre el *modus operandi* de la *elección*. Piedra angular que sin embargo, como ha observado un politólogo suizo no suele ser objeto de estimación en su profunda significación⁵⁹. James Otis escribió en su *The Rights of Colonist Asserted and Proved* (1671) que “ningún tributo sin representación”. En el encontronazo de los colonos norteamericanos contra la metrópoli la exigencia de participación en la elaboración de las leyes tributarias ocupó lugar principal. De hecho, esta reivindicación fue punto de arranque para otras reclamaciones, pensemos por ejemplo en el reconocimiento de libertades públicas. Ahora bien, no debe caerse en el error generalizadamente extendido de pensar que el principio de participación en la institucionalización de las figuras impositivas fue una aportación original del constitucionalismo⁶⁰. El pensamiento político medieval expresó con la fórmula *quod omnes tangit ab omnibus debet approbari* (lo que toca a todos debe ser aprobado por todos) la conveniencia del principio de participación en el proceso de adopción de decisiones, muy especialmente en materia impositiva. De hecho, las cortes medievales tuvieron como atribución esencial paccionar los acuerdos sobre nuevos tributos (Sánchez Albornoz)⁶¹. De acuerdo con ello, “el Fisco es un menor de edad; el príncipe es solamente el administrador de este menor de edad”⁶² porque existía una titularidad compartida de la potestad impositiva. Sin embargo, dicho principio

⁵⁹ JEAN MEYNAUD en su *Introducción la Ciencia Política*, dice: “sería beneficioso conceder a la noción de elección un lugar más importante de lo que se acostumbra (...). A este respecto la concepción de la sociedad global vuelve a ser utilísima. La elección tiende, en primer lugar, a hacer compatibles las actividades y pretensiones, frecuentemente contradictorias, de los miembros de la gran colectividad; en este sentido, la actividad pública se manifiesta a menudo mediante un arbitraje, indispensable para calmar las tensiones e impedir el desorden. Le conciernen también las acciones que el destino del grupo en su conjunto impone, en un momento dado, a los responsables (lo que algunos llaman las necesidades colectivas). Estas actividades, al ejercerse por encima o al margen de las de los elementos componentes del grupo, no chocan en muchos casos con los intereses propios o inmediatos de éstos, al menos directamente. La realización de una elección supone el empleo, implícito o explícito de criterios o factores de apreciación y de juicio. Es probable que la determinación de estos principios de selección representa una de las mayores responsabilidades de los hombres que tienen las palancas del mando. Cabe la tentación de ver ahí la esencia de la función política y de considerar las condiciones en las que se definen estos criterios como uno de los factores esenciales de la clasificación de los regímenes gubernamentales. De todas formas, el problema es de los más importantes” p. 84.

⁶⁰ “El constitucionalismo no hizo sino revivir un principio tradicional, que se remonta a los inicios de la baja Edad Media y que en nuestro país había tenido eficacia práctica hasta bien entrado el siglo XVII. El movimiento constitucional conecta así con el pasado, pero no directamente, sino a través de la evolución que el principio había sufrido en Inglaterra, donde se confirma y articula ya de una forma moderna en 1689, precisamente, el último año en que se reúnen las Cortes de Castilla para aprobar un servicio”; cfr. JAIME GARCÍA DE AÑOVIROS, “Las fuentes del Derecho en la Ley General Tributaria”, p. 325.

⁶¹ Cfr. JOSÉ ANTONIO ESCUDERO *Curso de Historia del Derecho. Fuentes e Instituciones Político-Administrativas*, pp. 537 y siguientes. La primera reunión documentada de la Curia Regia que autorizó impuestos tuvo lugar el día 31 de marzo de 1.091, en la cual Alfonso VI solicitó tributos extraordinarios los infanzones y villanos de León *cum vestre voluntatis*. El prof. Sainz de Bujanda nos explica que “a partir del siglo XIII los monarcas adquieren la facultad de cobrar el servicio amparándose en el consentimiento de los súbditos. Surge así una nueva forma de legitimación para el cobro del tributo de consecuencias trascendentales para la elaboración del Derecho financiero moderno. Tan importante es la cuestión que (...) una gran parte del movimiento constitucionalista del siglo XIX gira en torno a la delimitación de competencia entre los distintos poderes del Estado en relación con los asuntos fiscales (...); el principio de legalidad surgió cuando el Rey y las Cortes determinaron que, para lo sucesivo, no podrían echarse sobre el reino “pechos” o tributos que no hubieran sido consentidos por los miembros de las Cámaras. El principio así formulado ha tenido una vigencia multiseccular, y *sólo a mediados de la centuria pasada se sustituyó la palabra “consentir” por la de “establecer” con todas las consecuencias inherentes al cambio* (subrayado nuestro)”, *Hacienda y Derecho I*, pp. 238 y 239.

⁶² JOSÉ LUIS VILLAR PALASÍ, *Curso de Derecho Administrativo. Tomo I. Introducción, teoría de las normas y grupos normativos*, p. 63.

participativo sufriría menoscabo a lo largo de la Edad Moderna, con la excepción de Inglaterra, en donde junto al derecho de consentimiento impositivo a través de los representantes, se imponía el derecho de aprobar los destinos de los tributos mediante el presupuesto, es decir, el poder sobre los cordones de la bolsa (*the power of purse*). Este hecho se debió a varias concausas: la hegemonía de la Monarquía Absoluta, la emergencia del Estado Nacional, el concepto de soberanía etc.

Ahora bien, la virtualidad democrática que *per se* tiene la noción de elección no debe conducirnos a una visión de la misma tan optimista que nos ofusque al extremo de no hacernos caer en la cuenta de sus deficiencias⁶³. De modo principal porque los seres humanos somos animales sociales y políticos; pero también ideológicos. De hecho, el ser humano tiende por su propia naturaleza a la comunicación de la ideología propia entendiéndose por ideología “el conjunto de ideas, convicciones, prejuicios e incluso sentimientos sobre el modo de organización, ejercicio y objetivos del poder político de la sociedad”⁶⁴.

Una vez que hemos tomado posesión del medio sobre el que funciona la elección pública, ya estamos en disposición de examinar su formulación científica.

La *teoría de la demanda de los bienes públicos* (*The Pure Theory of Public Expenditure*) fue puesta en circulación por Paul A. Samuelson en 1954. Examina las condiciones para una asignación eficaz en la provisión de los bienes públicos invocando normas propias de comportamiento del sector privado al sector público fundándose en la noción de preferencia individual. Su aportación más importante fue la rigurosa definición del bien de consumo colectivo. No obstante, no supo conectar el problema de la distribución de la carga tributaria con la noción del intercambio entre el contribuyente y el fisco⁶⁵.

El *paradigma wickselliano* del intercambio impositivo gobernado por la ley de la unanimidad nos coloca ante las *teorías de las votaciones o elecciones*. Al paradigma wickselliano se le escapó sin embargo un concepto clave de la vida política: el de los cos-

⁶³ “La tendencia a postular un comportamiento racional, esto es, en conformidad lógica con el objetivo que el sujeto se propone, o por lo menos, con el que se le atribuye. Ciertamente, esta suposición facilita el establecer deducciones y relaciones rigurosas. Sin embargo, siempre que el análisis acomete el estudio de conductas concretas descubre que el ser humano es tan sólo parcialmente racional y que sus actos parcialmente racional y que sus actos están sometidos a una intensa presión social que, en determinados aspectos (propaganda, publicidad) pretende precisamente desorganizar el juicio racional. De esta forma, son muchos los autores que ponen en duda el valor de los corolarios derivados del principio de racionalidad; en especial, el que afirma que el hombre realiza una elección idéntica cada vez que se encuentra colocado ante las mismas alternativas.”, JEAN MEYNAUD, *Introducción a la Ciencia Política*, p. 268.

⁶⁴ PABLO LUCAS VERDÚ, *Principios de Ciencia Política I*, pp. 162-163.

⁶⁵ Cfr. JAMES M BUCHANAN “Hacienda Pública y Elección Social” p. 14.

tes que cualquier negociación y acuerdo lleva implícitos. De ahí que hubieran de emprenderse estudios sobre el fenómeno de las votaciones, siendo sobre este punto pionero Duncan Black en su *The Incidence of Income Taxes*, (1939), quien alumbró una teoría que tendría enorme influjo unos decenios más tarde: la teoría del votante medio basada en un sistema de preferencias *single + peaked*⁶⁶.

En 1957 Anthony Downs dio a la imprenta “*Una Teoría Económica de la Democracia*” (*An Economic Theory of Democracy*). Presuponía este estudioso que el ciudadano es un *homo politicus* que se mueve por los impulsos de un análisis racional de la realidad circundante, pesando en su personal balanza los beneficios y los costes de cualquier decisión electiva. Como consecuencia, se entabla una competencia entre los partidos a semejanza de la que funciona en el mundo de las empresas. Por ello, el objetivo primario de los partidos es obtener un máximo de sufragios: “el gobierno está interesado en el voto de cada ciudadano adulto, y no en su bienestar”. Ya hemos visto el punto frágil de esta construcción: su punto de partida, pues el comportamiento de los ciudadanos no es aguijoneado en exclusividad por la razón. De aquí la dificultad para dar cumplida razón de fenómenos como el de las mayorías cíclicas o el intercambio de votos (*logrolling*)⁶⁷.

Sin discusión, el científico social que ha examinado más penetrativamente el problema ha sido James M. Buchanan y sus seguidores de la Escuela de Virginia. Ilumina la cuestión explicando con solvencia que en toda estructura de relaciones sociales se entreveran componentes propios del intercambio voluntario y del intercambio coercitivo o de poder. Y cuanto más compleja deviene la sociedad, más se aúpan los componentes del intercambio coercitivo. Echando mano de los conceptos de juegos de suma cero y suma positiva nos hace ver que en toda institución social tanto los elementos de intercambio coercitivo como voluntario se pueden presentar como juegos de suma cero y juegos de suma positiva. Precisamente, la aportación más sobresaliente de Buchanan fue la aplicación del enfoque del intercambio (en ocasiones denominado *catallactics approach*) al estudio de los procesos políticos.

⁶⁶ Cfr. JAMES M. BUCHANAN “Hacienda Pública y Elección Social” p. 15. ANTHONY B. ATKINSON y JOSEPH STIGLITZ estudian en las pp. 391 a 404 de sus *Lecciones sobre la Economía Pública* la problematicidad de la elección pública. En el examen de las formas de democracia directa emplean precisamente el modelo del votante medio a partir de unas suposiciones que preconstituyen un *patrón de preferencias*. Se demuestra el desequilibrio que reflejan las votaciones por mayoría arrancando del teorema de la imposibilidad de Arrow. Luego, pasa revista a los rasgos de la democracia representativa, reflexionando sobre la enorme incertidumbre que plantea cualquier conclusión firme.

⁶⁷ Es cierto que desde una ética racional individualista no se puede condenar sin paliativos el intercambio de votos cuando se desemboca en una elección con *acuerdo total*: “el voto no representa el poder potencial para imponer costes sobre los otros”; pero si es rechazable en el caso de que lleve a una elección *sin acuerdo total*: “el voto representa el poder potencial para imponer costes externos sobre los otros individuos del grupo”; véase JAMES M. BUCHANAN y GORDON TULLOCK *El cálculo del censo. Fundamentos lógicos de la democracia constitucional*, p. 321.

Conforme con ello, define a la política como “una estructura de intercambio complejo entre individuos, una estructura bajo la cual los individuos buscan asegurar colectivamente aquellos objetivos propios privadamente definidos que no pueden ser realizados a través de los simples intercambios de mercado”⁶⁸.

Los estudios más recientes siguen asignando relevancia superlativa a las potencias racionales de los ciudadanos, abogando por una “*teoría del voto como decisión racional*”. Sobre esta teoría confluyen entre otros los planteamientos del ciclo político, del voto económico y de la teoría direccional del voto. Hacia 1984 Enelow y E. Hinich hablaron de una *teoría espacial del voto* inspirados sin duda en los estudios anteriores de Downs y Black (teoría del votante medio): tanto los votantes como partidos se mueven en un *continuum* bidimensional que determinará la opción finalmente seleccionada. Más recientemente G. Rabinowitz y S. E. Macdonald explicitaron la *teoría direccional del voto*: los votantes optan por aquellos partidos y candidatos que se decantan con mayor intensidad por sus preferencias. Sin ánimo de exhaustividad se puede apuntar finalmente la *teoría del voto determinado por la estructura social*, en donde descuella el estudio de Kramer basado en la ecuación multinominal de elección discreta⁶⁹.

En nuestra opinión, la vertebración de la elección pública tiene su punto de apoyo basilar en la *teoría de la constitución*⁷⁰. Desde luego, no es sólo una teoría política. También la ciencia económica se ocupa de la llamada “economía constitucional”. Su arranque se puede ubicar en el opúsculo *Calculus of Consent*⁷¹ editado en 1962 y cuyos autores eran James M. Buchanan y Gordon Tullock. En una obra posterior

68 JAMES M BUCHANAN (1987) “The Constitution of Economic Policy” en *Economics. Between Predictive Science and Moral Philosophy*, Texas University Press, Texas; la traducción la hemos tomado de FERNANDO TOBOSO LÓPEZ “Metodología de la Teoría de la Elección Pública”, p. 96, quien en el precitado artículo lleva a cabo un análisis que nos ha sido de inestimable aprovechamiento para entintar estas líneas.

69 Cfr. JOSÉ LUIS SAEZ LOZANO “El voto económico en democracia. El caso de España”, pp. 282-287.

70 La teoría de la constitución gravita sobre el principio de *democracia* que es *fundamentum* de todos los demás principios generales del ordenamiento jurídico público. Cabe ver al principio de *democracia* como principio jurídico *de* la Constitución; significa la “juridificación del poder constituyente”. En este caso funciona como fuente de validez pero no propiamente de legitimidad. Por ello, hay que ver el principio de *democracia* como principio jurídico *en* la Constitución; opera como principio de legitimidad que abarca tanto la dimensión material como la organizativa y procedimental. Véase el estudio de MANUEL ARAGÓN, “La eficacia jurídica del principio democrático”, pp. 29 a 32.

71 JAMES M. BUCHANAN y GORDON TULLOCK explican, en síntesis, que la acción racional *social* parte de la hipótesis de trabajo de que “solamente el individuo elige”. Y este individuo medio es lo suficientemente capaz para ordenar todas las combinaciones de bienes y servicios que tiene a su alcance. Y como este ordenamiento es transitivo, se dice que el comportamiento del individuo es “racional” cuando “elige más en vez de menos”. Sin embargo, sucede que esta hipótesis de trabajo es muy problemática cuando de elecciones *sociales* tratamos. Dos son las razones: en primer lugar, hay un importante ingrediente de *incertidumbre* “ya que no hay correspondencia unívoca entre la elección del individuo y la acción social”; y en segundo lugar, existen notables diferencias en el grado de *responsabilidad* de la toma de las decisiones finales, “en la elección colectiva no puede haber nunca una relación tan precisa entre la acción del individuo y el resultado”. Estas dificultades del tema hacen comprender que una abundante literatura haya hecho cuestión del mismo. Cfr. JAMES M. BUCHANAN y GORDON TULLOCK *El cálculo del consenso. Fundamentos lógicos de la democracia constitucional*, pp. 58-66.

James M. Buchanan y Geoffrey Brennan nos explican que constitución es “el conjunto de reglas o instituciones sociales dentro del cual los individuos actúan y se interrelacionan unos con otros”⁷². Desde un punto de vista político, la constitución es una ordenación de un sistema de reglas de juego que permite aclarar temas tan nucleares como: ¿cómo se encausa el proceso de adopción de decisiones? ¿cómo se agregan todas las voluntades manifestadas en las elecciones en las labores de gobierno? ¿quién se hace depositario de la voluntad general? ¿cómo y quién controla ese depósito de dicha voluntad general? etc. etc. Lograr afinar al máximo esta ordenación dentro de la humana limitación lleva gravitando sobre los estudiosos de la cosa pública desde hace casi tres siglos. Se habla por ello de una ideal “*constitución óptima*”⁷³. Sobre esta base institucional constitucional se desenvuelve existencialmente el proceso de votación, que ya ha sido examinado.

La explicación que acabamos de exponer no es *primo et per se* una abstracción teórica. Antes al contrario: es eminentemente práctica. Un estadista francés afirmó que la guerra era demasiado importante como para dejarla en manos de los generales. Lo mismo podríamos decir de la administración de la exacción fiscal: es demasiado importante para que sean sólo los administradores financieros los que den cuenta de ella. Todo sistema fiscal es resultado de una elección política. Este modo de excavar en el subsuelo de los sistemas fiscales desborda el enfoque tradicional que sólo paraba mientes en los fines, las restricciones y los medios. La administración tributaria no puede ser una mera maquinaria coactiva con el fin de obtener recursos para las arcas públicas. Al considerar el ciudadano al sistema tributario como una elección pública surgen exigencias respecto a los deberes formales de la recaudación; su traslación al campo de los derechos explica la floración de cartas de derechos y garantías del contribuyente⁷⁴. Desde esta perspectiva tan pronto como los medios de exacción no concuerden con los objetivos políticos entra indefectiblemente en liza la reforma tributaria⁷⁵. Veamos su aplicación al ámbito particular de nuestra investigación:

⁷² GEOFFREY BRENNAN y JAMES M. BUCHANAN *El Poder Fiscal Fundamentos analíticos de una constitución fiscal*, pp. 25 y 26.

⁷³ ANTONIO GARCÍA VILLAREJO y S. SALINAS analizan en las pp. 71 y 72 de su *Manual de Hacienda Pública General y de España* la virtualidad de dicha “constitución óptima” concluyendo que su estudio “nos demuestra que no da lo mismo cualquier regla ya que distintas reglas conllevan distintos niveles de coste para el individuo estándar (...). En concreto nos demuestra que existe una regla que minimiza el coste que se deriva de la misma para el individuo estándar, por lo que será la constitución preferida por el mismo”. Aunque es evidente que dentro de los negocios humanos lo óptimo es un concepto relativo: “Las Constituciones son obras del hombre y ya sólo por eso puede que no sean perfectas. Son intentos de una nación para establecer un orden humanamente digno de la vida en común por un plazo lo más largo posible, pero necesariamente limitado en el tiempo, pero intentos en definitiva”; cfr. KLAUS VOGEL en “La Hacienda Pública y el Derecho Constitucional”, p. 23.

⁷⁴ Cfr. JUAN JOSÉ RUBIO GUERRERO “La imposición de deberes formales a los contribuyentes”, Actas de la conferencia técnica del CIAT, Taormina (2000) p. 151.

⁷⁵ Este es el análisis que hizo A. Peacock; según el enfoque de este científico toda reforma tributaria es un *producto*, y como tal busca el equilibrio entre la oferta y la demanda. Los actores de este juego son los partidos políticos, la burocracia fiscal, los organismos internacionales y los ciudadanos. Puede verse el examen que de este análisis realiza ISABEL ENCABO RODRÍGUEZ “Sistemas Fiscales” en *Manual de Hacienda Pública Tomo I*, pp. 611-612.

En primer lugar, la Constitución española fue aprobada en 1978 en Andalucía de acuerdo con el siguiente escrutinio:

Escrutinio sobre el referendum constitucional (BOE 22/12/1978)						
Junta Electoral Provincial	Electores	Número de votantes	Votos afirmativos	Votos en contra	Papeletas en blanco	Votos nulos
ALMERÍA	276.091	185.360	171.986	8.805	15.930	3.446
CÁDIZ	640.287	443.023	411.365	17.865	10.948	2.845
CÓRDOBA	509.267	382.519	347.352	25.044	7.997	2.126
GRANADA	520.322	360.800	330.468	21.167	6.997	2.168
HUELVA	288.900	200.608	185.807	8.791	4.883	1.127
JAÉN	460.820	332.939	295.891	29.001	5.818	2.229
MÁLAGA	649.337	420.884	387.960	21.683	8.619	2.622
SEVILLA	1.002.518	695.661	644.692	33.526	13.759	3.684
TOTAL	4.347.542	3.021.794	2.775.521	165.882	74.951	16.801

Respecto al Estatuto de Andalucía, los resultados fueron:

Escrutinio sobre el referendum estatutario (BOE 18/12/1981)						
Junta Electoral Provincial	Electores	Número de votantes	Votos afirmativos	Votos en contra	Papeletas en blanco	Votos nulos
ALMERÍA	285.699	126.775	109.426	12.228	4.141	980
CÁDIZ	689.387	344.537	314.679	16.842	9.957	3.059
CÓRDOBA	531.456	329.055	294.850	23.101	9.437	1.667
GRANADA	547.285	280.213	243.890	25.809	8.084	2.430
HUELVA	299.136	155.959	142.072	7.891	5.086	910
JAÉN	481.521	277.287	239.077	28.760	7.618	1.832
MÁLAGA	684.292	354.375	316.210	25.160	9.880	3.125
SEVILLA	1.025.080	562.402	512.373	30.399	15.670	3.960
TOTAL	4.543.836	2.480.603	2.172.577	170.190	69.873	17.963

Los resultados generales de las elecciones al Parlamento de Andalucía de 12 de marzo de 2.000 fueron:

JUNTA ELECTORAL DE ANDALUCÍA						
Junta Electorales Provinciales	Electores	Número de votantes	Votos afirmativos	Votos en contra	Papeletas en blanco	Votos nulos
ALMERÍA	411.162	280.126	274.801	3.588	278.389	1.737
CÁDIZ	885.681	558.019	548.338	5.870	554.208	3.811
CÓRDOBA	622.013	464.567	455.900	5.515	461.415	3.152
GRANADA	695.030	483.218	474.067	5.631	479.698	3.520
HUELVA	372.272	247.266	242.747	2.647	245.394	1.872
JAÉN	524.627	502.514	396.114	3.638	399.752	2.762
MÁLAGA	1.006.207	653.498	639.865	9.165	649.030	4.468
SEVILLA	1.401.730	977.622	956.079	15.867	971.946	5.676
TOTAL	5.918.722	4.066.830	3.987.911	51.921	4.039.832	26.998

RELACIÓN DE VOTOS CORRESPONDIENTES A CADA UNO DE LOS PARTIDOS, FEDERACIONES Y COALICIONES O CANDIDATURAS QUE HAN OBTENIDO ESCAÑOS Y NÚMERO DE VOTOS

Junta electoral Provincial	Partido Socialista Obrero Español de Andalucía		Partido Popular de Andalucía		Izquierda Unida Los Verdes Convocatoria por Andalucía		Partido Andalucista	
	Esaños	Votos	Esaños	Votos	Esaños	Votos	Esaños	Votos
ALMERÍA	5	119.706	6	129.182		12.471		10.266
CÁDIZ	6	219.035	6	207.416	1	35.083	2	80.378
CÓRDOBA	6	187.591	5	176.931	1	56.661	1	31.830
GRANADA	6	214.416	6	195.989	1	35.335		24.900
HUELVA	6	115.467	5	92.700		17.084		15.991
JAÉN	6	192.766	5	152.848	1	29.256		19.407
MÁLAGA	7	260.273	7	266.755	1	57.885	1	47.500
SEVILLA	10	481.399	6	314.166	1	83.660	1	70.084
TOTAL	52	1.790.653	46	1.535.987	6	327.435	5	300.35

4. La exacción tributaria: noción

Acabamos de ver cómo la teoría de la elección pública da razón de la institucionalización del ciclo de gastos e ingresos de cualesquier comunidad política organizada. A partir de este momento vamos a centrar nuestra atención en el campo de los ingresos. Son pensables tres procedimientos fundamentales para la financiación de las expensas públicas; a saber: el establecimiento de tributos, la creación de dinero y la emisión de deuda pública. El interés de nuestra averiguación nos obliga a detenernos sólo en el primero de los procedimientos: el establecimiento de tributos. Es decir, nos vamos a sumergir en la técnica de la exacción fiscal. El Derecho Romano flexionaba el sustantivo *exactio-onis*, derivado del verbo *exigo*, para significar la exacción de un tributo, o la reclamación de un crédito persecutorio contra un deudor. Precisamente, uno de los significados del verbo *exigo* era pedir, exigir, reclamar o hacer pagar. El *Codex Justinianus* recogió el término *exactio* para aludir a la exacción, recaudación de tributos o contribuciones⁷⁶. En nuestro idioma, exacción es “acción y efecto de exigir con aplicación a impuestos, prestaciones, multas deudas etc. (*Diccionario de la Real Academia de la Lengua*); o “acción y efecto de exigir. Se aplica corrientemente a la imposición y cobro de tributos o cualquier carga fiscal” (*Diccionario de María Moliner*). Desde una perspectiva técnica, se define a la exacción fiscal como: “método impositivo por el que el ente público obtiene los ingresos tributarios para cubrir los gastos públicos. Puede ser directa cuando el ente público obtiene el importe de la deuda tributaria de las personas señaladas por la ley como sujetos pasivos; indirecta cuando el ente público obtiene el importe de la deuda tributaria no por el sujeto pasivo sino por otra persona, pudiendo éstas exigir el reintegro al sujeto pasivo de las cantidades pagadas” (*Diccionario Básico Jurídico*, Editorial Comares). Existe otro vocablo para aludir a la acción de exaccionar pero con un matiz peyorativo: nos referimos al sustantivo *concusión*, que significa “exacción arbitraria hecha por un funcionario público en provecho propio” (*Diccionario de la Real Academia de la Lengua*); prácticamente, es idéntica la definición dada por María Moliner en su diccionario: “cobro arbitrario realizado por un funcionario público en provecho propio”. Evidentemente, estamos ante un hecho típicamente antijurídico que merece el reproche de la norma penal⁷⁷.

⁷⁶ Cfr. FAUSTINO GUTIÉRREZ ALVIZ y ARMARIO *Diccionario de Derecho Romano*.

⁷⁷ El Código Penal recoge en su Título XIX, Delitos contra la Administración Pública dentro del capítulo VIII De los fraudes y las exacciones ilegales tres tipificaciones de hechos antijurídicos: artículos 436, 437 y 438.

El estudio del concepto de exacción nos deja en franquía para analizar otra noción con la que está muy estrechamente conectada: la de la *carga pública*. En el derecho alemán se habla de cargas generales, que son todas las prestaciones dinerarias no dinerarias (*in natura*) pensadas sin consideración a especiales ventajas o beneficios y que obligan “in genere” a todos los ciudadanos; cargas preferentes, que son las prestaciones monetarias o no monetarias (*in natura*) satisfecha en atención a especiales ventajas o beneficios; y por último, cargas asociativas; son las prestaciones dinerarias o no dinerarias (*in natura*) de una determinada agrupación pública (se solían englobar como “cuotas” o también “contribuciones”)⁷⁸.

5. Sigue. La exacción tributaria: los principios de legalidad y seguridad

La exacción tributaria funciona con el principio de legalidad tributaria en el moral. Aunque es un lugar común encajar el nacimiento del principio en el movimiento revolucionario francés⁷⁹, el principio de legalidad en sentido propio, esto es, como principio de consentimiento en la exacción por los propios contribuyentes, tiene un origen remoto y alude a un problema que no tiene que ver con la gestión tributaria. La cuestión de la legalidad en la actuación de la Administración tributaria es muy posterior⁸⁰. El principio de legalidad desde tal perspectiva funciona a través de una especial técnica de normación que se ordena por el principio de reserva, de acuerdo con el cual sólo es competencia de la Asamblea o Parlamento, como órgano de representación del *collectivum* la aprobación, modificación o derogación de toda norma que discipline la *libertad* y la *propiedad*⁸¹.

Tal norma de elaboración parlamentaria, claro es, es la ley. De ahí que la importancia de la ley tributaria sea inmensa. Es un tipo normativo que se podría clasificar como *derecho relativo a los presupuestos de hecho*: norma abstracta que en un Estado de Derecho da razón de la injerencia en el patrimonio del subordinado al Derecho, que es como también podría llamarse al ciudadano (y también a la Administración) en un Estado de Derecho⁸². Y en el Estado Social de Derecho dado su múltiple significado⁸³ la relevancia de la ley tributaria se alza sobremanera: ya no es resulta

⁷⁸ Cfr. HEINRICH WILHELM KRUSE, *Derecho Tributario. Parte General*, p. 62.

⁷⁹ Una ley de 1789 estatuyó que “Les décrets de l'Assemblée Nationale portent le nom et l'intitulé de Loi”.

⁸⁰ Cfr. JAIME GARCÍA DE AÑOVIROS, “Las fuentes del derecho en la Ley General Tributaria”, p. 326.

⁸¹ Según THOMA la fórmula *libertad y propiedad (Freiheit und Eigentum)* fue tomada por VON STEIN de la realidad política inglesa (*Liberty and Property*).

⁸² Cfr. A. HENSEL y O. BÜHLER, “La influencia del Derecho Tributario sobre la construcción de los conceptos del Derecho público”, p. 185.

⁸³ Cfr. LUIS ALBERTO MALVÁREZ PASCUAL “La función tributaria en el marco del Estado Social y Democrático de Derecho”, p. 429.

odiosa, pues tiene encomendada una función *redistributiva* tan intensa que, inclusive, como señaló Forshoff, la forma de estado que lo alberga puede devenir en *Estado fiscal*. Es decir, la ley ha dejado de prestar únicamente el tradicional servicio al valor de la seguridad jurídica; también sirve de polo de contacto con la utilidad y la justicia. “Lo útil en materia financiera, ha escrito Fernando Sainz de Bujanda, no es que la Administración actúe deprimida, sino que actúe bien; no es cumplir un programa, sino que éste sea justo”.

Se alcanza sin dificultad que la legalidad tributaria tiene dos grandes fundamentos: a) la defensa del estatuto jurídico de los derechos dominicales de los ciudadanos mediante la democratización del procedimiento de imposición. De ahí el clásico brocardo *nullum tributum sine lege*, que los colonos norteamericanos expresaron más directamente como *no taxation without representation*⁸⁴; b) es el instrumento más idóneo para ordenar la política impositiva. Teóricamente se sustenta que una política impositiva eficaz y legítima sólo puede brotar de un órgano representativo y acogedor de los valores de justicia que tienen vigencia en una particular comunidad política⁸⁵. No obstante, la eficacia de la acción administrativa tributaria hogaño presenta un perfil muy problemático: debe advertirse que el Derecho constitucional financiero ha hecho cuestión de ciertas proyecciones del principio de legalidad tributaria como consecuencia de la exigencia de armonizar el precitado principio con un plan racional y orgánico de política económica⁸⁶.

Materialmente se ha visto por algunos como núcleo significativo de la ley tributaria la ordenación a través de una *relación jurídica* de los derechos y deberes que se entablan entre un ente público y unos contribuyentes; se trata de una teoría de neta ascendencia kantiana que centra la atención en el principio de autonomía y el carácter originario del “derecho de los particulares frente al esquema soberano-súbditos”. Otros, han señalado como objeto material de la ley tributaria la regulación del *procedimiento*; es decir, se encarga de disciplinar instrumentalmente los actos de la administración y de los contribuyentes para la exacción tributaria. Esta perspectiva se relaciona con la teoría kelseniana del *stufenbau*, esto es, de la estructura gradual donde las normas son ordenadas de inferior a superior. Se hace, pues, hincapié en la

⁸⁴ El Tribunal Constitucional en su sentencia 19/1987 de 17 de febrero expone que “como ocurre en otras de las reservas de ley previstas en la Constitución, el sentido de la aquí establecida no es otro que el de procurar que la regulación de determinado ámbito vital de las personas dependa exclusivamente de la voluntad de sus representantes (...) Esta garantía de autodisposición de la comunidad sobre sí misma, que en la ley estatal se cifra (artículo 133.1), es también en nuestro Estado constitucional democrático una consecuencia de la igualdad y por ello, preservación de la paridad básica de posición de todos los ciudadanos, con relevancia no menor, de la unidad misma del ordenamiento (artículo 2 de la Constitución).

⁸⁵ Cfr. FERNANDO SÁINZ DE BUJANDA, *Hacienda y Derecho Tomo III*, p. 254.

⁸⁶ Cfr. JOAQUÍN TOMÁS VILLARROYA, “El principio de legalidad y la Ley General Tributaria”, p. 74.

misión imperativistamente normadora de la ley. El principal inconveniente de esta teoría es que desconoce el concepto de relación jurídica. Otros estudiosos han pensado, por último, que la ley tributaria regula los aspectos *institucionales* del fenómeno jurídico, lo cual justificaría la pluralidad de ordenamientos jurídicos tributarios. Es el caso señero de Santi Romano⁸⁷.

El principio de legalidad tributaria es un principio constitucionalizado no sólo expresamente sino también de forma tácita por su íntima conexión con los principios de jerarquía normativa y seguridad jurídica. Nuestra Constitución ha contemplado este principio en sus artículos 31.3 y 133. Queda, pues, salvaguardado el principio de autoimposición y el derecho a la propiedad; pero, además, deviene en vehículo de *tratamiento uniforme* de los ciudadanos (Pérez Royo); si bien es cierto que el literal de los artículos 31.3 y 133.1 es pobre, porque la sustancia de la regla alude no sólo al establecimiento, sino también a la exigencia de las prestaciones personales o patrimoniales; en otro caso podría tener lugar un quebrantamiento de la legalidad⁸⁸.

El principio de legalidad se hace operativo mediante la implantación de un sistema de fuentes con hegemonía de la técnica normativa de la reserva de ley. Esta invención normativa resguarda al ya comentado principio de autodisposición, rinde servicio a la aplicación con certidumbre del Derecho y, por último, patrocina la uniformidad que acabamos de apuntar en el reparto de las cargas tributarias como corolario de las exigencias del principio de igualdad⁸⁹. Aunque quizá sea más certero establecer que más que reserva de ley hay reserva de procedimiento legislativo parlamentario (Garrorena), de suerte que hay una precedencia de la ley: le corresponde la normación exclusiva de las materias acotadas como reservadas. Más aún: nada obsta a que pueda disciplinar igualmente cualesquier materia que no haya sido objeto de reserva. Ahora bien: esta reserva ¿es absoluta, o por el contrario admite que ciertos aspectos de la normación puedan ser llevados a cabo por el reglamento? La Constitución, ha apuntado Lasarte, no ha sido muy explícita: sólo hace referencia al establecimiento de los tributos y beneficios fiscales. Aunque, como hemos visto, del espíritu de los artículos 31.1 y 133.1 parece fuera de controversia que establecer tributos no sólo supone la creación *ex novo* de la figura, sino que también presupone indeclinablemente definir sus elementos esenciales, es decir, la determinación de los

⁸⁷ Cfr. ANDREA AMATUCCI, "Teoría de la ley tributaria", pp. 44-49.

⁸⁸ Cfr. JAVIER LASARTE ÁLVAREZ "El principio de legalidad en el proyecto de Constitución de 1978, p. 497.

⁸⁹ Cfr. GERMÁN ORON MORATAL "La distribución del poder financiero entre el Estado y las Comunidades Autónomas. (Especial referencia a la relación entre leyes tributarias del Estado y de la Comunidad Autónoma)", p. 11.

elementos que atañen a la identidad y entidad (el *an* y el *quantum* de la obligación). La Constitución emplea tres expresiones: con arreglo a la ley (artículo 31.3); mediante ley (artículo 133.1); en virtud de ley (artículo 133.3). El Tribunal Constitucional en su sentencia 6/83 de 4 de febrero manifiesta que la reserva de ley en materia tributaria no es absoluta: el artículo 31.1 (con arreglo a la ley), no impone que el establecimiento de prestaciones personales o patrimoniales haya de hacerse necesariamente por ley, sino simplemente que exista conformidad con la ley de las prestaciones que se establezcan: el artículo 133.1 (mediante ley), alude a una reserva de ley referida a la potestad originaria para establecer tributos; pero no a cualquier tipo de regulación de la materia tributaria; el artículo 133.3 (en virtud de ley), indica que existe una reserva de ley en lo concerniente al establecimiento de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado; pero no para cualquier otra regulación de los mismos.

El artículo 10 de la Ley General Tributaria especifica positivamente la regulación “en todo caso por ley” de los aspectos por él enumerados⁹⁰. No obstante, no puede decirse, dado su rango, que formule en rigor el principio de reserva de ley, aunque “es útil en cuanto viene a completarlo e interpretarlo”⁹¹.

De acuerdo con el esquema propuesto por Ramón Falcón y Tella ha de regularse en todo caso por ley: a) el establecimiento y modificación del régimen jurídico de las infracciones y sanciones en materia tributaria; b) los plazos de prescripción y caducidad y su modificación, c) las consecuencias del incumplimiento de las obligaciones tributarias en lo atinente a la eficacia de los actos o negocios jurídicos; d) la concesión de perdones, condonaciones, rebajas, amnistías o moratorias; e) la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria; f) los actos y actuaciones susceptibles de reclamación económico-administrativa⁹².

La reflexión sobre el principio de legalidad exige tratar sobre el principio de *seguridad*. La Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano (1789) ya se hizo eco del principio. Era natural: el naciente Estado de Derecho pretendía arrumbar los abusos del Antiguo Régimen mediante la razón ordenadora de una norma, la Ley,

⁹⁰ La jurisprudencia del Tribunal Supremo también ha hecho interesantes pronunciamientos sobre el principio de legalidad en su vertiente administrativa: 1. Supone el respeto absoluto al origen escalonado exigido por el principio de jerarquía de las fuentes del Derecho; 2. Supone la sumisión en los actos concretos de toda autoridad administrativa a las disposiciones de carácter general previamente dictadas; 3. Implica el principio de inderogabilidad singular de los reglamentos; 4. Es primordial para todo Estado de Derecho; 5. Demanda el respeto a la distribución de competencias efectuada por el ordenamiento jurídico, lo cual no implica que la voluntad de la Administración General del Estado tenga que prevalecer omnímodamente sobre la voluntad de los entes territoriales; 6. Ha de prevalecer sobre el principio de igualdad ante la ley; cfr. FRANCISCO BOHOYO CASTAÑAR, “El principio de legalidad financiera”, pp. 23-24.

⁹¹ Cfr. FERNANDO SÁINZ DE BUJANDA *Hacienda y Derecho Volumen I*, p. 70.

⁹² “Un principio fundamental del Derecho tributario: la reserva de ley”, p. 718.

que se erigía en instrumento generador de certeza; de dónde se infiere la hermandad que existe entre los principios de legalidad y seguridad jurídica. Esta es la vertiente *formal* del principio de seguridad.

Esta vertiente se manifiesta principalmente en la aprehensibilidad y estabilidad del Derecho, necesidad ésta que se espuma en el Derecho tributario por la complejidad cada vez más abrumadora de las relaciones financieras, así como por la dilatada intervención de la Administración pública en la vida económica y financiera⁹³. Esta acuciante exigencia tiene que reflejarse en un sistema de normas *precisas, claras, sencillas y coherentes*. Para tal menester sólo puede invocarse el *empleo de la adecuada técnica jurídica*. Recta técnica jurídica que, además, de estatuir un sistema formalmente perfeccionado, debe sobremanera *transmitir claramente al ciudadano el mandato del legislador ahorrando al administrado y a la Administración enormes esfuerzos y al país, en consecuencia, mucho dinero*⁹⁴.

Desafortunadamente, la praxis que ha conformado y sigue conformando nuestro sistema tributario ha hecho oídos sordos a esta demanda del Estado de Derecho: la inseguridad jurídica es la regla y no la excepción. La realidad enseña mundo y lirondo cómo el Derecho vigente muda galopantemente; y no queda ahí la cosa, porque se modifica de cualquier modo y forma. Consecuencia, según gráficos epítetos empleados por Angel Aguallo,.: un derecho proteico, camaleónico y esotérico; *proteico* porque muta con vertiginosa rapidez; *camaleónico*, porque a la técnica de ordenar las modificaciones tributarias más variopintas en un mismo cuerpo normativo, es decir, véase la socorrida Ley de acompañamiento a la Ley de Presupuestos, especie de *ley omnibus* o *totum revolutum*; por último, *esotérico*, porque la norma tributaria ha quedado confinada a un campo al que sólo pueden acceder un círculo de “iniciados”⁹⁵. Asimismo, en ocasiones, el principio de jerarquía de las fuentes es o no desarrollado, o si lo es, lo es de modo deficiente: preceptos de rango constitucional o legal son inaplicables durante años por defecto de exposición reglamentaria.

93 Cfr. JOSÉ LUIS PÉREZ DE AYALA y EUSEBIO GONZÁLEZ *Curso de Derecho Tributario I*, p. 32.

94 JOSÉ JUAN FERREIRO LAPATZA “Introducción” *Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Sistema tributario, los tributos en particular*, pp.16-17. Expone el profesor de Barcelona la trascendencia del principio con gran nitidez: “Una técnica cuyo empleo sirva para evitar en lo posible las contradicciones, reenvíos e incoherencias con el resto del ordenamiento. Que determine de forma clara los preceptos vigentes y los derogados. Que evite la proliferación de normas a través de las oportunas refundiciones. Que tenga en cuenta las posibilidades de la ley, apartando a legislador y administración del afán reglamentista que trata, en un intento imposible, de plasmar en las normas la rica variedad de la vida social y del afán simplista de plasmar en la ley una construcción teórica más o menos atrayente sin tener en cuenta la realidad para la que fue pensada y las posibilidades reales de su aplicación. Que evite en fin, la frecuencia de los cambios, pues parece claro que la inestabilidad injustificada de las leyes financieras hace más daño a la economía de un país, a la Administración financiera y a los particulares contribuyentes que la peor de las leyes fiscales. El uso de una adecuada técnica jurídica debe exigirse, por último, con más rigor cuando el ordenamiento encomienda a los ciudadanos particulares tareas fundamentales a la hora de aplicar los tributos dejando en manos del Estado la tarea de comprobar las actuaciones de los ciudadanos y de reprimir sus posibles desvíos respecto al comportamiento por él querido y exigido” (pp. 17 y 18).

95 Cfr. ANGEL AGUALLO AVILÉS “Interés fiscal y Estatuto del Contribuyente”, pp. 584-585.

Claro es que sobre esta realidad subyace el aspecto subjetivo de la paz, que es la seguridad, una creencia recamada de la tranquilidad de espíritu que presupone el simple hecho de que la conservación está a salvo de innovaciones perturbadoras⁹⁶. Esta subyacente creencia encauzada formalmente da cuerpo al contenido material de la seguridad: *la protección de la confianza* (*vertrauensschutz* en alemán). El Tribunal Constitucional alemán ha explicado que este principio está revestido de profunda autenticidad en el campo de las leyes tributarias; por ello, tales leyes tienen que ser elaboradas de tal modo el contribuyente pueda observar que “las cargas tributarias no sólo han de ser justas, sino también seguras”⁹⁷.

El problema en este momento nos emplaza a los métodos instrumentales para asegurar la observancia del Derecho por la Administración, o si se prefiere una expresión constitucional, *la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos*. Arbitrario es lo que carece de fundamento jurídico. Tal arbitrariedad puede ser normativa o aplicativa (con manifestaciones como la violación del principio de jerarquía, de los principios generales del Derecho, o la simple pasividad de la Administración⁹⁸).

Como resumen puede ser provechosa la doctrina de nuestro Tribunal Constitucional, que ha condensado el fundamento del principio de seguridad jurídica en una triple dimensión⁹⁹: a) “como conocimiento y certeza del derecho positivo”; b) “como confianza de los ciudadanos en las instituciones públicas y en el orden jurídico en general, en cuanto garantes de la paz social”; c) “como previsibilidad de efectos que se deriven de la aplicación de las normas y de las propias acciones o de las conductas de terceros”¹⁰⁰.

6. Sigue. La exacción tributaria: los valores con especial referencia al valor justicia

Sin embargo, el fenómeno de la exacción tributaria en su plasmación normativa es un *posterius* que hinc sus raíces en el dato previo de un orden social de valores¹⁰¹. De ahí que el tributo deba ser pensado primariamente como instituto de carácter ético¹⁰². Hemos de detenernos para entender con rigor el profundo significado de

96 Cfr. JAIME GUASP *Derecho*, pp. 316 y siguientes.

97 Cfr. FERNANDO SÁINZ DE BUJANDA *Hacienda y Derecho Volumen III*, p. 312.

98 Cfr. FERNANDO SÁINZ DE BUJANDA en las pp. 305-307 de su *Hacienda y Derecho Volumen III* sistematiza todas las posibles causas de arbitrariedad o inseguridad jurídica.

99 Cfr. ÁLVARO RODRÍGUEZ BEREJÓ “El sistema tributario en la Constitución”, p. 35.

100 La seguridad jurídica es la “suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad, sin perjuicio del valor que por sí mismo tiene aquel principio”, FJ 8 de la STC 150/1990.

101 Cfr. HEINRICH HENKEL *Introducción a la Filosofía del Derecho. Fundamentos del Derecho*, pp. 413 y 422. También SIMONS en la introducción a su clásica *The Personal Income Tax* apuntó que no es posible hacer ningún tipo de examen acerca de los principios de la imposición sin plantearse explícitamente de antemano los presupuestos filosóficos en ellos subyacentes.

102 Cfr. BENVENUTO GRIZIOTTI, *Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda*, p. 269.

esta verdad. La fisonomía comunitaria o social del ser humano yace sobre el hecho ontológico de la alteración: la vida social *velis nolis* implica al otro (en latín *alter*)¹⁰³. Por ello, “el sujeto vive no como auténtico individuo singular y único sino como titular de un papel o de una función generalizada; y lo que el individuo vive en esos casos es algo comunal, tipificado, anónimo, genérico”¹⁰⁴. Según Rodolfo Stammeler la vida social consta de una materia ordenada y de una forma ordenadora. La materia ordenada tiene como objeto un orden exterior establecido, la estructura social¹⁰⁵. Por su parte, la forma ordenadora en primera instancia está configurada por los *juicios de valores*. Dichos juicios de valores son ingredientes del sistema de creencias de la sociedad en un momento histórico dado¹⁰⁶. Ahora bien, ¿tenemos clara la noción de valor?, pues con el concepto de valor ocurre algo similar a lo que le pasaba a San Agustín cuando intentaba definir el tiempo (“¿qué es pues el tiempo? Si nadie me pregunta, lo sé; si deseo explicarlo a quien me lo pregunta no lo sé?”). Los valores *suenan a filosofía*¹⁰⁷. Los valores demandan siempre una realidad a la que adherirse;

103 Cfr. JOSÉ ORTEGA Y GASSET “Ensimismamiento y alteración” en *Obras Completas V*, pp. 295-315. Nos explica que “gracias a la técnica el hombre puede ensimismarse, y viceversa, el hombre es técnico capaz de modificar el contorno en el sentido de su conveniencia, porque aprovechó todo respiro que las cosas le dejaban para ensimismarse...”; en cambio “el animal es pura alteración. No puede ensimismarse”.

104 Cfr. LUIS RECASÈNS SICHES, *Introducción al estudio del Derecho* (quinta edición), p. 32.

105 Nos explica FRANCISCO AYALA en su *Tratado de Sociología* que “regularmente, la persona humana ha de realizarse, no en conflicto con la sociedad a que pertenece, sino de acuerdo con las condiciones objetivas en que se encuentra inserto su ser concreto. Pues la sociedad se le aparece como un orden exterior establecido que aceptará de mejor o peor grado, al que, sin duda, querrá oponer alguna resistencia, pero al que sabe que no podrá enfrentarse con éxito (...) Nos encontramos aquí en presencia de una realidad objetiva -la formación social dada- a la que no hay por qué atribuir vinculaciones o raíces trascendentes, y que, sin embargo, carece también de toda sustancia material propia más allá de los individuos que la componen” (p. 152). Noción clave es la de “clase social”. No es simplemente un concepto abstracto porque “detrás de la abstracción “clase social” palpitará el hecho vivo de la experiencia que el sujeto tiene de su propia clase y de los demás; detrás de la imagen de una clase histórica se ocultará tal vez una toma de posesión efectiva en que se reflejan las analogías del pasado histórico con el presente vivido; y detrás de la consideración de las clases que componen la sociedad actual alentará la conciencia de que el sujeto pertenece a una de ellas y es ajeno a los demás. Con eso descendemos un nuevo escalón y nos encontramos que ahora la clase social es para el sujeto algo que forma parte de su experiencia concreta, un trozo de su realidad viva”, pp. 153 y 154.

106 JOSÉ ORTEGA Y GASSET con soberana agudeza escrutadora distinguió entre entre “idea” y “creencia”. “El diagnóstico de una existencia humana -de un hombre, de un pueblo, de una época- tiene que comenzar filiando el repertorio de sus convicciones. Son estas el suelo de nuestra vida. Por eso se dice que en ellas el hombre está. Las creencias son lo que verdaderamente constituye el estado del hombre (...) Las creencias que coexisten en una vida humana, que la sostienen, impulsan y dirigen son, a veces, incongruentes, contradictorias o, por lo menos inconexas. Nótese que todas estas calificaciones afectan a las creencias por lo que tienen de ideas. Pero es un error definir la creencia como idea. La idea agota su papel y consistencia con ser pensada (...). La creencia no es, sin más, la idea que se piensa, sino aquella en que además se cree. Y el creer no es ya una operación del mecanismo “intelectual”, sino que es una función del viviente como tal, la función de orientar su conducta, su quehacer”; cfr. *Historia como sistema*, pp. 10-11.

107 Cfr. SILVIO BASILE “Los valores superiores” en la obra colectiva *La Constitución española de 1978* dirigida por Alberto Predieri y Eduardo García de Enterría, p. 225. Por ello, para una inteligencia del concepto de valores hemos de emplazarnos en el panorama filosófico alemán de finales del siglo XIX. Lotze principió una “filosofía de los valores”. También fue importante la aportación seminal de Franz Brentano y tras él, de O. Kraus y Meinong. Estos filósofos reflexionaron sobre la *axiología* o análisis de lo que *no es, pero vale*. M. Scheler operando con el método fenomenológico abrió otro capítulo muy importante de la teoría de los valores. Su hipótesis de trabajo fue que los valores integraban un mundo propio de objetos distinto del que constituyen los objetos perceptibles en la realidad, y que su conocimiento era posible solamente a través la intuición emocional y no a través de las potencias racionales. Nicolai Hartmann da culmen a las meditaciones de Scheler. Los valores son ideas en el sentido platónico. Son perceptibles emocionalmente; por ello, no son ni creaciones intelectuales ni hechos de la realidad. Como reacción frente al objetivismo valorativo emergerá la Escuela de Uppsala, cuyo adalid fue A. Hägerström. Más recientemente se puso en circulación un enfoque subjetivista

poseen un contenido particular que los hace distinguibles; se presentan típicamente en forma de pares antinómicos (bien/mal, justicia/injusticia etc.); se proyectan con distintos grados de intensidad: por ello los valores se manifiestan de modo jerárquico. Por último, los valores son *irracionales*, esto es, incognoscibles por la razón¹⁰⁸. La peculiar naturaleza *estimativa* del fenómeno de los valores alcanza plena significación al referirse a su relación con el hombre: “así el valor no es simple cualidad de cualquier objeto, sino de su *relación significativa con el hombre*”. “Los valores se interrelacionan con la *situación vital del hombre*”¹⁰⁹; si bien, en el recto entendido de que hablamos del hombre en un sentido suprapersonal (*collectivum*). Por lo expuesto, cabe ensayar la siguiente descripción: los valores son esencias ideales que modelan los patrones de comportamiento de los seres humanos en la comunidad social. Según los sostenedores de la tesis objetivista los valores tienen validez objetiva y necesaria.

Examinada la necesidad de todo ser humano de amoldar su vida a un sistema de valores, tropezamos con el obstáculo de cómo poder lograr que ese “ser” devenga en “debe ser” dado que los valores poseen “algo especial, que podríamos llamar la vocación de ser realizados”¹¹⁰. Es decir, cómo consigue la sociedad vincular ese orden axiológico previo al Derecho¹¹¹; es el problema de la expresión normativa de los valores¹¹², que conforman la cultura legal¹¹³. Son pensables dos posibilidades: a) la transmutación en regla de derecho de expresión sintética; o b), que quede como acto “frustrado” desde un punto de vista jurídico positivo; el valor entonces tendrá un valor o un desvalor de acuerdo con criterios metapositivos¹¹⁴. Alcanzada la formulación normativa de los valores, fundamentalmente corporeizándose en principios, se conforma el Derecho en defensor del orden social de los valores¹¹⁵.

que niega la existencia de valores objetivos o suprapersonales. Dada la primacía otorgada a la libertad no cabe hablar de valores absolutos y definitivos. (Autores de este parecer son Popper, Hayek o Rawls). Como vía intermedia surgió la teoría de los valores como objetividad intersubjetiva (Escuela de Budapest, cuyo autor más destacado es G. Lukacs). Un desarrollo detallado del tema puede consultarse en el apartado III “La cuestión del valor en la filosofía”, pp. 45-75 de la obra de LUCIANO PAREJO ALFONSO, *Constitución y valores del ordenamiento*.

¹⁰⁸ Cfr. JOSÉ VILAS NOGUEIRA “Los valores superiores del ordenamiento jurídico”, p. 92.

¹⁰⁹ Cfr. PABLO LUCAS VERDÚ *Estimativa y política constitucionales*, pp. 18 y 19.

¹¹⁰ Cfr. LUIS RECASÉNS SICHES, *Introducción al estudio del Derecho*, p. 14.

¹¹¹ Cfr. HEINRICH HENKEL, *Introducción a la Filosofía del Derecho. Fundamentos del Derecho*, p. 422.

¹¹² “Los valores aparecen como objeto ideales de una intuición de nuestro intelecto (...) la validez de los valores no puede fundarse sobre un hecho psicológico contingente (...). Los valores tiene una validez intrínseca; pero en cambio, las conductas y las instituciones deben ser juzgadas no sólo desde el punto de vista de aquellos valores, sino también tomando en cuenta las circunstancias particulares de cada realidad”; cfr. LUIS RECASÉNS SICHES, *Introducción al estudio del Derecho*, p. 13.

¹¹³ Esta cultura legal se proyecta *internamente* (cultura legal interna) que hace referencia a la relación más directa e intensa que se entabla entre el sistema jurídico y ciertos individuos: los profesionales jurídicos; también se proyecta *externamente* (cultura legal externa): su destinatario es la población en general, cuyo contacto con el mundo del Derecho es más episódico. Cfr. JOSÉ JUAN TOHARIA “El Derecho” en *Nuestra Sociedad. Introducción a la Sociología*, p. 439.

¹¹⁴ Cfr. JOSÉ LUIS VILAS NOGUEIRA “Los valores superiores del ordenamiento jurídico”, p. 93.

¹¹⁵ Cfr. HEINRICH HENKEL, “Introducción a la Filosofía del Derecho”, pp. 408-409.

Si pasamos de la digresión teórica al campo de la realidad práctica, y teniendo *in mente* los cuatro principales vectores que gravitan sobre la plasmación práctica de los valores, el subsuelo económico, el influjo ideológico, la penetración historicista y la dimensión estimativa iusnaturalista justificante, tendríamos según la inteligente penetración de Lucas Verdú¹¹⁶ los siguientes esquemas:

ESTADO LIBERAL DE DERECHO	Falta de fundamentación axiológica	Ignorancia axiológica. Postivismo legalista. Libertad individualista. Igualdad formalista. Tolerancia tardía del pluralismo. Visión puramente procesal de la justicia.
	Falta de inspiración axiológica. La función de los valores la cumple la ideología.	Liberalismo individualista. Democracia agnóstica. Derechos y libertades individuales negativas como límite del Estado. Concepción y predominio del <i>homo oeconomicus</i>
	Objetivo político	Estado abstencionista. Individualismo posesivo <i>Status quo</i> a favor de una clase dominante. Capitalismo

ESTADO DEMOCRÁTICO DE DERECHO	Fundamentación axiológica	Libertad responsabilizada Justicia social. Justicia constitucional al servicio de la anterior. Igualdad sustancial. Reconocimiento y constitucionalización del pluralismo. Los valores como elementos interpretativos.
	Inspiración axiológica	Carácter efectivo de los derechos socioeconómicos. Sociedad capitalista. Establecer una sociedad democrática avanzada. (Preámbulo de la Constitución).
	Objetivo político social	Promover las condiciones y remover los obstáculos. (artículo 9.2). Garantizar la convivencia democrática dentro de la Constitución y de las Leyes conforme a un orden económico y social justo. (Preámbulo)

¹¹⁶ Cfr. PABLO LUCAS VERDÚ *Estimativa y política constitucionales*, pp. 64 y 71.

Dentro del mundo de los valores, el valor *justicia* ocupa lugar de excepcional importancia en la temática de la exacción tributaria¹¹⁷. Sin embargo, en los últimos decenios no ha gozado de favor en amplios círculos, prefiriéndose invocar en su lugar el concepto de *racionalidad*¹¹⁸. La racionalidad, en síntesis, se plasma en un proceso argumentativo que expelle a las verdades morales conocidas intuitivamente. De ahí que se hable de un “consenso racional” que impone la observancia de determinadas reglas, en particular la regla de la igualdad absoluta de los partícipes en toda “cuestión disputada”. Esta perspectiva lleva a un intelectualismo que disecciona de un lado la razón y de otro la realidad amorfa¹¹⁹. Desde luego, vamos a hacer cuestión del sentido “común y corriente” del valor *justicia* sin perdernos en cielos metafísicos de la indagación filosófica.

El problema de la extracción pública de la riqueza tiene como núcleo significativo la necesidad de una *justicia*¹²⁰ que según la cultura occidental emana de tres hon-tanares: las fuentes de pensamiento sobre la *justicia* que son dos, la filosofía greco-romana y el cristianismo; una noción de *justicia* encajada en el molde de la clásica definición de Ulpiano, *perpetua constans voluntas ius suum cuique tribuere*, y por último, una idea de *justicia* que toma cuerpo en el concepto de ley y de igualdad. Pues bien, para mirar de hito dicha necesidad debemos realizar una doble operación valorativa¹²¹: a) tener en cuenta el “sacrificio” que para cada contribuyente implica dejar de satisfacer sus necesidades privadas, y el perjuicio que un tributo reputado como injusto causa a quienes se sienten sacrificados injustamente; b) reparar en que la “utilidad global” de un sistema tributario se ha de apreciar no sólo desde un punto de vista cuantitativo sino también cualitativo; “de dónde se desprende que el pro-

117 “El esfuerzo por buscar la causa de la imposición puede entenderse como la búsqueda de una idea de *justicia*”; cfr. JOSÉ MANUEL TEJERIZO LÓPEZ “La causa de los tributos”, p. 195.

118 Véase verbigracia para el campo jurídico que estamos cultivando a BERNARD HERBERT, *Hacienda Pública Moderna*, quien funda dicha Hacienda Pública moderna en *el principio de racionalidad fiscal* (p. 145).

119 Véase el análisis que efectúa FRANCISCO CARPINTERO BENÍTEZ en su *Una Introducción a la Ciencia Jurídica*, pp. 172 a 178.

120 Necesidad siempre tempestiva e imperiosa ya que “es la virtud en el más cabal sentido, porque es la práctica de la virtud perfecta, y es perfecta, porque el que la posee puede hacer uso de la virtud con los otros y no sólo consigo mismo”, cita de ARISTÓTELES, *Ética Nicomáquea*, Libro V, p. 133. Sin embargo, la norma moral en su trasplante al terreno de la juridicidad ha de conjugar la validez con la vigencia: “Las normas de la ética operan sobre la realidad histórica por efecto de su validez intrínseca; se imponen de modo inmediato a la conciencia, y cuando ésta, en uso de su albedrío, las conculca, está reconociendo con ello su validez, precisamente por cuanto ordena su conducta en negación del valor”, cfr. FRANCISCO AYALA, *Tratado de Sociología*, p. 466. Por ello, el valor *justicia* funciona a través de una estructura de dominación que respalda a sus productos normativos con una garantía externa de efectividad. Es decir, opera a través de una coacción organizada. De ahí la trascendental relevancia del valor *justicia* como principio de legitimación del orden político y social. Ahora bien, no debe cearse en el error de considerar lo justo como un valor absoluto, pues se trata de un valor relativo que tiene que amoldarse a las condiciones efectivas en que ha de aplicarse, “lo relativamente justo es mejor que lo absolutamente justo (...) porque lo absolutamente justo (...) podría ser sólo apariencia o mentira, o violentación”; cfr. LUIS RECASÉNS SICHES, *Introducción al Estudio del Derecho*, p. 138.

121 Cfr. BERLIRI, *El Impuesto Justo*, p. 31.

blema económico de la Hacienda Pública no puede reducirse a conseguir *sic et simpliciter* la suma máxima de utilidad, sino que necesariamente debe orientarse a obtener la máxima utilidad de igualdad de calidad, o sea, a igualdad de justicia”¹²².

Del valor justicia cabe hablar en un sentido formal positivo y en un sentido material.

En su sentido *formal positivo*, decir justicia es decir “no arbitrariedad” en el momento aplicativo de la norma. Es decir, justicia es la aplicación recta del Derecho en contraposición a su práctica *non sancta* o reprobable. De ahí que injusticia y arbitrariedad sean vocablos sinónimos. Por tanto desde una perspectiva positiva la aplicación justa del Derecho alude a las notas características de tipicidad y formalidad, remitiéndonos para su plena inteligencia al ya examinado principio de legalidad. Ahora bien ¿qué papel cabe asignar a la equidad? Aristóteles dejó escrito que lo equitativo, si bien es justo, no lo es de conformidad con la ley sino “como una corrección de la justicia legal” haciendo referencia al supuesto de hecho que no es subsumible en la “fórmula universal” de la ley. Por ello, la equidad es una “corrección de la ley en la medida en que su universalidad la deja incompleta”. Henos, pues, ante un instrumento flexible “como la regla de plomo usada en las construcciones leebias, que no es rígida, sino que se adapta a la forma de la piedra”¹²³. Pues bien, a diferencia del derecho privado, el derecho público (especialmente el Derecho administrativo y el Derecho tributario) no puede dar trascendencia a la figura de la equidad, no sólo porque el irresistible ímpetu del principio de legalidad en materia tributaria así lo ordene, sino también porque el operador jurídico tributario siempre ha de tener presente que no sólo enjuicia una pretensión singular, sino que la resolución que deba acordar tendrá consecuencias para terceros no interesados directamente en la cuestión (son los que Kollmann denominó “titulares invisibles de una pretensión”). Por ello, el conflicto de intereses es siempre más complicado de ventilar que en el derecho privado¹²⁴.

¹²² Cfr. BERLIRI, *El Impuesto Justo* p. 32.

¹²³ Cfr. ARISTÓTELES *Ética Nicomáquea*, Libro V, p. 157.

¹²⁴ Cfr. JOSÉ VILLAR PALASÍ, *Lecciones de Derecho Administrativo*, p. 435.

Desechada la misión de la equidad en el Derecho Tributario como *legis emendatio*, si cabe, en cambio, asignarle una relevancia hermeneútica de primer orden que lleva a la adopción de principios tales como, el que nadie se enriquezca con perjuicio de otro (*hoc natura aequum est neminem cum alterius detrimento fieri locupletiozem*); el que nadie sea condenado sin ser oído (*inaudita causa quem quam damnari aequitatis ratione partitur*); o que la equidad deba prevalecer en caso de duda (*aequitas in dubio praevalet*).

Ocupémonos ahora de la *justicia material*¹²⁵. El concepto de justicia material se asienta sobre dos principios nucleares¹²⁶: a) el principio de dar a cada uno lo suyo (*suum cuique tribuere*); b) tratar lo igual de igual manera y lo distinto de manera distinta.

a) *Suum cuique tribuere*. Para comprender con rigor el alcance de esta importantísima expresión debemos arrancar de la distinción aristotélica entre la justicia distributiva y la conmutativa. La justicia distributiva se basa en la proporción: “El que comete la injusticia tiene una porción excesiva del bien y el que la padece, demasiado pequeña”. Simétricamente “el mal menor, comparado con el mayor, se considera un bien, ya que el mal menor se prefiere al mayor, y lo preferible es un bien, y cuanto más preferible, mayor”¹²⁷. Por contra, la justicia conmutativa se basa en la *reciprocidad*: “Los hombres buscan, o devolver mal por mal, o bien por bien, y si no, no hay intercambio”¹²⁸. La justicia conmutativa por definición se compadece mal con la figura tributaria más representativa, los impuestos, ya que estos se caracterizan por la ausencia de contraprestación inmediata, de suerte que la correlación beneficio-costos no puede ser percibida por el contribuyente.

Es evidente que dada la vigencia del Estado Social de Derecho, nuestro sistema de extracción pública de la riqueza está ungido por la *justicia distributiva*, o si se prefiere la *justicia social*¹²⁹ de acuerdo con la cual el impuesto es instrumento axial de

¹²⁵ Como es lógico, el contenido material del valor justicia diverge según en qué tipo de estado nos detengamos. Así, en un estado liberal clásico basado en una imposición de acuerdo con el principio del beneficio, realizará un “ideal de justicia correctiva. Por el contrario, un enfoque crítico-social del estado se construye impositivamente hablando sobre el principio de progresividad. Además, asume responsabilidades en el desarrollo económico dando un trato fiscal discriminatorio a los distintos ámbitos de producción económica”; cfr. GERHARD COLM “Sistema impositivo ideal” en *Ensayos sobre Hacienda Pública y política fiscal* p. 74. En las pp. 67 a 74 puede leerse una interesante disertación sobre el tema. Ahora bien, sería necio pensar que se trata hogaño de una cuestión ya cerrada: “Como diría Hauriou la naturaleza del hombre es desfalleciente y sus instituciones reflejan en cierto modo su carácter. Toda organización política incorpora una parte de la idea de justicia y deja otra parte por incorporar. En torno a este dato elemental giran, por cierto, las ideologías. El conservador defiende la parte incorporada; el progresista aspira a la que queda por incorporar. Y entre ambos extremos una gama de posiciones intermedias, desde el involucionismo a la utopía”; cfr. FERNANDO GARRIDO FALLA y JOSÉ MARÍA FERNÁNDEZ PASTRANA *Régimen jurídico y procedimiento de las Administraciones Públicas. Un estudio de la Ley 30/1992 y 4/1999* (tercera edición), p. 43.

¹²⁶ Cfr. HENKEL, *Introducción a la Filosofía del Derecho. Fundamentos del Derecho*, p. 498.

¹²⁷ Cfr. ARISTÓTELES, *Ética Nicomáquea*, Libro V, p. 139.

¹²⁸ Cfr. ARISTÓTELES, *Ética Nicomáquea*, Libro V, p. 142.

¹²⁹ Justicia social, nos explica Julián Marías, es “aquella que corrige o rectifica una situación social que envuelve una injusticia previa que, si se mantuviera invalidaría las conductas justas, los actos individuales de justicia”; cfr. “Sobre la justicia social” en *La justicia social y otras justicias*, p. 16. Es, pues, una inaplazable necesidad como ya vimos al principio de esta investigación.

una política redistributiva de la renta que hace factible la intervención de todos y cada uno de los ciudadanos en el producto social¹³⁰ (es el llamado “bienestar fiscal”)¹³¹. Justicia distributiva según la cual, el *tribuere* consiste en un reparto o distribución de las cargas y los derechos entre la ciudadanía; el *suum* se determina conforme a la “medida de la dignidad”, medida mensurada por un estatuto de derechos sociales y económicos constitucionalizados; y el *cuique* alude a una igualdad proporcional de acuerdo con la medida de la dignidad¹³². Esta última apostilla nos pone delante del otro aspecto basal del valor justicia.

b) *Tratar lo igual de igual manera y lo distinto de manera distinta.*

Se trata de la denominada equidad *horizontal* y la equidad *vertical*¹³³. Esta faceta de valor justicia engarza directamente con el valor igualdad, al punto, que confluyen, confundándose. El valor igualdad designa un concepto relacional pues atañe siempre a una situación que se da al menos entre dos personas o situaciones. Dicha relación es juzgada a través del denominado *tertium comparationis* que relativiza el valor justicia mediante el valor *igualdad*. Con el advenimiento del Estado de Derecho, dicho *tertium comparationis* es la ley (de nuevo el principio de legalidad), y su contenido se identifica con la ya explicitada justicia distributiva aristotélica. Ahora bien, los avances sociales del Estado de Derecho han ido moviendo la justicia distributiva hacia una dirección que sostiene que la sociedad no es un “hecho natural”, es decir, que el valor de la igualdad exige la corrección de las desigualdades, tratando desigual a los desiguales. Ahora bien: tal trato desigual no debe ser “caprichoso” (Musgrave), como lo sería sin duda un sistema impositivo que diera relevancia a caracteres irrelevantes *per se* (por ejemplo, la religión a la raza). Para tal menester, en España la jurisprudencia ha acuñado la noción de *razonabilidad* invocando a un juicio de razón práctica que ensambla el valor igualdad con la exigencia de racionalidad en la diferenciación. Tal perspectiva ya había sido cultivada por algunos estudiosos, como por ejemplo Amonn, quien explicó que la justicia, amén de ser postulada por la ética social, daba cobijo a “cuestiones de conveniencia” toda vez que reblandecían las naturalísimas resistencias de los ciudadanos a la exacción fiscal. Para mayor abundamiento he aquí la explicación ensayada por Fritz Neuman: “Postulado de acuerdo con el cual es necesario estructurar el conjunto de la política

130 Cfr. JOSÉ LUIS PÉREZ DE AYALA “Las cargas públicas: principios para su distribución”, p. 93.

131 La locución “bienestar fiscal” fue divulgada por R. TITMUS en su “The social division of welfare” *Essays on the Welfare State*, Ed. G. Allen and Unwin, Londres 1963, p. 14, para aludir al Estado que procura objetivos sociales a través del sistema impositivo.

132 Cfr. HENKEL *Introducción a la Filosofía del Derecho. Fundamentos del Derecho*, p. 508.

133 Cfr. ANTHONY B. ATKINSON y JOSEPH STINGLITZ *Lecciones sobre la Economía Pública*, pp. 451-453.

fiscal de manera que la distribución interindividual de las cargas fiscales discurra progresivamente por encima de las proporciones necesarias para la realización del principio de la capacidad de pago, a fin de conseguir de esta manera una redistribución de la renta y riqueza que sea compatible con las instituciones fundamentales de una economía de mercado y que, de acuerdo con la concepción dominante, se considere justa; la redistribución habrá de consistir en una disminución de las diferencias en la distribución primaria provocada por el mecanismo y la fuerza del mercado”¹³⁴.

La vertiente de la justicia material gira en el campo tributario sobre tres principios parciales que sólo consiguen plena significación en armónico concurso. Son estos: el principio de generalidad, el principio de igualdad y el principio de progresividad. Éste último es el más cabal calificador de los sistemas tributarios modernos como “medio al servicio de la redistribución de la renta y del principio de justicia material en el terreno tributario”¹³⁵. Tal virtualidad hace de él un principio *expansivo* por todo el sistema tributario en general. No se habla tanto de la “progresividad” de una determinada figura impositiva, como de la “progresividad” del sistema tributario en globo. Ahora bien: como cualquier otro principio no tiene un valor absoluto. Su ceñidor es el principio de *no confiscatoriedad*, principio este irrenunciable en aras de amparar las posibilidades humanas de libre manejo de su capacidad y recursos. Quiere decirse que *han de respetarse los elementos constitutivos de aquella capacidad*¹³⁶.

¹³⁴ Cf. FRITZ NEUMARK *Principios de la imposición*, p.211.

¹³⁵ Cf. LUIS MARÍA CAZORLA PRIETO “El esquema constitucional de la Hacienda de las Administraciones Públicas españolas”, p. 27.

¹³⁶ Cf. JOSÉ LUIS PÉREZ DE AYALA “Las cargas públicas: principios para su distribución”, p. 94.

III.

EL ÁMBITO JURISDICCIONAL DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ANDALUCÍA. ENGASTE DE LA AUTONOMÍA FINANCIERA ANDALUZA DENTRO DEL ORDENAMIENTO CONSTITUCIONAL ESPAÑOL

“Son muy importantes los aspectos relacionados con la gestión de los tributos. En un Estado autonómico, los distintos niveles de gestión tributaria no pueden ser compartimentos (sic) estancos, con las graves consecuencias que la lucha por las competencias produciría, si no se evita, en los ciudadanos afectados. Parece razonable pensar que para numerosos tributos cedidos o no por el Estado, se debe llegar a situaciones concretas de colaboración entre los dos niveles de gestión, y más aún, a una gestión efectivamente conjunta. Las Haciendas de distinto nivel son siempre vasos comunicantes en el ciudadano que paga, y por razones de comodidad, justicia y eficacia es necesario montar unos mecanismos de gestión a los que ni las Comunidades ni el Estado sean extraños; con ello se evitará suspicacias, rigideces y diferencias interterritoriales en el trato a los contribuyentes; y es un lógico corolario del interés del Estado en los resultados de la Hacienda de las Comunidades, y desde luego, del de las Comunidades en la gestión y recaudación de los tributos que el Estado se reserva, ya que en apreciable medida se habrán de nutrir mediante fondos-subvenciones en los que se integran, como figura principal, las participaciones en ingresos del Estado”.

JAIME GARCÍA DE AÑOVEROS

7. Idiosincrasia territorial de la Comunidad Autónoma de Andalucía

El ámbito jurisdiccional de nuestro estudio particularizado se aplica en principio y primariamente de modo entitativo a un ámbito espacial territorial que es portador de una idiosincrasia política y administrativa¹³⁷. Políticamente, es uno de los elementos de la Comunidad Autónoma junto al elemento personal y al elemento jurídico-organizativo. Podemos decir que el territorio es el *cuerpo* de la Comunidad Autónoma¹³⁸. El propio Título VIII de la Constitución echa a andar en un artículo que dispone que “El Estado se organiza territorialmente en municipios, en provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan”. Desde una perspectiva administrativa, el estudio de la vertebración organizativa de la Administración debe considerar como primer elemento al territorio¹³⁹. Es palmario que primero *se es* y después *se actúa*¹⁴⁰. Por ello, el territorio no sólo es un medio para la realización de los fines de la organización. También “es un fin en sí mismo, en cuanto que una de las necesidades que siente el ciudadano (...) es que la utilización del territorio sea lo más óptima posible”¹⁴¹.

¹³⁷ Se trata de “una ordenación política del territorio” sustentada sobre una planta orgánica diseñada dentro de un particular plano ideológico. De hecho, en la ordenación política del territorio es patente que junto a principios de ordenación del territorio puestos por escrito, cuyo vértice es el ordenamiento constitucional, hay además otros principios que no lo están y que emanan de la gestión intergubernamental; cfr. Robert Agranoff, “Las relaciones y la gestión intergubernamentales” en RAFAEL BAÑÓN y ERNESTO CARRILLO *La nueva Administración Pública*, p. 145. Por ello es fuerza reparar en los valores culturales que presiden el sistema normativo. Entre dichos valores ocupa lugar preeminente el *valor de la diversidad territorial*, equivalente político, administrativo y territorial de la libertad y el pluralismo, que sin embargo ha de desbrozar su camino de la vegetación uniformista y centralista tan floreciente en tiempos nada lejanos; también descuella el *valor del desarrollo integral del territorio*, concepto muy caro a las instancias europeas que conlleva: a) una concepción integral e integrada de las políticas que inciden sobre el territorio; b) un desarrollo sostenible; c) la competitividad equilibrada del territorio; d) una mayor sensibilidad hacia las particulares necesidades de los rincones territoriales más atrasados. (Cfr. MANUEL ARENILLA SÁEZ “Las relaciones entre poder y territorio en la vertebración del territorio” en *El funcionamiento del Estado Autonómico* (segunda edición), pp. 91, 93 y 113-118). Como es natural, sobre la estructuración político-administrativa subyace una palpitante realidad económica y social. “El territorio es un problema administrativo de organización que cobra especial interés por su relevancia económica (...). La región económica integra (...) dentro de sí, el espacio regional geográfico y la actividad laboral de la sociedad”; cfr. PEDRO MARÍA LARUMBÉ BIURRUN, *La Región. Aspectos administrativos*, pp. 122 y 134.

¹³⁸ Además, el territorio, obsérvese su incidencia en la temática de la elección pública, es una representación colectiva “que sirve para movilizar a los hombres en la consecución de objetivos políticos”, cfr. MAURICE DÜVERGER, *Sociología de la Política*, p. 96. En dicha obra el autor francés examina con sugerentes apreciaciones el tema del territorio desde la pp. 70 a la 101.

¹³⁹ Se comprende sin problemas que la competencia de ordenación del territorio es de esencia en la institucionalización de las Comunidades Autónomas. Es, ha escrito Pedro Escribano Collado, *materia de materias*; sin embargo la locución “ordenación del territorio” no está asumida competencialmente por la Constitución: la única referencia se encuentra en el artículo 148.1.3, al prever como materia asumible por las Comunidades “la ordenación del territorio, urbanismo y vivienda”. Sin embargo este artículo puede dar una impresión engañosa porque dicho título competencial aglutina realidades y objetivos muy diversos. Podemos ver hasta un triple significado en la ordenación del territorio: a) como vehículo de conocimiento de la realidad comunitaria; b) como título de ordenación superior de otros títulos competenciales más particulares, que se revelan interrelacionados; y c) como título habilitante del principio de participación, cfr. PEDRO ESCRIBANO COLLADO, “Comunidades Autónomas y ordenación del territorio”, pp. 37 a 47.

¹⁴⁰ Véase el análisis de AURELIO GUAITA MARTÓRELL, “La división territorial en la Ley Orgánica del Estado. Primeras Jornadas Administrativas de Galicia. Escuela Nacional de Administración Pública, 1970, p. 183, citado por Manuel Pallarés Moreno en *La organización territorial de la Comunidad Autónoma de Andalucía, Ley 6/83 de 1 de junio del Parlamento Andaluz*, p. 16.

¹⁴¹ Cfr. MANUEL PALLARÉS MORENO, *La organización territorial de la Comunidad Autónoma de Andalucía, Ley 6/83 de 1 de junio del Parlamento Andaluz*, p. 17.

El artículo 147.2.b de la Constitución ordena que los Estatutos de Autonomía acoten el territorio de la Comunidad. El artículo 143.1 exige que las provincias¹⁴² que vayan a configurar una Comunidad Autónoma sean “límites con características históricas, culturales y económicas comunes”. Obviamente el requisito de la contigüidad no necesita aclaración. Sin embargo, sobre las “características históricas, culturales y económicas comunes” se podría controvertir hasta la saciedad. En la práctica, con la aprobación de los Estatutos de Autonomía se han aceptado por la vía de los hechos esas características comunes¹⁴³.

Pues bien, en cumplimiento de las previsiones constitucionales, el Estatuto de Autonomía de la Comunidad Autónoma de Andalucía dispone en su artículo 2: *el territorio de Andalucía*¹⁴⁴ comprende el de los municipios de las actuales provincias de Almería, Cádiz, Córdoba, Granada, Huelva, Jaén, Málaga y Sevilla. El territorio de los municipios (“término municipal”) es según el artículo 12 de la Ley de Bases de Régimen Local, Ley 7/85 de 2 de abril: “el territorio en que el Ayuntamiento ejerce sus competencias”. El artículo 1.2 y 3 del R.D. 1690/86 de 11 de julio de “Población y Demarcación Territorial de las Entidades Locales” añade además, que todo municipio pertenecerá a una sola provincia y que estará formado por territorios continuos (salvo supuestos históricamente reconocidos). La Ley 7/1993 de 27 de julio reguladora de la demarcación municipal de Andalucía expone en su artículo 2 que “el término municipal abarcará tanto el suelo como el subsuelo del territorio a que aquél se extiende, comprendiendo, en su caso, dentro del mismo la zona marítimo terrestre, las playas, zonas portuarias y los terrenos ganados al mar, que según la legislación específica correspondan sobre los mismos al Estado o a la Junta de Andalucía”. Precisamente, como nos recuerda este precitado cuerpo normativo en su

142 La división provincial se construyó según una directriz utilitarista, basada más en criterios convencionales que históricos, que pretendía más el uniformismo que la conveniencia de divisiones funcionales; “no deja de ser paradójico que el sistema autonómico haya tenido que estructurarse sobre la pauta de la división provincial de Francisco Javier de Burgos, símbolo por excelencia del estado unitario centralizado”; cfr. JUAN ALFONSO SANTAMARÍA PASTOR, *Fundamentos de Derecho Administrativo I*, p. 1081.

143 Cfr. LUIS SÁNCHEZ AGESTA “Introducción al Título Preliminar” en *Comentarios al Estatuto de la Comunidad Autónoma de Andalucía*, dirigidos por Santiago Muñoz Machado, p. 9.

144 Es curioso de destacar que emplea el Estatuto la voz “Andalucía” y no la locución políticamente más correcta de “Comunidad Autónoma de Andalucía”, reflejo a las claras de la profunda unidad histórica de la “idea de Andalucía”. Lo cual no oculta importantes diversidades de “las Andalucías” en la conformación de “la Andalucía” (Sermet). Sin remontarnos más atrás, tras las conquistas castellanas de Córdoba (1236), Jaén (1238), Sevilla (1248) y Jerez de la Frontera (1264), Andalucía se escindió en dos: la Andalucía castellana, y la Andalucía nazarí. El hito de 1492 reunificó tras muchos siglos el territorio. Después vendría la partición en cuatro reinos (Córdoba, Jaén, Granada y Sevilla). Por último, en 1833 los cuatro reinos son reemplazados por las actuales ocho provincias. Una ojeada a la historia muestra que existe una “unidad reconocida desde la más vieja antigüedad (...)”. A pesar de sus variedades y subdivisiones es la entidad geográfica española más unidad, más coherente. (...) Mi tesis personal es que la historia de Andalucía enseña que cuando el territorio andaluz ha estado unido ha coincidido con las épocas de la grandeza andaluza y que su división, con las de decadencia”; cfr. MANUEL CLAVERO AREVALO, “Comentario al artículo 2 del Estatuto de Andalucía” en *Comentarios al Estatuto de la Comunidad Autónoma de Andalucía* dirigidos por Santiago Muñoz Machado.

exposición de Motivos, una de las facetas “más espinosas” de la demarcación municipal es la relativa a su modificación bien sea por fusiones o por segregaciones. Por ello es sumamente conveniente la potenciación de fórmulas asociativas en aras de un mejor aprovechamiento de los recursos. El territorio de la provincia se define por la agrupación de los municipios (ex artículo 3.1 de la Ley 7/85).

El ámbito territorial comunitario se extiende sobre la superficie del *dominio público estatal*. Este ámbito está sujeto a un régimen muy particular, porque el Estado opera como *dominus*; sin embargo, se inserta en el territorio de la Comunidad respectiva, que ejercerá sobre él las competencias previstas en su Estatuto.

Andalucía tiene 87.300 km². Primera Comunidad Autónoma en extensión superficial, (sólo se acercan Castilla-León, Cataluña, 32.000 km² y Galicia, 29.400 km²; es superior a otros países europeos como Bélgica, 30.000 km², Holanda, 32.000 km² o Suiza, 41.000 km²); cuenta además con más de 800 km de litoral (aproximadamente el 25% del litoral español)¹⁴⁵.

Como puntos peculiares del territorio andaluz, el Estatuto contempla en su Disposición Adicional Primera, si bien no *expresa verbis*, a la colonia británica de Gibraltar (“territorios históricos no integrados en otra Comunidad Autónoma”), previendo su incorporación “una vez que dichos territorios hayan vuelto a la soberanía española”; y en su Disposición Adicional Tercera, se dispone que “la Comunidad Autónoma andaluza podrá establecer con las ciudades de Ceuta y Melilla relaciones de especial colaboración”.

8. El binomio espacio-competencias propias

Una vez aproximados a la idiosincrasia territorial de la Comunidad Autónoma de Andalucía, hemos de analizar para obtener una completa visión de conjunto jurisdiccional, el engarce del territorio con la distribución competencial andaluza. El principio de competencia no está explícitamente formulado en nuestra Constitución. La competencia se puede entender como título atributivo a cada subsistema normativo autónomo (Comunidades Autónomas y Entes Locales) de un *ámbito material* en donde tenga lugar el desenvolvimiento existencial de cada ente en

¹⁴⁵ Esta considerable dimensión espacial del territorio comunitario plantea, obvio es decirlo, especiales dificultades para la acción administrativa. Lo más razonable por ello para la estructuración interna administrativa “más que la búsqueda del punto equidistante de todas las partes de Andalucía, que por el tamaño de ésta será siempre lejano y mal comunicado, es la *distribución interna de los centros de decisión* (subrayado mío)”; cfr. MANUEL FRANCISCO CLAVERO AREVALO “La estructura interna de Andalucía” en *Administración y Constitución. Estudios en Homenaje al profesor Mesa Moles*, p. 203.

cuestión. De ahí que el posible conflicto normativo entre los subsistemas no se resuelva desde luego por el principio de jerarquía, sino a través del principio de competencia. Dice el artículo 41 del Estatuto: “Todas las competencias atribuidas a la Comunidad Autónoma en el presente Estatuto se entienden referidas al ámbito territorial andaluz”. Ahora bien, esta rotundidad debe ser corregida según de qué competencia estemos tratando. El Tribunal Constitucional ha razonado con insistencia que el principio de territorialidad no es un límite absoluto¹⁴⁶. De ahí surge la problematicidad de la *extraterritorialidad*¹⁴⁷. Son pensables, de acuerdo con el estudio de Arce Janariz, dos tipos de extraterritorialidad: primaria, en el supuesto de que el punto de referencia atributivo no sea el territorio; o no sea el legislador comunitario el que ordena el ámbito de aplicación de la normas. Secundaria, la norma a pesar de tener como ámbito aplicativo el territorio comunitario, produce efectos fuera de éste. Un ejemplo de extraterritorialidad primaria es la atribución competencial comunitaria según criterio distinto al del territorio, verbigracia, según el criterio del “interés propio”. Otra forma de reconocimiento de la extraterritorialidad normativa comunitaria es mediante el expediente de aplicar las normas de Derecho interregional (nos referimos a las normas del capítulo V del Título Preliminar del Código Civil).

Para el objeto de nuestra averiguación el tema de la extraterritorialidad muestra gran relevancia ya que se trata de una de las cuestiones más vidriosas contempladas en el régimen jurídico tributario de las Comunidades Autónomas. La Ley 21/2001 de 27 de diciembre que regula las medidas fiscales y financieras de las Comunidades de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, dedica quince artículos a la ordenación de los puntos de conexión de los tributos cedidos (artículos 22 -36). La regulación es minuciosa; y con anterioridad se ha despejado la noción de residencia habitual de las personas físicas y jurídicas (artículos 20 y 21), concepto clave para muchos de los puntos de conexión.

¹⁴⁶ Expuso el Alto Tribunal en la STC de 16 de noviembre de 1981 que el límite territorial no puede significar la prohibición de adoptar decisiones que puedan producir consecuencias de hecho en otros lugares del territorio nacional. La unidad política, jurídica, económica y social de España impide su división en compartimientos estancos. Y ello es y deber ser así porque dicha prohibición equivaldría a privar a las Comunidades Autónomas de toda capacidad de actuación. También la doctrina ha insistido en lo mismo, por ejemplo, JUAN FRANCISCO MESTRE DELGADO, “Comentarios al artículo 41 del Estatuto de Andalucía” en *Comentarios al Estatuto de la Comunidad Autónoma de Andalucía* dirigido por Santiago Muñoz Machado, p. 637.

¹⁴⁷ Debe tenerse presente que en ocasiones el límite territorial debe funcionar no como una frontera, sino como un portillo de comunicación con otro territorio. Es decir, la acotación territorial es de un lado un límite negativo a la eficacia de los poderes autonómicos; pero también debe verse en él un medio de interconexión de competencias; cfr. ANDRÉS NAVARRO MUNUERA, “Las relaciones interautonómicas de colaboración: mecanismos y posibilidades de articulación orgánica”, p. 404.

Este comentario nos pone ante el problema que nos va a ocupar en las próximas líneas: el engaste territorial y competencial en materia financiera de la Comunidad Autónoma en el ordenamiento español.

La ordenación de la organización territorial del poder político por la Constitución de 1978 es una de las *decisiones fundamentales* de la misma. Como ha explicado con lucidez Pablo Lucas Verdú, había que *refundar* un antiguo Estado¹⁴⁸. Sobre el capítulo I “Principios generales” del Título VIII de la Constitución “De la organización territorial del Estado” gravita la nueva organización territorial del Reino de España. Se trata de un complejo de principios entreverados de tal suerte que no puede negarse uno de ellos sin que el conjunto se distorsione¹⁴⁹. Pese a sus indisimulables deficiencias, como las leyes dice el adagio, son más inteligentes que los legisladores, merced a la meticulosa y laboriosa doctrina del Tribunal Constitucional, dicho Título VIII se nos ha ido revelando inteligible y plenamente coherente¹⁵⁰.

9. Principios informadores

La estructura territorial del Reino de España conjuga un principio (el de unidad) con un derecho (el de autonomía). Ahora bien: esta articulación no es parigual; la autonomía es un derecho instrumental que está supraordenado por el principio de unidad, que es simultáneamente *presupuesto* del reconocimiento del derecho a la autonomía y *resultado* del ejercicio efectivo de tal derecho. Si bien, dado que tal principio y derecho por dictados de la propia vertebración político-constitucional deben congeniar, han de ordenarse las posibles desavenencias. Es aquí donde entran en liza los principios de igualdad y solidaridad, que son en esencia principios *mediadores* entre el principio de unidad y el derecho a la autonomía¹⁵¹. Veámoslo.

El *principio de unidad* es condición última de la existencia del Estado *qua* Estado: se refleja en la unidad de las bases de la estructura material del Reino de España, que son: el territorio y la ciudadanía; y de las bases de su estructura formal, que son la soberanía y el derecho. Dichas bases hacen hablar de un *interés general*, que es el criterio utilizado por la Constitución para acotar el ámbito competencial del Estado.

¹⁴⁸ Sobre el sentido de la expresión “*refundar* el Estado”, véase a Pablo Lucas Verdú en su *Curso de Derecho Político IV*, p. 683.

¹⁴⁹ Es palmario por ello que el Estado Autómico debe pugnar a brazo partido por la integración simultáneamente armónica y ponderada de los principios constitucionales, “pues como en tantos otros temas, el veneno está en las dosis”; cfr. JOSÉ LUIS GARCÍA RUIZ Y EMILIA GIRÓN REGUERA, “La incidencia del modelo de Estado en el sistema de financiación autonómica”, p. 152.

¹⁵⁰ Sobre la elaboración del Título VIII de la Constitución puede consultarse un completo resumen redactado por un testigo excepcional, MANUEL CLAVERO ARÉVALO, “La elaboración del Título VIII de la Constitución y la situación actual del Estado de las Autonomías”, pp. 35 a 38.

La aplicación particularizada del principio de unidad al campo de la actividad financiera da encarnadura a la noción de *cohesión fiscal*.

Precisamente la cohesión fiscal ha tumbado sin paliativos una especie de principio en boga durante el séptimo y parte del octavo decenio a del siglo XX merced a pronunciamientos del Tribunal Supremo: el principio de estanquidad. Este principio nació sin apoyatura explícita en precepto alguno; fue fruto de la labor integradora del ordenamiento que lleva a cabo la jurisprudencia; aunque ya en la sentencia de 23 de noviembre de 1978 se fundamentó en el artículo 9.1 b) de la LGT. Es paradójico: una norma pensada para defender la seguridad jurídica deviene en su aplicación fuente de inseguridad jurídica; dato fáctico especialmente evidente en el caso de las comprobaciones de valor. No es extraño por ello que la sentencia de 23 de abril de 1985 dismantelara los fundamentos del principio de estanquidad pues “la estanquidad no puede predicarse de los distintos órganos de la Administración, obligada constitucionalmente a la coordinación”. Es decir, los principios constitucionales fuerzan al repudio del principio. Sin embargo, el arrumbamiento del principio no da la solución al problema de fondo del que trae causa: la inexistencia de una ley de valoraciones (como existe por ejemplo en Alemania), y que ha sido propugnada para nuestro país por un autor tan archiexperto como Fernando Sainz de Bujanda¹⁵²

La noción de *autonomía* en general es un “derecho” (ex artículo 2 de la Constitución) que ejercido deviene en “principio” de organización territorial con la significación de marco de acomodación de las distintas competencias normativas y materiales o de gestión¹⁵³. Hay que apuntar en el haber de la doctrina italiana (Virga, Zanobini) la profundización en su conceptualización. En relación con nuestra Carta Magna, Luis Sánchez Agesta explicó clarívidentemente que el principio de autonomía se corresponde en el tradicional principio de subsidiariedad. Y aunque algunos estudiosos¹⁵⁴ subsumieron el principio de autonomía en un *ius statuta condendi*, es decir, la capacidad de darse una legislación propia o una capacidad de elaboración de disposiciones de carácter general, parece fuera de disputa que se trata de un concepto multívoco, difícil de ser precisado si no se enmarca en coordenadas concretas de tiempo y lugar y en el contexto normativo en que se emplea, porque es, sin vacilación, un concepto *históricamente variable*¹⁵⁵. Ahora bien, el derecho a la autonomía, *una vez reconocido*, no debe estar condicionado por la Historia; de ahí que

¹⁵¹ Cfr. JAVIER PÉREZ-ROYO *El nuevo modelo de financiación autonómica: análisis exclusivamente constitucional*, pp. 5-15.

¹⁵² Cfr. JOAN FRANCESC PONT I CLEMENTE “Las fuentes del Derecho Tributario” en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, pp. 199-203.

¹⁵³ Cfr. JOAQUÍN GARCÍA MORILLÓ, PABLO PÉREZ TREMPES y JUAN ZORZANA PÉREZ *Constitución y financiación autonómica*, p. 20.

¹⁵⁴ Por ejemplo JUAN BENEYTO *Las Autonomías. El poder regional en España*, p. 321.

¹⁵⁵ Cfr. SANTIAGO MUÑOZ MACHADO *Derecho Público de las Comunidades Autónomas*, Tomo I, p. 167.

la autonomía no deba seguir a una concepción étnico-histórica, según la cual la autonomía sólo es procedente para los pueblos con tradición autonomista (sería una transposición del dogma nacionalista forjado en el Romanticismo), sino, a una concepción funcional: como un derecho de autogobierno sobre los intereses propios que tiene la ciudadanía ubicada en cierto territorio¹⁵⁶. Como concepto omnicomprensivo de autonomía puede valernos el siguiente: “Aquella variante de la descentralización política donde los entes públicos territoriales con personalidad jurídica poseen instituciones representativas de autogobierno y potestades normativas generales dentro del reparto de competencias constitucionalmente previsto, así como contribuyen a la formación de la voluntad estatal mediante mecanismos de participación e integración”¹⁵⁷. Dentro de este planteamiento, el alcance del principio que estudiamos queda matizado por las tres siguientes notas concurrentes: a) la autonomía se aplica a un *poder limitado*. El Tribunal Constitucional ha subrayado con trazos gruesos que autonomía no es soberanía; b) la autonomía se aplica a un *poder derivado*, no originario, que se circunscribe a la gestión de sus respectivos intereses (ex artículo 137 de la Constitución) (principio de subsidiariedad); c) la autonomía se aplica a *todos* los entes territoriales y no sólo a las nacionalidades y regiones.

Desde una perspectiva negativa, el principio de autonomía está embridado por los siguientes principios ceñidores: el principio de autonomía se entiende siempre referido a un espacio singularizadamente propio; el principio de autonomía ha de encajarse dentro de la barrera de contención del principio de igualdad¹⁵⁸; el principio de autonomía está limitado por el estatuto jurídico constitucional de los Derechos Fundamentales; por último, el principio de autonomía está limitado por la libertad de circulación de las personas y bienes, así como por la libertad de establecimiento de aquellas.

Especial importancia muestra para nuestra indagación tiene el principio de autonomía en su vertiente específicamente fiscal¹⁵⁹. Es la piedra angular del sistema autonómico porque sin autonomía financiera puede haber hacienda y puede haber comunidad; lo que no puede haber es una Comunidad Autónoma¹⁶⁰. Por ello, se

¹⁵⁶ Cf. EDUARDO GARCÍA DE ENTERRÍA, “El sistema autonómico quince años después”, p. 583.

¹⁵⁷ Definición tomada de FRANCISCO JAVIER GARCÍA ROCÁ y PABLO SANTOLAYA MACHETTI “Consideraciones sobre las finalidades del Estado Autonómico como institución”, p. 149.

¹⁵⁸ Si bien “salvaguardada la identidad básica de derechos y deberes de los españoles, las cargas fiscales que deban soportar pueden ser distintas”, ATC 182/1986.

¹⁵⁹ “El principio de autonomía que preside la organización territorial del Estado (artículo 2 y 137 de la Constitución) ofrece una vertiente económica importantísima ya que aún cuando tenga un carácter instrumental, la amplitud de los medios determina la posibilidad real de alcanzar los fines. En tal sentido, la Constitución no olvida ni podría hacerlo la autonomía financiera de las Comunidades”, STC 135/1992, FJ 8.

¹⁶⁰ Cf. JAIME GARCÍA AÑOVAROS “La Hacienda de la Comunidad Autónoma de Andalucía”, p. 120.

comprende con facilidad que el Tribunal Constitucional sentara en su sentencia 14/86 de 31 de enero, que “del espíritu de su conjunto normativo (se está refiriendo a la Constitución) se desprende que la organización de una hacienda no es tanto una competencia que se reconoce a las Comunidades Autónomas, cuanto una exigencia previa o paralela a su propia organización autónoma”. Quiere decirse que al lado de unas competencias presupuestarias, las Comunidades Autónomas deben disponer como exigencia mínima de la competencia sobre un sistema de ingresos propios que pueda nutrir dicha competencia de gasto. Sólo de esta forma se podrá no incurrir en el nominalismo de unas competencias que asumidas por las Comunidades Autónomas estén vacías de contenido material¹⁶¹.

En la ordenación material por la Constitución del sistema de distribución de competencias, la actividad financiera presenta dos particularidades; de un lado, esta parcela de la acción administrativa ha quedado apartada del principio dispositivo; de otro, el reparto competencial no gira sólo sobre la doble lista y la doble cláusula residual ex artículo 148 y 149; sino también, y de modo principal, en torno al título VII y los artículos 156 a 158 del título octavo¹⁶². Nos ocuparemos más *in extenso* de la materia en la segunda parte del estudio.

Nuestra Constitución acoge el principio que glosamos en el artículo 156.1: *Las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles*. Resulta chocante que un artículo tan nuclear fuera redactado tras escasas deliberaciones y enmiendas. Sólo la Comisión Constitucional del Congreso introdujo en virtud de una enmienda *in voce* del grupo parlamentario de Minoría Catalana el apartado segundo, que por otra parte se incluía en el anteproyecto y fue suprimido por el informe de la ponencia. Dicha enmienda fue defendida por el señor Roca “para reforzar la autonomía financiera que consagra el apartado primero”. Dicho apartado dice: *Las Comunidades Autónomas podrán actuar como delegado o colaboradores del Estado para la recaudación, la gestión y la liquidación de los recursos tributarios de aquel, de acuerdo con las leyes y los Estatutos*.

¹⁶¹ Cfr. JUAN MARTÍN QUERALT, CARMELO LOZANO SERRANO, GABRIEL CASADO OLLERO y JUAN TEJERIZO LÓPEZ, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, p. 284.

¹⁶² Cfr. RAMÓN FALCÓN y TELLA “La distribución de competencias en materia financiera entre el Estado y las Comunidades Autónomas” en *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a César Albiñana García Quintana*, p. 537.

Este artículo trajo consigo trascendentales consecuencias para el ordenamiento tributario¹⁶³: de manera principal dio carta de naturaleza a un nuevo sujeto activo de la actividad financiera: las Comunidades Autónomas. Sin embargo, la ordenación constitucional de la cuestión ha sido calificada de “vaga e imprecisa”¹⁶⁴, “ambigua y omisiva”¹⁶⁵, “abierta”¹⁶⁶, positiva “aunque no suficientemente aclarada”¹⁶⁷, “la parte de la Constitución menos específica, menos clara, menos determinativa”¹⁶⁸ etc. El punto que puede servir de ejemplo de esta diatriba es que no esté prevista la existencia vinculante de una ley de ordenación de las finanzas autonómicas ex artículo 157.3, que se antoja de esencia para el recto desenvolvimiento de la descentralización fiscal. Hubiera sido más acertado que, una vez ordenado básicamente el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas en la ley orgánica referida en el artículo 157.3, cada Estatuto de Autonomía hubiera silenciado o transcrito *ad literam* los aspectos de la financiación ya regulados en la precitada norma básica. En la práctica, se aprobaron dos Estatutos de Autonomía (los de la Comunidad Autónoma Vasca y Catalana) con anterioridad a la LOFCA de 22 de septiembre de 1980¹⁶⁹.

163 Cfr. JUAN MARTÍN QUERALT “La Constitución Española y el Derecho Financiero”, pp. 110 y siguientes.

164 Cfr. JOSÉ LUIS MUÑOZ DEL CASTILLO “La financiación de las regiones en España”, p. 253.

165 Cfr. CÉSAR ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA “La financiación de las Comunidades Autónomas Vasca y Catalana”, p. 38.

166 Cfr. SANTIAGO MUÑOZ MACHADO *Derecho Público de las Comunidades Autónomas*, Tomo II, p. 409.

167 Cfr. MANUEL CLAVERO ARÉVALO “Igualdad, uniformidad y variedad en el tratamiento constitucional de las autonomías”, conferencia pronunciada en la Universidad de Granada y publicada en sus *Estudios de Derecho Administrativo*.

168 Cfr. EDUARDO GARCÍA DE ENTERRÍA, “El sistema autonómico quince años después”, p. 578. Explica este ilustre administrativista que el Título VIII fue lo que los franceses llaman un *pari*, una apuesta, que recuerda la fórmula de Napoleón sobre la manera de entrar en las batallas: *on s’engage, et puis on voit* (se mete uno y luego se ve). El *sui generis* modelo autonómico español puede ser retratado en los siguientes dos rasgos de su fisonomía: a) es un modelo cualificado por la ambigüedad de su punto de partida, y que tendía hacia la universalidad autonómica: “No hay Estado unitario, no hay Estado federal (...) y en fin, no hay Estado regional (...). Desde un único Estado, una única nación y una única soberanía nacional (artículo 1) se intentaba el reconocimiento “desde arriba” de derechos a autogobierno (...). La polémica sigue ahí viva y asistimos al insólito espectáculo de un país con su unidad nacional muy prontamente hecha en la historia (antes que Italia o Portugal por ejemplo), y que sin embargo, se pregunta cada mañana ante el espejo qué clase de Estado tiene”; b) es un modelo permanentemente abierto en el ámbito competencial: “frente a la precisión del texto de 1931, aquí todo principio de qué es del Estado y qué de la Comunidad Autónoma quedó invalidado por el increíble contenido del número del artículo 150”. Concluye MANUEL RAMÍREZ JIMÉNEZ, su interesante análisis con una pregunta que debería aguijonear nuestras reflexiones: “¿Se puede ser fuerte *ad extra* sin serlo previamente *ad intra*?”; véase su “Modelos de descentralización autonómica en el constitucionalismo español: un análisis comparado” en *El Funcionamiento del Estado Autonómico* (segunda edición), pp. 47 y 48.

169 Como consecuencia, en lugar de adaptarse los Estatutos de Autonomía a la LOFCA, fue ésta la que tuvo que partir de lo que ya habían regulado dichos Estatutos de Autonomía. Prueba de ello es que entre los impuestos cedibles a las Comunidades Autónomas, se cita el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de acuerdo con lo previsto en el Estatuto de Cataluña, pero en contra de lo que en el proyecto de la LOFCA se disponía.

Ahora bien, sin desdecir las imperfecciones técnicas de la ordenación constitucional, se puede sostener sin temor a errar, que el régimen constitucional no es tan lacónico y flexible como una apresurada lectura del texto podría sugerir. Los contados artículos atinentes a la materia trazan un sistema mucho más preciso y ordenado de lo que *prima facie* parece, “la Constitución en este campo permite menos alegrías de los que algunos piensan”¹⁷⁰, pues si bien se trata de un modelo abierto, no es “un cheque en blanco para que sea rellenado por la negociación estatutaria”¹⁷¹. Los padres de la Constitución fueron conscientes de cuán inconveniente (como aconteció en la Constitución de 1931) hubiera sido una remisión en blanco a los Estatutos. De hecho, conviene notar que el constituyente escindió la materia financiera de las haciendas autonómicas ex artículo 156, 157 y 158 de la regulación del sistema de distribución de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas ex artículo 148 y 149, de forma que, como se ha observado¹⁷², no es condición necesaria para que las Comunidades Autónomas puedan ordenar su sistema de ingresos y gastos, la asunción de competencias hacendísticas en los Estatutos de Autonomía, ya que el reconocimiento de éstas está acogido expresamente por la Constitución, porque en definitiva, ya lo hemos comentado, la ordenación de la actividad financiera de las Comunidades Autónomas no es un simple título competencial de las mismas, sino un presupuesto o “condición sin la cual no”, y como tal, imprescindible para el desenvolvimiento vital de las Comunidades Autónomas.

Desde luego, el principio de autonomía financiera no es un principio absoluto: está rodeado de límites extrínsecos e intrínsecos. *Extrínsecos*: relativo al acotamiento de las competencias dentro de un ámbito territorial. *Intrínsecos*: límites materiales “que no son incompatibles con el reconocimiento de la realidad constitucional de las Haciendas autonómicas”, entre los que se encuentran “los derivados de la solidaridad entre todos los españoles y de la necesaria coordinación con la Hacienda del Estado, expresamente establecidos en el artículo 156.1 de la Constitución” (STC 63/1986). La LOFCA dentro de esta contextura político-constitucional desarrolló los principios específicos del ordenamiento financiero comunitario; el artículo 6.2 sobre el principio de la separación, el artículo 9 sobre los principios de la territorialidad (letra a) y de la no interferencia económica (letras b y c).

¹⁷⁰ Cfr. JAIME GARCÍA DE AÑOVEROS, “Génesis y Desarrollo del modelo de financiación de las Comunidades Autónomas”, en *El Estado Federal y Regional. La financiación de las Comunidades Autónomas*, p. 182.

¹⁷¹ Cfr. JAIME GARCÍA DE AÑOVEROS, “Génesis y Desarrollo del modelo de financiación de las Comunidades Autónomas”, en *El Estado Federal y Regional. La financiación de las Comunidades Autónomas*, p. 186.

¹⁷² Cfr. FERNANDO DE LA HUCHA CELADOR “Reflexiones sobre la financiación de las Comunidades Autónomas en la Constitución Española”, p. 425.

El *principio de solidaridad* está generosamente cobijado en los artículos 2, 138. 1 y 2, 156 y 158.2 de la Constitución. Y el artículo 155 disciplina un procedimiento para garantizar su vigencia. Desde luego, tal principio no se plasma en norma meramente “semántica”, ya que no debe conducir a unas obligaciones difusas al modo del ingenuo deber que el artículo 6 de la Constitución de 1812 imponía a los españoles de ser “justos y benéficos”, al punto que algún autor, Juan Antonio Alonso, ha calificado al Estado de las Autonomías como un “Estado cooperativo basado en la solidaridad”; también se ha escrito que la autonomía institucionalizada por la Constitución es una *autonomía solidaria*¹⁷³. Y aunque se trata de un concepto jurídico indeterminado tiene un contenido muy visible en el campo financiero. Por ello, se habla de un *equilibrio económico adecuado y justo* ex artículo 138 de la Constitución. En última instancia, la noción de solidaridad hunde sus raíces en el sustrato de la igualdad material.

El principio de *suficiencia*, “es complemento inexcusable de la autonomía; y la primera debe quedar enmarcada como concepto relativo que es en el marco de las posibilidades reales del sistema financiero del Estado en su conjunto y de las diversas fuentes de financiación” (STC 87/93 de 11 de marzo, FJ 3). Sin embargo, a diferencia de lo previsto para las Haciendas locales (ex artículo 142 de la Constitución), la Constitución no encomienda expresamente ni al Estado ni a ninguna otra institución diferente de las Comunidades Autónomas la garantía de la suficiencia de las Haciendas regionales. Por tanto, son las propias Comunidades Autónomas las que teóricamente deben dar cumplida satisfacción de dicho principio. En la práctica, el principio de suficiencia ha sido *faltus vocis*, pues las Comunidades han estado a años luz de tal cosa. No obstante, con el nuevo acuerdo de financiación, el principio de suficiencia si parece que en gran medida ha dejado de ser simple retórica.

Terminamos este breve repaso con unas palabras acerca de unos principios de gran interés para nuestro estudio, los principio de coordinación y de cooperación (también de colaboración). El principio de *coordinación* es utilizado en la Constitución en sus artículos 103.1 y 156.1 en la acepción de principio para reducir a cierta unidad u homogeneidad los resultados de la acción administrativa de las distintas instituciones territoriales con personalidad jurídica. Sin embargo, el legislador estatal, principalmente a través de la LOFCA, ha ido transformando el principio de coordinación en una especie de competencia o conjunto de competencias distintas de las expresamente previstas en el texto constitucional¹⁷⁴. Y el Tribunal Constitucional¹⁷⁵ no ha

173 Cf. JOSÉ SÁNCHEZ MALDONADO “La financiación autonómica: problemas y propuestas de reforma”, p. 138.

174 Cf. LUIS SÁNCHEZ SERRANO, *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional I*, p. 309.

175 A título de ejemplo puede leerse el FJ 6 de la STC 11/84 de 2 de febrero.

hecho sino avalar con sus pronunciamientos tal política legislativa. No es extraño por ello que la “coordinación con la Hacienda del Estado” (ex artículo 2.1 LOFCA) no se incluya en la relación de principios que según este mismo precepto legal han de gobernar la “actividad financiera de las Comunidades Autónomas”. Ahora bien, ¿qué significado cabe atribuir al principio o competencia de coordinación? La STC 45/91 de 28 de febrero recoge la doctrina que sobre el concepto de coordinación ya había elaborado el Alto Tribunal en la STC 32/83 de 28 de abril sobre la coordinación sanitaria. En primer lugar, la coordinación “persigue la integración de las diversas partes o subsistemas en el conjunto o sistema, evitando contradicciones o reduciendo disfunciones, que de subsistir, impedirían o dificultarían respectivamente la realidad misma del sistema”. En segundo lugar, la coordinación “presupone la existencia de competencias autonómicas que deben ser coordinadas, competencia que el Estado debe respetar, evitando que la coordinación llegue a tal grado de desarrollo que deje vacías de contenido las correspondientes competencias de las Comunidades Autónomas”. Por último, la coordinación es “la fijación de los medios y sistemas de relación que sean necesarios y suficientes para hacer posible la información recíproca, la homogeneidad técnica de determinados aspectos, y la acción conjunta de las autoridades del Estado y de las comunidades Autónomas en el ámbito de sus respectivas competencias para llegar a esa interpretación”.

El principio de *colaboración* o también de *cooperación*. Este principio apela a la noción de *participación*. Merece en este punto la pena que nos paremos en un concepto clave: el de lealtad o fidelidad, expresado en el Derecho alemán en la voz *Bundestreue*, una especie de “ética institucional objetivizada”, que funciona como un principio constitucional no escrito, y que puede traducirse como “alianza en la fidelidad”. De acuerdo con Luciano Parejo, cabe distinguir dentro del concepto tres notas fundamentales: primera, el equilibrio entre la unidad del todo y la autonomía de las partes; segunda, la cohesión o coherencia como corolario de tal equilibrio; y por último, la lealtad o fidelidad que exige al todo o a las partes no causarse perjuicios al otro. Se manifiesta, pues, la noción como un *supraconcepto* que engloba otros principios rectores de las relaciones interadministrativas¹⁷⁶ El Tribunal Constitucional alemán vincula la noción de *Bundestreue* con la interdicción del abuso del derecho en conexión con el principio de buena fe.

¹⁷⁶ Cfr. ÁNGEL MENÉNDEZ REXACH, “La cooperación, un concepto jurídico”, p. 22.

Si bien, si entramos un poco en las interioridades del principio, nos percataremos que ofrece perfiles borrosos, fundamentalmente porque no está clara su diferenciación con el concepto de “coordinación”. Inclusive, según algunos autores, se confunden. Otros estudiosos sí los distinguen: la cooperación alude al terreno de unos acuerdos paccionados en pie de igualdad (*government by persuasion*); mientras en la coordinación, un ente superior prevaleciendo de una posición de supremacía logra *autoritariamente* la coherencia en la actuación de los entes inferiores (territorialmente hablando). De acuerdo con esta explicación, cooperación quiere decir coordinación *voluntaria o formal*; y coordinación es sinónimo de cooperación *forzosa o material*¹⁷⁷. Otro tratadista afirma que la coordinación se refiere a los supuestos en los que diversas instituciones desempeñan sus propias tareas de modo armónico y coherente. Mientras, la cooperación alude a supuestos de *participación* de distintos entes en una tarea común. Es decir, “cooperación” sería sinónimo de “colaboración” o “conurrencia” en una misma tarea¹⁷⁸. Nuestro Tribunal Constitucional se adscribe a esta visión. Habla de un “deber”, o incluso, de un “principio constitucional” de colaboración “dimanante del deber de auxilio recíproco entre las autoridades estatales y las autonómicas”, “que no es menester justificar en preceptos ocultos”, ya que se encontraría *implícito* en la propia esencia de la organización territorial del Estado. Al respecto, podemos anotar muchas sentencias: 18/22 de 4 de mayo FJ 14; 80/85 de 4 de julio FJ 2; 96/98 de 10 de julio, FJ, 3; 186/88 de 17 de octubre, FJ 7; 103/89 FJ 9; 146/92 de 16 de octubre FJ 4; y 132/96 de 22 de julio, FJ 4. En suma, estos principios se fundamentan en la *cultura de la posición común* que trata de garantizar entre otras cosas, la intervención en los asuntos de todas las partes afectadas, la eliminación de la existencia de posibles acuerdos discriminatorios, el fortalecimiento del interés participativo de todas las partes o la supresión de obstáculos para alcanzar avenencias¹⁷⁹.

10. El equilibrio financiero es el norte de la actividad financiera en un estado compuesto

Como *leitmotiv* de este complejo panorama, y a modo de síntesis, podemos establecer que toda esta trabazón de principios no tiene otra razón que la salvaguarda del *equilibrio* entre las distintas entidades político-administrativas del Reino; en nuestro estu-

¹⁷⁷ Cfr. JUAN ALFONSO SANTAMARÍA PASTOR, *Fundamentos de Derecho Administrativo I*, p. 329.

¹⁷⁸ Cfr. LUIS SÁNCHEZ SERRANO, *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional I*, p. 309.

¹⁷⁹ Cfr. ALFONSO HERNÁNDEZ LAFUENTE “Coordinación, colaboración y cooperación. El desarrollo del principio de coordinación” en *El Funcionamiento del Estado Autonomico* (segunda edición), p. 567.

dio particularizadamente nos importa la noción de equilibrio en su vertiente financiera¹⁸⁰. El equilibrio financiero parte de que es una realidad político-constitucional la existencia de una actividad económico-financiera pluricéntrica. Esta multiplicación de los centros de decisión conlleva unas expensas competenciales que deben cubrirse con una corriente de ingresos suficientes. Es obvio que la coexistencia de distintos entes político-administrativos dentro globalmente de un mismo ámbito jurisdiccional da pábulo a conflictos en cuanto al *quién, qué, cómo y con qué* de las actuaciones financieras¹⁸¹. Precisamente, uno de los aspectos más discutidos del equilibrio es si el mismo queda alcanzado con la distribución del producto de los tributos, o exige, además, una delimitación de las competencias de los aspectos de la normación, gestión administrativa y revisión jurisdiccional¹⁸². El concepto de equilibrio financiero, *finanzausgleich*, nace en 1923 en Alemania, aunque la voz es oriunda del Derecho suizo. Johannes Popitz en su "*Der finanzausgleich*" lo define así: "El conjunto de supuestos de hecho y regulaciones que tienen como contenido las relaciones que tienen como contenido las relaciones financieras entre las entidades territoriales existentes en un estado unitario, o en una vinculación de estados"¹⁸³.

Es claro que la noción de equilibrio da por sentada una recepción de la idea de una *comprensión interterritorial* de las distintas instancias de poder territoriales, repudiándose una distribución en compartimientos estancos de los diferentes ámbitos jurisdiccionales. Este planteamiento del asunto da cuerpo a la teoría de los ajustes fiscales. Se han enumerado hasta cuatro tipos de ajuste¹⁸⁴: a) ajustes de las desigualdades en las capacidades fiscales *per capita* de los estados o haciendas regionales; b) ajustes en función del concepto de *necesidades fiscales*; de conformidad con lo expuesto en el "Informe Lynn" este ajuste se encauzaría hacia la superación de la brecha entre la potencia o capacidad recaudatoria y las necesidades de la financiación; c) ajustes mediante la igualación en la prestación de los servicios públicos esenciales; d) ajus-

180 He aquí un problema extraordinariamente complejo que siguen sin estar plenamente solucionado en ninguna parte, y que, pensamos, vemos muy improbable que tal solución óptima acontezca en algún tiempo o lugar. Sigue siendo válida la afirmación de que está sin elaborar una teoría económica satisfactoria de la Hacienda Pública desde sus planos territoriales. Y ello, tal vez, porque la descentralización de la Hacienda estatal está en la encrucijada de la Política y la Economía, aderezadas además, con hechos diferenciales, con territorios sin fronteras históricas y con apertencias veladas por la propia descentralización de los ingresos y los gastos públicos"; cfr. CÉSAR ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA, "Las Haciendas Regionales: condiciones y objetivos", p. 154.

181 Cfr. PERFECTO YEBRA MARTUL-ORTEGA *El poder financiero. Equilibrio entre los poderes financieros*, p. 171.

182 Cfr. K. ULSENHEIMER *Finanzverfassung*, G. Fischer, Stuttgart, 1969, p. 84, citado por Perfecto Yebra Martul-Ortega en *El poder financiero. Equilibrio entre los poderes financieros*, p. 173.

183 Citado por Perfecto Yebra Martul-Ortega en *El poder financiero. Equilibrio entre los poderes financieros*, p. 174. A lo largo del capítulo II "El equilibrio entre los poderes financieros", analiza este hacendista a la luz de la doctrina alemana, el concepto, importancia y justificación, clases y naturaleza jurídica.

184 Cfr. MANUEL FERNÁNDEZ FONTECHE "Financiación de las Comunidades Autónomas y descentralización financiera" en *Organización Territorial del Estado (Comunidades Autónomas)*, Volumen II, p. 1034.

tes mediante transferencias conexas con la recaudación tributaria por hechos im-
ponibles autónomos de cada región.

¿Qué papel desempeña la instancia superior en el seno de unas relaciones fiscales territorialmente equilibradas? Richard A. Musgrave y Peggy Musgrave condensaron dicho papel en cinco puntos¹⁸⁵: a) la intervención superior es imprescindible para la corrección de la dispersión de beneficios (*benefit spillovers*); b) la instancia superior puede reputar algunos servicios públicos de los entes inferiores como preferentes a fin de subvencionarlos; c) los presupuestos doctrinales del federalismo fiscal exigen un cierto grado de igualación en los asuntos fiscales de los entes inferiores; d) la instancia superior sirve para corregir las ineficiencias de localización que suele provocar un reparto autónomo de las decisiones fiscales; e) las probadas ventajas¹⁸⁶ de una imposición general por la instancia superior puede conllevar el reemplazo de ciertos ingresos de las instancias inferiores en favor de la instancia superior.

Por lo ya expuesto se entenderá sin mayor dificultad que el equilibrio lleva prendado un irrenunciable objetivo de *nivelación financiera* que ha de plasmarse en la compensación de las disparidades de capacidad fiscal, la satisfacción de las expensas fiscales y las ayudas finalistas. Todo ello para reducir, y si es posible eliminar, toda desigualdad cuantitativa y cualitativa en la provisión de los bienes públicos. Ahora bien, conviene advertir que la política de nivelación financiera no es un “cajón de sastre” en donde quepa introducir políticas variopintas que sólo conducen al confusionismo. En rigor, el norte de la nivelación financiera no es *per se* la ruptura de los ancestrales procesos acumulativos de desequilibrio regional, misión ésta que es atribuible a la política de desarrollo regional, que como tal, tiene sus propios instrumentos de actuación, un plazo de vigencia más prolongado y un contenido diverso¹⁸⁷.

Esta acción de nivelación financiera está en íntima vinculación con la llamada *estabilización idiosincrásica*. Precisamente es aquí donde se percibe más nítidamente que los actos económicos regionales son cada vez más simétricos. Han coadyuvado a ello principalmente la convergencia en las estructuras productivas de los más importantes sectores de la economía y la galopante integración comercial tanto en el ámbito nacional como en el internacional¹⁸⁸.

¹⁸⁵ Cf. RICHARD A. MUSGRAVE y PEGGY MUSGRAVE *Hacienda Pública Teórica y Aplicada*, p. 768.

¹⁸⁶ Es indiscutible que una política redistributiva efectiva debe estar en manos de una instancia superior. “La redistribución de la renta es un tema esencialmente personal, cuyos instrumentos fundamentales son la política fiscal y las transferencias personales. Es por esto que (sic) se admite con bastante generalidad la política de redistribución de la renta personal competencia del gobierno central”, cita de JAIME TREBOLLE FERNÁNDEZ, “Los mecanismos de nivelación financiera en España: las asignaciones presupuestarias y las transferencias con cargo al FCI. Otras fuentes de financiación”, *Curso de sistema fiscal español (3ª edición)*, p. 818.

¹⁸⁷ Cf. JAIME TREBOLLE FERNÁNDEZ “Los mecanismos de nivelación financiera en España: las asignaciones presupuestarias y las transferencias con cargo al F.C.I. Otras fuentes de financiación” en *Curso de sistema fiscal español 3ª edición*, p. 817.

¹⁸⁸ Cf. SANTIAGO LAGO PEÑAS “Redistribución y estabilización macroeconómica en las regiones españolas: 1967-1993”, p. 67.

11. A guisa de concluenda: una autonomía financiera menos perfecta centrada en la vertiente del gasto

Desde sus orígenes el sistema de financiación de las Comunidades de régimen común marginó las competencias tributarias comunitarias, pues la Hacienda estatal no se desprendió de las figuras impositivas de mayor potencia recaudatoria y elasticidad, cediendo a las Comunidades Autónomas figuras de escasísima potencia recaudatoria, y además, carentes de toda elasticidad y que han de ser exigidas según un procedimiento de gestión especialmente laborioso. No debe ponerse reparos por ello a la exactitud del epíteto con que Álvaro Rodríguez Bereijo retrató este estado de cosas: *haciendas parasitarias*¹⁸⁹; interesaba la autonomía sobre los capítulos del gasto contemplado en el presupuesto. La “memoria” que se acompañó al proyecto LOFCA fue bien explícita¹⁹⁰. Pareció claro sin embargo desde el primer momento que esta autonomía financiera asimétrica tendría que equilibrarse mediante el robustecimiento de las competencias tributarias de las Comunidades Autónomas. Y de hecho así ha sido, alcanzándose pese a la asimetría que aún existe en la mayoría de las Comunidades Autónomas, un considerable grado de autonomía sobre los ingresos en el reciente Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 27 de julio de 2001, que estatuye un nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas, y que ha sido ordenado en la Ley 21/2002 de 27 de diciembre. En la segunda parte de este estudio tendremos ocasión de extendernos sobre esta temática.

¹⁸⁹ Cfr. “Una reflexión sobre el sistema general de financiación de las Comunidades Autónomas”, p. 68.

¹⁹⁰ “La elección realizada en el Proyecto de Ley de un procedimiento de participación fundamentado en el gasto se hace porque el otro sistema (el fundamentado en los ingresos) resulta incompatible con una distribución justa de los recursos. Partiendo del hecho de que existen zonas ricas y zonas pobres es preciso admitir que el procedimiento en base (sic) a ingresos se adapta peor a las necesidades de ciertas zonas -las pobres-, contribuyendo a ampliar las diferencias existentes en la prestación de los servicios públicos esenciales.

Teniendo en cuenta esta realidad se ha pretendido establecer criterios de carácter redistributivo en el diseño de participaciones en ingresos. Por ello, el Proyecto de Ley se aleja definitivamente de los planteamientos que tratan de utilizar la recaudación en la zona como criterio con el que establecer la financiación de las distintas Comunidades Autónomas para optar por otro, que asentado en la cobertura de las necesidades reales existentes, impida que las regiones pobres queden condenadas. Se pretende de esta manera lograr un equilibrio armónico entre el derecho a la autonomía y el principio de solidaridad”.

GRADO DE SUFICIENCIA FINANCIERA		
COMUNIDAD AUTÓNOMA	MODELO ANTERIOR	MODELO ACTUAL
ANDALUCÍA	17,2%	50,7%
ARAGÓN	25,0%	67,0%
ASTURIAS	22,5%	61,45
CANTABRIA	16,2%	55,4%
CANARIAS	21,0%	27,5%
CASTILLA-LA MANCHA	13,4%	48,3%
CASTILLA Y LEÓN	16,7%	55,2%
CATALUÑA	34,7%	82,8%
EXTREMADURA	10,0%	37,0%
GALICIA	15,2%	50,2%
ISLAS BALEARES	30,5%	100%
MADRID	33,0%	100%
MURCIA	16%	58,3%
LA RIOJA	20,2%	58,8%
COMUNIDAD VALENCIANA	31,2%	72,3%
Fuente: Ministerios de Hacienda y Administraciones Públicas		

IV. EL ÁMBITO JURISDICCIONAL DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ANDALUCÍA. PANORAMA ECONÓMICO Y POBLACIONAL

“No corta el labrador por el tronco el árbol, aunque haya menester hacer leña para sus usos domésticos, sino le poda las ramas y no todas, antes las deja de suerte que puedan volver a brotar, para que vestido y poblado de nuevo, le rinda al año siguiente el mismo beneficio”.

DIEGO DE SAAVEDRA FAJARDO

12. Panorama general

En un sumarísimo análisis de la economía andaluza no se puede dejar de apuntar que siguen siendo persistentes tres notas desfavorables para su crecimiento económico. Son: primera, el insuperado *atraso* económico; según los informes del Eurostat y BBVA de 2000, mientras que la renta media española es el 74.48% de la europea, la andaluza es el 57.39% de la europea. Y un dato todavía más grave: la población de la pobreza en España tiene tanto en términos absolutos como relativos las cifras más elevadas en Andalucía. Sin duda, el panorama está fundamentalmente ensombrecido por el flagelo del desempleo. La segunda nota es la fisonomía *dependiente* de la economía andaluza debida principalmente a que su estructura productiva tiene una especialización tradicional centrada en la agricultura y la pesca, que además está “deformada” por el hecho de que el centro de gravedad de estas estructuras se encuentra fuera de la propia Andalucía. Se engarza así con la tercera nota desfavorable: su condición *periférica*: la economía andaluza no es precisamente un ejemplo de

modelo económico “autocentrado”. La “subordinación periférica” de la economía andaluza al capitalismo occidental es un hecho histórico. En consecuencia, el origen neurálgico del desarrollo económico andaluz ha de buscarse en el exterior (tradicionalmente este exterior ha sido el “norte interior” español, si bien en los últimos lustros ese norte ha ido expandiéndose mucho más hacia el exterior extra peninsular). No extraño por ello que la economía andaluza sea muy dada a la extraversion, reflejando una arraigada desconexión interna y paralelamente una continuada conexión externa¹⁹¹.

Como es fácil comprender esta azorante estructura económica tiene como telón de fondo importantes problemas de naturaleza social por resolver: la sociedad andaluza sigue estando poco articulada debido a la existencia secular de graves diferencias sociales entre unos ciudadanos que conviven dentro de una superficie relativamente extensa que está llena de desequilibrios territoriales (fundamentalmente entre los centros urbanos y el campo), y en donde las vías de comunicación han sido absolutamente deficientes.

Haciéndonos cargo de estas realidades no debe causar sorpresa que Andalucía dentro de las comunidades autónomas de España esté a la zaga en lo que se refiere a la convergencia económica real por habitante con respecto a la Unión Europea: la media española en el año 2000 era el 84.9%; mientras la andaluza era el 61.3%. Por esta razón un profundo conocedor de la materia viene haciendo hincapié en que la convergencia real de Andalucía ha de venir por el lado de la *oferta* de los nuevos sectores productivos sin descuidar desde luego las políticas de solidaridad, pues es claro que “el peso de la economía andaluza en España está por debajo de sus posibilidades”¹⁹².

Sobre la población andaluza simplemente expondremos que continua destacando en relación con el resto de las comunidades autónomas el hecho de su crecimiento poblacional. Entre 1980 y 1995 creció un 26.5%, 7 puntos porcentuales por encima de la media española. ¿Razones? Sencillamente la población andaluza sigue creciendo porque mientras que tiene un crecimiento vegetativo con una tasa de natalidad superior a la media española, la tasa de mortalidad es muy semejante. Además, desde los principios de la década de 1980 Andalucía se ha convertido en un territorio receptor de emigrantes. Destaca particularmente el crecimiento vegetativo de las provincias de Cádiz, Almería y Sevilla.

191 Véase JUAN ANTONIO LACOMBA ABELLÁN “Reflexiones sobre el modelo de funcionamiento de la economía andaluza contemporánea” en *Andalucía, presente y pasado imperfecto*, pp. 149-150.

192 Cfr. JOSÉ VALLES FERRER “La economía andaluza ante el siglo XXI” en *Andalucía, presente y pasado imperfecto*, pp. 133-137. Puede verse también el análisis de JUAN ANTONIO LACOMBA ABELLÁN “Reflexiones sobre Andalucía al final del milenio” en *Andalucía, presente y pasado imperfecto*, pp 16-20.

	Datos		Variación interanual		Período
	Andalucía	España	Andalucía	España	
Actividad y demanda					
Oferta					
PIB a precios de mercado (Mill. euros corrientes)(b)	22.144	165.798	4,2	6,0	4Trim-01 (p)
PIB a precios de mercado (Mill. euros constantes 1995)(b)	18.992	136.660	3,2	2,4	4Trim-01 (p)
VAB a precios básicos. (Mill. euros constantes 1995)					
Agricultura	1.463	5.451	8,9	1,5	4Trim-01 (p)
Industria	2.619	28.311	1,3	0,0	4Trim-01 (p)
Construcción	1.918	10.703	4,0	5,4	4Trim-01 (p)
Servicios	11.340	80.405	3,1	3,3	4Trim-01 (p)
Índice de producción industrial	130,0	..	3,6	..	feb-02 (p)
Consumo de cemento (miles de toneladas)	508,8	2.746,1	13,3	2,8	dic-01
Licitación Oficial (Miles euros)(c)	195.385	2.199.495	380,0	205,1	ene-02 (p)
Proyectos visados por los colegios de arquitectos	40.052	136.655	19,0	1,4	3Trim-01 (p)
Viviendas iniciadas	8.135	27.179	104,6	5,2	nov-01
Viviendas terminadas	9.628	41.949	33,6	13,2	nov-01
Demanda					
Consumo de energía eléctrica (Mwh)	2.113	13.845	2,6	-4,4	mar-02
Matriculación de turismos	16.032	111.116	18,6	8,3	dic-01 (p)
Matriculación de vehículos de carga	3.517	23.753	13,7	7,3	dic-01 (p)
Depósitos del sector privado en el sistema bancario (Mill. euros)	55.027	523.616	12,2	11,0	3Trim-01
Créditos al sector privado del sistema bancario (Mill. euros)	67.349	566.132	13,3	12,6	3Trim-01
Índice de ventas en grandes superficies	116,9	..	-3,5	..	ene-02
Índice de producción industrial. Bienes de consumo	124,6	..	6,6	..	feb-02 (p)
Índice de producción industrial. Bienes de equipo	151,2	..	0,3	..	feb-02 (p)

Inversiones extranjeras (Miles euros)(c)	586.012	65.095.148	63,3	119,0	4Trim-00
Viajeros en establecimientos hoteleros (Miles)	708	3.494	3,2	-0,5	feb-02
Pernoctaciones en establecimientos hoteleros (Miles)	1.967	11.443	0,3	-1,8	feb-02
Gasto medio diario ponderado por turista (Euros)	45,9	..	-6,1	..	4Trim-01
	Datos		Variación interanual		
	Andalucía	España	Andalucía	España	Período
Mercado de trabajo					
Población mayor de 16 años (Miles)	5.860,6	32.974,5	0,7	0,3	4Trim-01
Activos (Miles)	2.958,4	17.080,3	3,6	1,0	4Trim-01
Ocupados (Miles)	2.297,6	14.866,9	4,7	1,8	4Trim-01
Parados (Miles)	660,8	2.213,4	0,1	-3,8	4Trim-01
Tasa de paro	22,3	13,0	-0,8 d	-0,9 d	4Trim-01
Colocaciones registradas (Miles)	346,4	1.227,2	8,6	3,9	ene-02
Paro registrado (Miles)	360,2	1.649,0	1,3	4,5	mar-02
Tasa de paro registrado	12,2	9,7	-0,3 d	0,3 d	feb-02
Afiliados en alta a la Seguridad Social. Régimen general	1.546.110	11.747.040	5,5	4,3	dic-01
Afiliados en alta a la Seguridad Social. Total	2.494.474	15.748.752	4,0	3,4	dic-01
Precios y salarios					
Deflactor del PIB a precios de mercado			1,0	3,5	4Trim-01 (p)
Índice de precios de consumo(e)	101,2	101,3	3,2	3,1	feb-02
IPC. Alimentación y bebidas no alcohólicas(e)	102,0	102,5	4,2	4,5	feb-02
IPC. Vivienda(e)	101,8	101,3	3,3	2,4	feb-02
Incremento salarial	3,8	3,5	0,3 d	0,5 d	dic-01
Comercio exterior					
Exportaciones (Miles euros)	821.963	11.496.311	-26,9	-5,8	nov-01 (p)
Importaciones (Miles euros)	902.614	14.927.798	-18,6	-5,0	nov-01 (p)

Movimiento Natural de la Población					
Nacimientos (nacidos vivos)	6.545	33.022	-6,8	-0,6	dic-00 (p)
Matrimonios	2.685	10.064	0,8	0,5	dic-00 (p)
Defunciones	5.201	30.295	-5,9	-10,7	dic-00 (p)

FUENTE: IEA. Fecha de actualización 5 de abril de 2.002

a Las tasas han sido calculadas sobre el mismo periodo del año anterior.

b Datos en ciclo tendencia.

c Datos acumulados hasta la fecha de referencia.

d Tasas calculadas como diferencia sobre el mismo periodo del año anterior.

Provincias	Población
Almería	533.168
Cádiz	1.131.346
Córdoba	769.625
Granada	812.637
Huelva	461.730
Jaén	645.781
Málaga	1.302.240
Sevilla	1.747.441
ANDALUCÍA	7.403.968

Fuente: INE. Padrón a 1/1/2001

13. Panorama de las jurisdicciones administrativo-tributarias

DELEGACIÓN PROVINCIAL DE ALMERIA		O.L. DE BERJA	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)	Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
275.650	194.385.262	34.603	4.949.954
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)	Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
2.104	5.421.696	308	107.079
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI	IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
9.380,41	188.052	10.537,03	18.585

O.L. EL EJIDO	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
55.148	229.011.677
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
367	1.102.833
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
10.911,63	30.988

O.L. CANJÁYAR	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
13.700	9.157.639
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
685	82.127
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
7.649,65	10.928

O.L. CUEVAS DE ALMANZORA	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
14.959	10.408.724
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
359	284.926
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
9.262,96	14.083

O.L. GERGAL	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
13.498	5.085.511
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
1.192	30.198
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
7.631,00	10.631

O.L. HUÉRCAL-OVERA	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
30.366	13.799.784
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
702	289.934
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
9.248,41	19.651

O.L. PURCHENA	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
29.758	6.517.534
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
1.204	227.235
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
8.491,95	18.993

O.L. VÉLEZ RUBIO	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
13.157	9.149.739
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
1.189	134.395
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
7.692,31	9.828

O.L. VERA	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
32.004	8.439.485
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
660	769.170
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
9.935,25	29.537

DELEGACION PROVINCIAL CÁDIZ	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
142.449	83.481
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
13	2.406.937
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
14.597,06	54.459

OF. TRIBUTARIA DE JEREZ FRA	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
186.945	134.980.888
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
1.412	2.416.951
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
11.189,44	78.656

O.L. ALGECIRAS	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
134.961	16.901.740
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
837	2.558.953
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
12.456,28	64.895

O.L. ARCOS	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
59.674	71.287.002
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
992	490.613
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
9.648,26	23.611

O.L. BARBATE	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
34.742	22.595.014
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
406	450.512
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
10.313,12	17.694

O.L. CHICLANA	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
57.585	7.376.883
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
207	1.317.807
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
11.889,87	37.514

O.L. CONIL DE LA FRA	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
17.470	6.336.994
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
87	360.482
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
10.801,54	11.362

O.L. MEDINA SIDONIA	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
27.885	32.496.353
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
1.044	120.935
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
9.353,01	10.424

O.L. ÓLVERA	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
34.111	17.659.702
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
656	237.463
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
8.252,09	15.786

O.L. PUERTO SANTA MARÍA	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
134.742	31.381.648
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
440	3.309.921
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
13.209,44	77.650

O.L. SAN FERNANDO	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
87.179	876.173
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
32	1.038.384
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
13.390,88	37.632

O.L. DE SAN ROQUE	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
94.157	21.845.798
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
692	1.450.940
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
11.517,30	15.875

O.L. SANLÚCAR DE BARRAMEDA	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
84.767	20.671.355
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
276	1.162.986
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
10.313,43	45.670

O.L. UBRIQUE	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
23.135	3.599.041
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
350	171.797
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
9.412,40	11.724

DELEGACION PROVINCIAL DE CÓRDOBA	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
317.090	206.970.316
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
1.936	5.302.267
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
9.893,70	188.515

O.L. AGULAR DE LA FRA	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
46.974	52.578.065
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
391	482.610
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
8.509,55	21.225

O.L. BAENA	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
24.539	33.576.432
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
521	297.916
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
8.492,70	12.183

O.L. BUJALANCE	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
18.951	46.106.403
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
299	105.666
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
8.953,75	8.858

O.L. CABRA	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
32.293	16.791.142
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
356	233.977
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
8.512,94	16.236

O.L. CASTRO DEL RÍO	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
12.021	27.698.550
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
275	97.326
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
8.318,39	5.438

O.L. FUENTE OBEJUNA	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
29.408	30.256.385
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
1.808	192.634
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
9.237,68	17.040

O.L. HINOJOSA DEL DUQUE	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
18.053	25.153.353
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
1.361	101.755
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
8.000,34	12.633

O.L. LA RAMBLA	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
33.659	101.615.863
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
561	253.285
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
8.912,62	16.828

O.L. LUCENA	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
38.232	26.641.827
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
385	604.850
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
9.405,45	18.994

O.L. MONTILLA	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
22.910	18.866.287
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
170	299.156
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
9.772,67	13.034

O.L. MONTORO	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
26.713	50.038.129
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
1.513	468.976
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
8.860,72	13.774

O.L. POSADAS	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
59.832	207.503.148
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
1.671	488.542
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
9.093,50	29.404

O.L. POZOBLANCO	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
37.884	19.760.821
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
1.738	333.684
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
8.871,55	24.973

O.L. PRIEGO DE CÓRDOBA	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
28.499	22.435.307
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
447	351.276
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
8.153,25	16.782

O.L. RUTE	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
21.615	15.206.345
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
338	242.729
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
8.618,74	12.539

DELEGACIÓN PROVINCIAL DE GRANADA	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
371.431	42.832.739
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
981	9.290.520
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
11.898,66	262.133

O.L. ALBUNOL	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
10.945	15.719.976
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
379	63.993
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
7.438,29	7.247

O.L. ALHAMA DE GRANADA	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
16.144	33.891.011
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
894	176.058
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
7.521,28	9.996

O.L. ALMUÑECAR	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
23.356	25.421.844
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
178	701.039
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
8.018,44	35.402

O.L. BAZA	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
42.933	39.681.903
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
1.715	293.504
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
8.129,76	21.617

O.L. GUADIX	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
48.590	59.276.186
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
2.014	310.104
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
7.780,18	29.515

O.L. HUÉSCAR	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
18.291	44.582.981
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
1.810	114.779
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
7.882,41	10.961

O.L. IZNALLOZ	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
31.154	36.666.637
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
1.189	165.815
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
7.505,54	17.727

O.L. LOJA	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
41.836	37.576.995
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
745	470.415
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
8.038,70	24.036

O.L. MONTEFRIO	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
17.700	27.758.249
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
452	136.406
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
8.016,66	10.534

O.L. MOTRIL	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
71.878	72.770.995
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
421	1.281.270
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
8.820,64	59.030

O.L. ORGIVA	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
53.783	22.854.002
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
928	355.230
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
8.614,85	23.308

O.L. SANTA FE	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
75.189	73.776.367
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
454	1.307.241
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
9.926,90	49.108

O.L. UGIJAR	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
9.827	9.134.458
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
516	82.200
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
7.344,91	7.920

DELEGACION PROVINCIAL DE HUELVA	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
205.984	81.403.093
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
1.140	3.590.018
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
12.064,66	127.537

O.L. ARACENA	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
45.008	33.116.645
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
3.486	411.284
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
8.693,01	28.408

O.L. AYAMONTE	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
61.487	39.664.469
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
1.098	1.090.035
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
9.672,45	43.585

O.L. LA PALMA DEL CONDADO	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
65.802	85.997.145
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
1.834	1.185.320
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
9.345,23	46.180

O.L. MOGUER	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
32.320	31.944.070
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
614	609.801
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
13.116,88	17.560

O.L. VALVERDE DEL CÁMINO	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
50.115	19.651.936
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
2.359	430.084
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
10.407,80	28.055

DELEGACION PROVINCIAL DE JAEN	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
139.312	51.782.684
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
1.023	3.119.197
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
9.451,50	97.229

O.L. ALCALÁ LA REAL	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
40.096	3.720.097
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
644	415.668
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
8.142,53	24.305

O.L. ANDÚJAR	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
75.935	82.996.178
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
1.811	940.638
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
8.751,39	42.422

O.L. BAEZA	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
28.705	42.700.069
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
447	401.269
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
8.392,85	17.455

O.L. CAZORLA	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
35.413	36.330.684
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
1.331	354.731
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
8.071,98	21.837

O.L. HUELMA	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
20.167	17.210.107
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
874	176.971
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
7.810,59	11.736

O.L. LA CAROLINA	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
52.820	31.657.760
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
1.644	559.422
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
9.022,51	27.084

O.L. LINARES	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
58.722	10.293.943
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
198	714.696
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
12.293,79	29.946

O.L. MANCHA REAL	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
20.378	21.884.677
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
464	293.675
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
8.577,81	14.218

O.L. MARTOS	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
53.038	66.838.454
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
762	561.165
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
8.564,81	32.438

O.L. ORCERA	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
20.128	15.554.073
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
1.715	226.576
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
8.271,50	14.144

O.L. UBEDA	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
62.412	55.927.397
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
815	855.800
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
9.079,74	36.464

O.L. VILLACARILLO	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
42.536	52.580.704
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
1.752	439.652
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
8.779,43	27.081

DELEGACION PROVINCIAL DE MÁLAGA	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
625.293	46.898.640
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
803	12.425.650
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
10.021,68	356.135

O.L. ALORA	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
40.960	57.259.337
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
648	467.749
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
8.609,39	23.734

O.L. ANTEQUERA	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
56.213	62.586.629
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
1.101	440.204
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
9.398,15	27.682

O.L. ARCHIDONA	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
27.515	25.356.875
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
436	184.152
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
8.489,96	15.134

O.L. BENALMÁDENA Nº 1	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
30.059	173.590
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
27	1.129.637
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
13.195,93	33.335

O.L. CAMPILLOS	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
25.334	31.677.462
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
762	204.851
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
8.776,39	12.702

O.L. COIN	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
40.557	52.231.150
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
374	472.529
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
9.069,79	24.037

O.L. ESTEPONA Nº 1	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
42.281	8.779.633
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
231	1.411.804
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
8.960,49	40.608

O.L. FUENGIROLA Nº 1	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
46.392	255.905
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
10	1.451.116
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
12.219,06	50.388

O.L. MANILVA	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
8.733	9.530.742
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
198	366.724
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
10.337,55	11.365

O.L. MARBELLA Nº 1	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
106.327	5.477.234
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
448	5.137.386
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
11.646,93	101.998

O.L. MIJAS Nº 1	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
49.302	13.709.952
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
148	1.311.481
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
17.207,78	42.320

O.L. RONDA	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
55.514	17.294.317
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
1.337	651.719
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
8.307,51	32.758

O.L. TORROX	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
40.223	43.273.232
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
339	993.067
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
7.958,70	43.070

O.L. VÉLEZ MÁLAGA Nº 1	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
73.381	76.180.095
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
448	1.536.062
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
7.582,21	53.040

DELEGACION PROVINCIAL DE SEVILLA	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
980.764	524.165.132
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
1.801	11.991.825
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
12.678,01	501.395

O.L. ALCALÁ DE GUADAIRA	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
89.187	46.269.332
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
396	1.406.670
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
10.803,21	44.697

O.L. CARMONA	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
30.615	151.979.079
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
1.019	244.308
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
9.859,90	16.591

O.L. CAZALLA DE LA SIERRA	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
25.970	29.719.555
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
2.228	251.539
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
9.073,10	14.191

O.L. DOS HERMANAS Nº 1	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
94.591	33.496.310
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
160	1.743.303
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
12.528,51	45.800

O.L. ÉCUIJA	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
52.408	207.368.889
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
1.194	649.780
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
9.609,06	25.557

O.L. ESTEPA	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
44.323	48.078.991
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
591	357.785
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
8.562,43	22.560

O.L. LORA DEL RIO	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
59.495	132.473.579
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
898	407.796
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
9.846,13	27.627

O.L. MARCHENA	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
43.535	78.628.406
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
692	513.724
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
9.985,68	19.104

O.L. MORÓN DE LA FRA	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
57.253	60.176.577
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
1.002	591.384
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
8.920,49	27.292

O.L. OSUNA	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
37.270	60.881.818
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
873	363.759
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
9.125,47	17.741

O.L. SANLÚCAR LA MAYOR	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
75.419	117.120.659
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
1.595	791.010
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
11.170,90	34.980

O.L. UTRERA	
Población de Derecho	Valor catastral global rústico (miles de €)
128.576	325.231.455
Extensión superficial (Km ²)	Valor catastral global urbano (miles €)
1.469	1.036.451
IRPF promediado de los municipios	Número de recibos de IBI
10.093,14	50.143

Población de derecho: está formada por todos los residentes, presentes y ausentes del territorio. Fuente INE revisión del padrón Municipal de Habitantes de 1 de enero de 2.000.

Extensión superficial: la superficie es la de cada término municipal completo. Las superficies están referidas a una altitud cero y son reflejo de los documentos gráficos a escala 1:10000 disponibles en el Instituto de Cartografía de Andalucía. Fuente: Instituto de Cartografía de Andalucía: Consejería de Obras Públicas y Transportes, año 2.001.

IRPF, y datos registrales: la renta media declarada refleja la base imponible declarada (tanto general como especial) por los contribuyentes de cada municipio en el ejercicio 2.001 (renta del año 2.000). Los valores catastrales son resultado de las ponencias elaboradas por los distintos centros de gestión catastral (en las capitales y en Jerez de la Frontera). Algunos están actualizados; otros no. Fuente: Ministerio de Hacienda.

SECCIÓN SEGUNDA: LA TECNOBUROCRACIA TRIBUTARIA DEL ESTADO SOCIAL Y DEMOCRÁTICO DE DERECHO COMO ESQUEMA JURÍDICO DE LA INVESTIGACIÓN

V.

SIGNIFICADO CIENTÍFICO DE UN “ESQUEMA JURÍDICO”

“Todos los productos culturales humanos desde un estilo artístico a una religión, desde un tipo de Estado o sociedad, a una moda de vestir constituyen un sistema. Y constituyen sistema las ideas, instituciones y modos imperantes en una determinada época y una determinada cultura. Unas sostienen a las otras y las hacen comprensibles; poner a unas en riesgo es poner en riesgo a las otras”.

FRANCISCO RODRÍGUEZ ADRADOS

14. Un modelo es provechoso para acotar el objeto de la averiguación científica

La cabal aprehensión a través del conocimiento de la particular parcela de la realidad que constituye el objeto de nuestra averiguación mediante la aplicación de los principios de la ciencia, reclama que como punto de lanzamiento de nuestra reflexión tomemos posesión de un esquema conceptual en donde se pueda encajar modélicamente dicha parcela de la realidad¹⁹³. Es decir, debemos ocuparnos del paradigma de nuestra investigación. “Un paradigma, escribió T.S. Kuhn, es lo que los

¹⁹³ El quehacer humano se centra por un lado en *theoria* (conocimiento de la naturaleza en su realidad) y *praxis* (actividad práctica del ser humano para la realización de lo bueno), ambas gobernadas por el adagio *operari sequitur esse*, entendido con el significado de que la *praxis sequitur theoriam*; por otro lado la *poiesis* significa la actividad creativa del hombre transformadora del mundo exterior; no el *agere* (actuar), sino el hacer en el sentido de *facere* (fabricar). Estas nociones preliminares nos son útiles para comprender la comúnmente achacada abstracción de los modelos científicos. JUAN VALLET DE GOYTISOLO ha hecho esclarecedoras observaciones sobre el particular. A partir de Kant y Fichte la teoría se hace idealista, es decir, que no se nutre de la atención a la realidad, sino que poéticamente idea modelos sociales que la *praxis* trata de fabricar; “de este modo la *praxis* se pone al servicio de la nueva *poiesis*, que ha sustituido a la antigua *theoria* (...). Corolario: “Las ciencias y concretamente las ciencias sociales, incluida la política, han dejado de ser *theoria* en estricto sentido para convertirse en una *poiesis*, que primero fabrica mentalmente un modelo ideal y luego estudia cómo operarlo y qué técnicas deben emplearse para ello. Así la ciencia se convierte en meramente operativa, que no persigue el conocimiento, sino la realización de lo útil, y toma su fuerza de la voluntad de imponer las estructuras imaginativamente ideadas

miembros de una comunidad científica comparten, y recíprocamente una comunidad científica consiste en hombres que comparten un paradigma”¹⁹⁴. Dicho paradigma tiene como embocadura un modelo de índole sistémica tal y como nos explica la teoría general de los sistemas. “El concepto de sistema (...) implica que la unidad de la ciencia ha de buscarse en la uniformidad de *constructos* o modelos conceptuales aplicables a diversas disciplinas”¹⁹⁵. Un modelo se caracteriza por las notas de la *totalidad* (hace referencia a una interrelación de todas sus partes), del *isomorfismo* (rasgos fundamentales de todo sistema, una especie de “propiedad sobre propiedades”); de la *complejidad* (desde un punto de vista cuantitativo, porque son muy numerosos sus componentes, y desde un punto de vista cualitativo por el tipo de relaciones que se entablan con el medio); de la *equifinalidad* (a diferencia de los procesos maquinales que siguen una pauta fija, el rasgo característico de los procesos orgánicos radica en que el mismo objetivo puede alcanzarse de formas diferentes); y de la *identidad* (comparte un conglomerado de rasgos que permite identificar el sistema *qua* sistema).

Ahora bien, es menester reflexionar rectamente sobre la importancia conceptual que debe asignarse a un “modelo”. Desde luego, es desacertado instalar a un “modelo” en una perspectiva ontológico-realista, como si el científico pudiese dar con un conocimiento verdadero vaciado en un molde de forma parecida a como el escultor modela un bronce¹⁹⁶. Desde tal modo de ver las cosas tropezaríamos con lo que Paul

sin diferenciar, como se hacía antaño, entre el mundo real y el de ficción, que ahora tratan de fundirse” (subrayado nuestro); véase *En torno a la tecnocracia*, en especial la parte segunda “La tecnocracia: sus objetivos unidimensionales”. La cita procede de las pp. 47 y 48.

¹⁹⁴ *La Estructura de las Revoluciones Científicas*, p. 271.

¹⁹⁵ Expuso L. BERTALANFFY que “el concepto de sistemas implica que la unidad de la ciencia ha de buscarse en la uniformidad de *constructos* o modelos conceptuales aplicables a diversas disciplinas” *Perspectivas en la teoría general de sistemas*, p. 155.

¹⁹⁶ Desde tal punto de vista, las críticas hacia los modelos son numerosas. Así, RAMON GARCÍA COTARELO, *Crítica de la teoría de sistemas* (pp. 96 a 99) apunta: 1) el carácter difuso de la teoría de sistemas sustentada en la premisa de imposible de comprobar empíricamente, de que “el todo es distinto y superior a la suma de las partes”; 2) se observa falta de nitidez en la distinción entre el funcionalismo y la teoría de sistemas; 3) incapacidad para resolver problemas particulares; 4) se echa en falta una cabal explicación sobre el significado de las acciones sociales; y 5) es una teoría demasiado compleja. Y concluye: “Parece un reduccionismo inadmisiblemente llamar *modelo* a ese algo que los seres humanos tienen en sus cabezas, especialmente si el modelo ha de definirse según características instrumentales. Esta actitud supone la fantasía de definir la razón como un instrumento; de ahí el idealismo que impregna la mayor parte del pensamiento de sistemas aplicado a las ciencias sociales. Poco queda aquí del programa ético del idealismo kantiano en el sentido de tratar a los seres humanos como fines en sí mismos y no como medios”, p. 82; MAURICE DUVERGER *Metodología de las Ciencias Sociales*, p. 363, plantea tres grandes problemas que pueden llevar aparejados los modelos: a) descubrir las distinciones naturales de los fenómenos; b) expresar la clasificación natural de los hechos, y c) evitar su disposición en categorías arbitrarias y artificiales; JUAN TORRES LÓPEZ *Economía Política*, señala que el modelo no puede corresponder exactamente con la realidad (objeción de simplificación), y “cuando nos alejamos de la realidad, percibimos menos nitidamente sus rasgos”, p. 35; MARIO BUNGE afirma que en primer lugar los modelos tienen un dominio más angosto que las teorías; en segundo lugar, son representaciones muy idealizadas de sus objetos (algunos podrían llamarlas “caricaturas”); y por último, los modelos puede que no contengan leyes; véase su *Economía y Filosofía*, p. 52. Por último, CARLOS PARAMÉS, en su *Introducción al Management*, anota los siguientes defectos de la teoría de sistemas: exceso de simplificación, la tracción errónea de la realidad o la imposibilidad de reflejarla exactamente, exceso de simbolismo, el intento de construir una estructura más exacta de lo que los datos permiten, formalización exagerada de la realidad, utilización de predicciones no apropiadas, y por último, el riesgo de obtener “precisamente los resultados que desean sus autores”, p. 371.

Samuelson llamó la “falacia de la composición”, incidiendo en una especie de matematismo en donde *post hoc ergo propter hoc* (esto acontece después de aquello, por tanto es su consecuencia).

En rigor, un modelo es una construcción instrumental o medial cuya utilidad radica en hacer más accesible al conocimiento de una parcela de la realidad que es compleja. Entiéndase bien: complejidad no equivale forzosamente a dificultad u oscuridad, sino a complicación, no sencillez. De ahí que quepa extraer de un modelo una utilidad constructiva como estructura mental que auxilie para orillar la materia objeto de la indagación¹⁹⁷.

15. La aplicación del concepto de modelo científico a la ciencia del Derecho: el esquema jurídico

Aclarada la eficacia científica de un “modelo”, seguimos meditando sobre el objeto de nuestro estudio haciendo la siguiente observación: el concepto de modelo es empleado mayormente por algunas de las ciencias sociales, pensamos en la economía o la sociología. Pero también es útil para otra ciencia social: el Derecho. Ahora bien, su aplicación al campo jurídico muestra reflejos que deben matizarse. Por ello, vamos a emplear la noción de *esquema jurídico*. “Los esquemas jurídicos, dice M. Villatoro Toranzo, serán producto de la operación por la cual el jurista abstrae de la realidad jurídica determinados aspectos constantes que interesan a la justicia y que una vez técnicamente formulados servirán de instrumentos necesarios a la realización de la misma”¹⁹⁸. Los esquemas jurídicos tienen las siguientes características: primera, es obra de un proceso de abstracción; segunda, dicho producto no puede ser arbitrario sino que debe corresponderse con la realidad; tercera, la realidad, sin embargo, limita a la artificiosidad de toda abstracción; por último, teleológicamente, se les asigna un fin práctico¹⁹⁹.

Este último carácter es de esencia: estamos en presencia de una disciplina científica causal, orientada finalísticamente²⁰⁰, por ello, la construcción jurídica es una actividad artística (entendiendo por arte “conjunto de preceptos y reglas necesarias

197 FA. NIGRO y LLOYD NIGRO, en su *Administración Pública Moderna*, juiciosamente explican tal virtualidad medial: “El concepto sistema suministra un excelente cuadro sociológico para analizar el comportamiento de las organizaciones y de los individuos que las componen. Contemplado el sistema como totalidad o conjunto, el papel de las normas del grupo y de los valores que se comparten se pueden analizar adecuadamente; se puede también evaluar el potencial del sujeto individual así como desarrollar este potencial al concentrarse sobre el individuo. Y examinando y vigilando el entorno se puede estimar y evaluar los éxitos y fallos de los sistemas a la hora de responder a las demandas externas” p.152.

198 *Introducción al estudio del Derecho*, p. 233.

199 Cfr. MARIO VILLATORO TORANZO, *Introducción al estudio del Derecho*, pp. 230 y 231.

200 Cfr. JAIME GUASP *Derecho*, p. 342.

para hacer bien alguna cosa”). De donde se sigue que “el esquema debe servir de instrumento de realización de aquel aspecto formal del perfeccionamiento humano que se propone la disciplina, la justicia para el arte del Derecho”²⁰¹.

El esquema jurídico (género) que nos va a servir de brújula en los avatares de la investigación se particulariza en la especie *instituciones jurídicas*. Veamos lo que va plegado en este concepto.

La más elemental y primaria cuestión que plantea el fenómeno de la institución jurídica orgánica es un problema de *percepción*²⁰², ¿exactamente qué es una organización? Sin embargo por lo común no se ha recibido este inquisitivo porqué contestación solvente ya que las respuestas han sido más descriptivas que sustanciales. Se insiste en que la institución es un conjunto, una combinación, una ordenación de elementos espirituales y materiales organizados orgánicamente y de carácter duradero²⁰³; incluso Santi Romano dijo valiéndose de una hermosa comparación que toda organización semejaba un concierto, en donde acontece que cada uno de los instrumentistas hace brotar sonidos diferentes que se integran en un solo torrente sonoro. La organización sería la armonización de lo heterogéneo²⁰⁴.

No penetran sin embargo estas aproximaciones en la quintaesencia de la institución jurídica orgánica: su *vocación instrumental*. Se ha explicado con acierto que el Derecho en general no tiene por qué apuntar hacia una realidad organizatoria. Ahora bien: en particular, el Derecho público, en contraste con el Derecho privado que regula relaciones igualmente interhumanas, pero que son inorgánicas, sí puede definirse como la ordenación de determinadas relaciones entre seres humanos que tienen carácter orgánico. Se trata, pues, de una *entidad instrumental*: la organización alude siempre a un “reparto desigual de calificaciones entre entes diversos, de los cuales unos se conciben como finales y otros como no finales, es decir, explicados precisamente por su condición de realizadores de los anteriores”²⁰⁵. Frente a esta realidad instrumental u organizacional existe otra realidad final, que no necesita invocar a ninguna otra instancia para justificarse, y que por ello se agota en sí misma, es decir, se cualifica por la autocausación. Tal realidad puede recibir la denominación de autoridad, autoridad que en nuestro sistema político-constitucional sólo es pensable que resida en el Parlamento por mandato de la soberanía popular²⁰⁶.

201 Cfr. MARIO VILLATORO TORANZO *Introducción al estudio del Derecho*, p. 231.

202 Cfr. FÉLIX A. NIGRO y LLOYD G. NIGRO *Administración Pública Moderna*, p. 127.

203 Véase por ejemplo a MAURICE DUVERGER, *Metodología de las Ciencias Sociales*, p. 366, EMANUELE MORSELLI *Los presupuestos científicos de la Hacienda Pública*, p. 263, FÉLIX A. NIGRO y LLOYD G. NIGRO *Administración Pública Moderna*, p. 155.

204 Cfr. JOSÉ ANTONIO GARCÍA TREVILJANO-FOS *Tratado de Derecho Administrativo II, volumen I*, p. 93.

205 JAIME GUASP “La organización del Derecho Privado”, p. 144.

206 Seguimos el penetrativo análisis de JAIME GUASP en su “La organización del Derecho Privado”, pp. 143-146.

Despejado el punto de partida de nuestra indagación se pueden entender sin esfuerzo algunas de las características con que se manifiesta la organización.

Así, la *personificación* de la organización fue un feliz hallazgo para poder engastar a la voluntad de los ciudadanos en las instituciones según una *vinculación* que introduce a los mismos en la validez del debe-ser de unas instituciones que ellos considerados como personas aisladas no han creado, estatuyéndose unos cauces de comportamiento prefijados sin cuyo concurso una convivencia en armónica civilización resultaría baldía²⁰⁷. De añadidura, resultan otras ventajas más concretas para los ciudadanos, a saber: simplifica sus relaciones con las instituciones (centro único de imputación); amplía la garantía patrimonial del ciudadano; y además, es una técnica organizatoria de nuclear importancia para una adecuada estructuración interna de la Administración²⁰⁸. Este análisis es el enfoque más plausible para profundizar en el significado de la persona jurídica. Se conoce como la *construcción lógica*²⁰⁹.

También la organización debe enfocarse a través de la lente de la llamada teoría del sistema abierto, es decir, una teoría incluida en la cultura del humanismo industrial y de los valores y principios de la democracia social. Hablamos de una organización que se nutre de unas fuentes de energía (*in-puts*) que provenientes del entorno ambiente son metabolizadas para hacer posible una dación de bienes y servicios (*out-put*) a ese entorno ambiente²¹⁰. Por esta razón existe el fundado convencimiento de que, empleando la idea de los administrativistas franceses clásicos, así como el servicio público debe estar “sobreequipado”, también la organización debería estar “sobreequipada” para poder hacer frente a expensas ora previsibles, ora imprevisibles²¹¹.

Por los caracteres que se han ido exponiendo se colige que la otrora sustentada analogía de la organización con los organismos animales o vegetales no resiste el más leve envión de la reflexión. Tal analogía tuvo sus principales cultores en Alemania, véase por ejemplo la teoría biológica de la sociedad (Schaffle, Maitland), o la teoría de la constitución orgánico-armónica (Krause, Ahrens) etc. En un organismo biológico las relaciones entre el todo y las partes son estables y es inconcebible que algún miembro o víscera intente abandonar o desobedecer al organismo; y sobre todo, las demandas vitales están perfectamente delimitadas. La organización por el

207 Cfr. HEINRICH HENKEL *Introducción a la Filosofía del Derecho. Fundamentos del Derecho*, p.438.

208 Cfr. JUAN ALFONSO SANTAMARÍA PASTOR *Fundamentos de Derecho Administrativo I*, p. 831.

209 Cfr. CARLOS SANTIAGO NINO, *Introducción al análisis del Derecho*, p. 231.

210 Cfr. FÉLIX. A. NIGRO y LLOYD G. NIGRO *Administración Pública Moderna*, pp. 149-150.

211 Cfr. JOSÉ ANTONIO TREVILJANO-FOS *Tratado de Derecho Administrativo II, volumen I*, p. 151.

contrario no se proyecta de forma biológica o maquinales ya que opera mediante un quehacer que tiene por objetivo la constante adaptación del entorno ambiente a los imperativos de las necesidades humanas, muchas de las cuales son contingentes.

La organización que nos importa sobremanera es la *Administración Pública*. Nosotros nos adherimos a la *tesis subjetiva* del Derecho Administrativo. Es decir, postulamos que el significado auténtico de la Administración Pública no se puede alcanzar parando mientes en una perspectiva funcional, según la cual, como la Administración es acción (*Verwaltung is tat*) su caracterización como función ejecutiva debe necesariamente cimentarse en el análisis de las diferencias que ofrecen sus notas constitutivas en relación con las propias de otras funciones estatales, es decir, la legislativa y la jurisdiccional; para concluir que Administración es el residuo que queda de la actividad estatal una vez que han sido asignadas las funciones típicas de la instancia legislativa y la jurisdiccional (punto de vista tradicionalmente muy caro a los autores de lengua alemana, especialmente a la Escuela de Viena, ilustrativamente, por ejemplo es el caso de Merk en su *Teoría General del Derecho Administrativo*)²¹². Este parecer doctrinal se apoya en la tesis que configura al Estado como una persona jurídica única, tesis que amén de ser simplificadora de una realidad que no es simple sino compleja, es expresión de una determinada concepción política, basada en la noción del “Estado-corporación” o del Estado como “unidad orgánica de los ciudadanos”, que ha sido repudiada sin contemplaciones a la altura de nuestro tiempo²¹³.

Hemos de rememorar lo que expusimos en líneas anteriores acerca del carácter constitutivamente instrumental de la organización para aplicarlo a la Administración Pública. La Administración es la organización que lleva al *sumum* el principio de la instrumentalidad por su fisonomía existencialmente vicarial; su quehacer se manifiesta en operaciones vicariantes que pueden ser “instructorias” (dirigidas a la obtención de resultados tangibles) u “ordenatorias” (preparación, dirección y conservación de los medios necesarios para poder lograr el rendimiento adecuado)²¹⁴. Sólo desde esta perspectiva podremos ser capaces de distinguir entre lo que hace la Administración y por qué lo hace. Si realizamos una breve crónica de cómo la Administración llegó a tener como seña de identidad el referido carácter vicarial, se ha de registrar que fue la equiparación en temprana hora del Fisco con el menor

²¹² Cfr. FERNANDO GARRIDO FALLA “La Administración Pública como objeto de Ciencias Jurídicas y no jurídicas”, pp. 14-17.

²¹³ Cfr. LUCIANO PAREJO ALFONSO *Estado Social y Administraciones Públicas. Los postulados constitucionales de la reforma administrativa*, p. 112.

²¹⁴ Cfr. JAIME GÚASP *Derecho*, pp. 200-202.

de edad lo que condujo a reputar a los gobernantes como administradores que debían compartir sus facultades de manejo de la cosa pública con los súbditos; mucho más tarde con el constitucionalismo el Parlamento se va a convertir en el indisputable *dominus potestatis*, fundamentalmente por su condición de titular exclusivo de la potestad legiferante. Ahora bien, que el Parlamento deviniese en cúspide del sistema político-administrativo no debe conducir a la conclusión de reputar a la Administración como un simple agente ejecutivo de los mandatos parlamentarios. No. La Administración no es exclusivamente una simple ejecutora de las leyes, dado que entran en su universo de acción todo un complejo de actos no dispositivos, de conservación y simple administración general (son los actos que santo Tomás englobó como *administratio ordinis*), que son muy difíciles de definir. De ahí que toda actuación administrativa tenga que vérselas con cortapisas no sólo de índole negativa, como consecuencia de la subordinación al principio de legalidad, de modo similar a cómo el administrador responde a las instrucciones dictadas por su *dominus*; sino también de índole positiva, es decir, los condicionamientos que implica el seguimiento del interés general, o si se prefiere del bien común, inclusive en lo supuestos nada raros en los que hay lagunas normativas²¹⁵.

El fundamento vicarial de la Administración quedó jurídicamente perfilado con las revoluciones liberales decimonónicas al instituirse la llamada *técnica burocrática comisarial* que, en primer lugar dilaceró la concepción estamental de los oficios a través de la aplicación del principio de igualdad ante la Ley; en segundo lugar, conceptuó al funcionario como agente de la Ley; y por último, al hacerse eco del principio de la soberanía nacional realzó la misión netamente instrumental de los servidores públicos como mandatarios del bien común.

Y así llegamos hasta nuestros días.

Interesa sobremanera que nos hagamos cargo, a modo de reflexión conclusiva, que este horizonte vicarial de la Administración Pública no se proyecta solamente hacia el exterior, sino también hacia sus adentros. Como ocurre con cualquier ser humano, también la Administración tiene su propia “memoria” o “experiencia de la vida”. Por ello, en su articulación vital vincula siempre el presente con el pasado, de forma que no cabe *actio in distans*. Y no debe confundirnos que como consecuencia de la

²¹⁵ Cfr. JOSÉ LUIS VILLAR PALASÍ *Curso de Derecho Administrativo. Tomo I. Introducción, teoría de las normas y grupos normativas*, pp. 63-66.

misión colectiva que debe desempeñar la Administración Pública tenga una fisonomía impersonal. Sin embargo, la experiencia ha de actuar de manera acumulativa no obstaculizando las demandas del presente. Es decir, su vocación de servicio debe conducir *velis nolis* a una animosa consciencia del imperativo de la *innovación* organizativa a fin de no transferir el arreglo de los problemas de la ciudadanía que le atañen a las calendas griegas. No conocemos otro antídoto contra la más grave patología de las organizaciones: la anquilosis institucional²¹⁶.

²¹⁶ Cf. EDUARDO GARCÍA DE ENTERRÍA, *La Administración Española*, pp. 101-112.

VI.
**LA DISCUTIDA NATURALEZA Y CARACTERES
PARTICULARES DEL PODER Y LA POTESTAD
TRIBUTARIA ES EN ÚLTIMA INSTANCIA UNA
CUESTIÓN LEXICOLÓGICA. SIN EMBARGO,
SÍ ES IMPORTANTE EL ANÁLISIS DE LA
NOCIÓN DE COMPETENCIA TRIBUTARIA**

“El principio de la tasa o mensurabilidad de todas y de cualquier competencia pública (...) es, pues, un principio esencial del Estado de Derecho contemporáneo, que deriva de su condición de Estado que reconoce los derechos ajenos y no sólo los propios, de su carácter de complejo organizativo con una necesaria distribución de funciones y de competencias entre órganos diversos, de su reconocimiento, más o menos intenso o auténtico, pero sin excepciones hoy, siempre explícito, de un orden de derechos y libertades fundamentales del ciudadano. No hay, pues, poderes administrativos ilimitados o globales; todos son, y no pueden dejar de ser, específicos y concretos, tasados, con un ámbito de ejercicio lícito (*agere licere*), tras de cuyos límites la potestad desaparece pura y simplemente.”

EDUARDO GARCÍA DE ENTERRÍA

16. Una jerga científica confundidora

La instancia suprema que da cobijo al poder financiero en general y al tributario en particular es el *poder político*²¹⁷. Ya hemos dicho algo de él al pasar revista a la teoría de la elección pública. Su legitimidad de origen justifica su existencia en un Estado Social y Democrático de Derecho. Este poder se manifiesta de muchos modos, en campos diversos. Así, puede versar sobre el campo económico-financiero de la acción pública. Se habla entonces de *poder financiero*²¹⁸. Este poder particular se manifiesta en una vertiente de ingresos (en donde tiene que distinguirse entre los ingresos tributarios y los ingresos no tributarios), y en una vertiente de gastos (sistemizados en la institución presupuestaria). Esta dicotomía del poder financiero permite complicar el esquema clasificatorio si al parar mientes en el capítulo de los ingresos introducimos otra noción más: la de *poder tributario*. Esta locución puede ser empleada de forma genérica para aludir tanto a la competencia depositada en determinadas instituciones públicas para crear o modificar figuras impositivas, como para exigir su efectiva exacción²¹⁹. Sus rasgos más reseñables serían: a) su carácter *abstracto*; b) su carácter *permanente* en cuanto connatural al Estado y su soberanía; c) su carácter *irrenunciable*, “es como el oxígeno para los seres vivientes”; y por último d) su carácter indelegable²²⁰.

217 “La decisión que determina el desencadenamiento del poder tributario es política sin que proceda otro control o exigencia de responsabilidades que la política y por los cauces políticos montados en cada sistema”, SEMINARIO DE DERECHO FINANCIERO DE LA UNIVERSIDAD DE MADRID, *Notas tomo I*, p. 2. PUGLIESE escribió en su *Corso di scienza delle Finanze*, Padua 1938, p. 2, que “la actividad financiera no puede considerarse más que como la actuación en concreto de la facultad que constituye la esencia misma del concepto de soberanía” (cfr. Fernando Sáinz de Bujanda *Hacienda y Derecho I*, p. 16). En el poder político cabe desglosar dos vertientes: una positiva, que alude a la posibilidad de ordenar de una u otra forma el comportamiento de los ciudadanos. Sus características son diversas según su naturaleza (poder religioso, económico etc.), su extensión (número de destinatarios de la acción del poder), o su intensidad (influjo sobre cada persona en particular; lo que los psicólogos sociales llaman *ego involvement*). La otra vertiente es negativa: corresponde al fenómeno del privilegio. También está relacionado con el vetusto problema de la *legibus solutio*. Véase FRANCISCO MURILLO FERRROL, *Estudios de Sociología Política*, pp. 140 y 141. El poder político tiene capital reflejo en el poder legislativo, poder que goza de acrisolada tradición histórica desde que el artículo 16 de la Declaración de los Derechos del Hombre de la Revolución Francesa proclamara: *toute société dans laquelle la garantie des droits n'est pas assurée et la separation des pouvoirs déterminée, n'a point de constitution*.

218 “Para el ciudadano normal, el poder fiscal es la manifestación más conocida del poder de coacción del Estado (...). Visto de este modo el poder tributario es sencillamente el poder de apropiación”, cfr. GEOFFREY BRENNAN y JAMES M. BUCHANAN *El poder fiscal. Fundamentos analíticos de una constitución fiscal*, p. 31.

219 A título de muestra, léanse las siguientes descripciones: “Esta potestad aplicada al derecho de crear tributos es el poder o potestad tributaria y consiste en la atribución a los entes públicos que les faculta para crear y en su caso exigir tributos”, ADOLFO CARRETERO, *Derecho Financiero*, p. 388. “Se habla frecuentemente de poder tributario o de poder de imposición para indicar tanto el poder legislativo, en cuanto se dirige al establecimiento de normas tributarias, como para indicar el poder de la Administración Pública llamada a aplicar determinadas y dichas normas”, G.A. MICHELI *Curso de Derecho Tributario*, pp. 141-142. “La expresión de poder tributario significa la facultad o posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción”, G. FONROUGE *Derecho Financiero*, p. 268. Sin embargo, OTTO MAYER en su *Derecho Administrativo alemán* empleó la expresión poder tributario para referirse a la acción administrativa en el campo tributario. Para explicar este punto de vista debe repararse en la concepción de la relación jurídico-tributaria como una sujeción de poder. Por ende, el poder tributario es ajeno al fenómeno legiferante. Abarca sólo el campo aplicativo inmediato dentro de un esquema de supremacía (posición de la Administración), y simétricamente, de sometimiento (posición del administrado contribuyente). Obviamente esta particular significación es hoy un recuerdo histórico.

220 Cfr. GIULIANO FONROUGE *Derecho Financiero Volumen I*, p. 272-273.

Sin embargo, el concepto que acabamos de esbozar no puede desvincularse de una noción clave que la ciencia jurídica ha elaborado para el ámbito del derecho público. Nos referimos a la noción de *potestad*²²¹. Claro está que llenar de contenido el concepto de potestad tributaria presupone vaciar algo el fondo del concepto de poder tributario. De hecho se ha llegado por algunos autores a un concepto omnicomprendivo de potestad tributaria que engloba al del poder financiero. Tal es el caso de Berliri²²². No obstante, tal punto de vista ha estado en minoría. Otros ilustres hacendistas italianos han visto con nitidez la diferente significación de los dos conceptos aunque empleando sólo la voz *potestad*²²³. Por fin, hay autores que han circunscrito el término potestad únicamente a la competencia de aplicar y recaudar los tributos, desterrando el ámbito legislativo. Hablamos de una competencia puramente administrativa²²⁴.

²²¹ Este concepto fundamental se debe a la fina penetración de SANTI ROMANO en su *Corso Di Diritto Costituzionale*, Padua, 1ª edición 1926; prosigue en el *Corso Di Diritto Amministrativo*, 3ª edición, Padua 1937 y en los *Principi di Diritto Costituzionale*, 2ª edición, Milán 1946. Como instrumentos del principio de legalidad las potestades administrativas son un fundamental dispositivo para juridificar formalmente al poder. Según Santi Romano potestad es "una situación de poder que habilita a su titular para imponer conductas a terceros mediante la constitución, modificación o extinción de relaciones jurídicas o mediante la modificación del estado material de cosas existentes". En rigor, para profundizar en la noción no hay otra vía que hacer un análisis comparativo de sus rasgos identificadores con los que a su vez se predicaban de la noción de derecho subjetivo, ya que son en teoría del Derecho figura y contrafigura. Veámoslo. La potestad nace en la norma; el derecho subjetivo surge de una relación jurídica concreta. La potestad tiene un objeto genérico no determinado a priori; el derecho subjetivo tiene un objeto específico. La potestad da origen a una situación de sujeción; el derecho subjetivo a una obligación o deber de comportamiento. La potestad es un poder fiduciario (el beneficiario es persona distinta del titular). El Derecho inglés la encuadra como una técnica del *trust*; Locke apuntó que el poder es *entrusted, power given with trust*, de donde la potestad es a *fiduciary power to act for certain ends*; el derecho subjetivo se centra en la satisfacción de un interés de su propio titular. La potestad es inalienable mediante actos singulares; el derecho subjetivo es transmisible a terceros. Por fin, la potestad no se adquiere o pierde por prescripción; el derecho subjetivo comúnmente se adquiere o pierde por prescripción. Véase JUAN ALFONSO SANTAMARÍA PASTOR *Fundamentos de Derecho Administrativo I*, pp. 879-880. También EDUARDO GARCÍA DE ENTERRÍA y TOMÁS RAMÓN FERNÁNDEZ *Curso de Derecho Administrativo I*, pp. 441-485. En particular es sumamente iluminador el estudio que hacen de la denominada "potestad-función" (pp. 445 y 446).

²²² "La potestad tributaria se manifiesta en actos jurídicos que pueden ser diversos tanto por su naturaleza (legislativo y administrativo) como por su contenido (establecimiento y supresión de los impuestos, prórrogas de términos, concesión de exenciones, suspensión de obligaciones de pago, interpretación de las normas vigentes, etc.)" *Principios de la Imposición volumen I*, p. 168.

²²³ Así, GIANNINI, M.S. habla de potestad normativa y potestad de imposición o contribución. "Sulla potestà normativa in materia tributaria delle Regioni (in particolare delle Regione Siciliana) en Guirisprudenza completa di Cassazione Civile", 1949, III. B. COCIUERA distingue entre una potestad abstracta (es la vía legislativa) y otra concreta (es la vía aplicativa de la norma general al supuesto de hecho concreto). *Principi di Diritto tributario tomo I*, Ciuffrè, Milán 1959. ALESSI también distingue un plano abstracto de la potestad (emanación de normas jurídicas, plano legislativo) y otro concreto (aplicación particularizada de la norma, potestad reglamentaria y administrativa aplicativa). *Istituzioni di Diritto tributario*, parte general: "La funzioni tributaria in generale", Turín 1965.

²²⁴ Es ilustrativa al respecto la opinión del ilustre ZANOBINI, *Corso di Diritto Amministrativo volumen cuarto* "I mezzi dell'azione amministrativa" capítulo tercero "L'obbligazione tributaria" de la sección tercera, quinta edición, p. 391. También en Italia MICHELI expuso que la potestad de imposición es cosa distinta del poder tributario ya que opera sobre el plano aplicativo de unas normas preexistentes según un iter de concreción de los derechos del ente impositor del tributo. Puede verse el examen que de esta construcción hace JOSÉ LUIS PÉREZ DE AYALA "Función tributaria y procedimiento de gestión", pp. 1689-1692, haciéndose observar que sería más preciso hablar de un conjunto de potestades administrativas en materia tributaria, p. 1691. En España podemos anotar el parecer de JOSÉ LUIS PÉREZ DE AYALA y EUSEBIO GONZÁLEZ GARCÍA, *Curso de Derecho Tributario Tomo I*, "adoptamos un esquema en el que partiendo de la duplicidad de acciones del estado como legislador y como ejecutor de normas previamente establecidas, se da entrada de una parte a la potestad o poder tributario del estado como manifestación del poder legislativo expresión en último término de su soberanía. De otra, el poder o potestad del Estado de aplicar dichas normas, es decir, se trata de una potestad administrativa de carácter instrumental a través de cuyo ejercicio se determina si existe y qué dimensiones tiene el presupuesto de hecho del tributo y si el sujeto pasivo ha cumplido correctamente", pp. 151 y 152. "Suele hablarse de dos sentidos que contemplan la acción del Estado como legislador y como administrador (...). Son dos acepciones distintas de la misma locución que conceptualmente es necesario tener perfectamente diferenciadas, al tiempo que terminológicamente parece conveniente distinguir utilizando dos expresiones distintas", pág 158.

Hay pues, en principio, sólidas razones para encajar a cada una de las nociones de poder y potestad tributaria en su sitio. Desglosémoslas²²⁵: a) Los *titulares* de la competencia del poder y la potestad tributaria son distintos: el poder se instala en el Parlamento; la potestad en la Administración. Por tanto, el poder tributario es primariamente político, y como tal limitadamente discrecional. Mientras, la potestad, como cualidad de la Administración, es por definición vicarial de los dictados políticos, consiguientemente su desenvolvimiento es reglado. b) El *contenido* de la competencia es diferente: el poder alude al establecimiento de los tributos; la potestad a la “exigibilidad” o efectiva aplicación de la exacción. c) Su *fundamento* varía: el poder se sitúa en la esfera de la política; la potestad es iuscéntrica pues existe *sub ratio legis*. Por ello, es un fenómeno netamente jurídico. Consiguientemente, el poder es *prelegal*, mientras que la potestad es sumisamente *postlegal*²²⁶.

Sin embargo, la temática que estamos alambicando se embrolla porque la Administración tiene depositadas, aunque sea muy limitadamente, también ciertas facultades normativas; es decir es titular de la *potestad reglamentaria* (elaboración de disposiciones administrativas de carácter general). El concepto de potestad reglamentaria tributaria no tiene ninguna especialidad respecto a la potestad reglamentaria general. En cambio, sí es nítida su diferenciación respecto a la potestad exaccionadora o aplicadora de la norma general a un supuesto de hecho concreto. Subjetivamente, la potestad reglamentaria no es atribuida *in genere* a cualquier órgano administrativo. Se exige habilitación legal. Mientras, la potestad de exacción se ubica indiscriminadamente en los órganos encuadrados en la Administración fiscal ora en el Servicio de Gestión Tributaria, ora en el Servicio de Inspección, ora en el Servicio de Recaudación. Materialmente, la potestad tributaria en su vertiente reglamentaria tiene un contenido normativo; mientras la vertiente exaccionadora es “un poder deber concreto que obliga al ente a realizar determinados actos concatenados entre sí a través del nexo procedimental y tendentes a la satisfacción de la prestación concreta del mismo en orden a una prestación tributaria”²²⁷.

²²⁵ Cfr. LUIS MARÍA CAZORLA, *Poder Tributario y Estado Contemporáneo* pp. 108-109.

²²⁶ “Una vez emanadas las normas el poder tributario se agota, en el sentido de que a partir de tal momento el ente público deja de ejercitar facultades impositivas y se limita a dar efectividad, a través de sus órganos de administración, a pretensiones tributarias concretas que se fundamentan en normas dictadas”. Hay pues dos fases netamente desemejantes, y en la de ejecución de las pretensiones tributarias individualizadas “se esfuma la idea de poder para dar entrada a los conceptos de derecho y obligación”; cita de FERNANDO SÁINZ DE BUJANDA “Estructura jurídica del sistema tributario”, p. 35.

²²⁷ Cfr. JUAN MARTÍN QUERALT “Observaciones en torno al ejercicio de potestades normativas de los entes locales en materia tributaria. Arbitrio sobre incremento del valor de los terrenos”, *Crónica Tributaria* nº 11, p 5. Citado por Luis María Cazorla Prieto, *Poder Tributario y Estado Contemporáneo*, p. 115.

Llegados a este punto debemos ensayar una definición del poder y de la potestad tributaria. Por poder tributario podríamos entender aquella especie del poder político incardinado en los depositarios de dicho poder cuya función consiste en ordenar *ex novo* o mediante modificación *ad substantiam* el sistema de fuentes constitucionalmente vigente²²⁸. Por potestad tributaria cabe entender una situación de poder y deber de naturaleza administrativa con virtualidad ablatoriamente ordenatoria sobre la constitución, novación, o extinción de relaciones jurídicas de sustancia tributaria²²⁹.

Un breve comentario. En primer lugar, la potestad tributaria es una potestad ordenatoria *más* de entre las muchas que vertebran el Derecho Público, como puede ser también por ejemplo la potestad de policía. Como tal potestad ordenatoria está atravesada por la dialéctica superioridad-subordinación de las distintas partes intervinientes, pero en el bien entendido de que en cuanto potestad-función su carácter instrumentalmente fiduciario de servicio no a un interés propio, sino a un interés general del que no es señora, debe conducirnos a entender paladinamente que la contraposición de intereses que subyace en el derecho obligacional no existe en las relaciones tributarias. El tan comúnmente admitido enfrentamiento entre la Administración tributaria y los contribuyentes es ficticio. Nos explayaremos sobre el asunto más adelante. Por último, tal situación de poder y deber no se da en el vacío, sino dentro del contorno de un sistema jurídico-constitucional que postula la realización de un “sistema tributario justo” sujeto a límites y controles, pues como cualquier otra potestad parafraseando a José L. Villar Palasí es mensurable²³⁰.

²²⁸ Otras definiciones propuestas son: “El poder tributario es la posibilidad de decisión-acción propia de determinados órganos integrantes de la estructura del Estado en sentido amplio, en virtud de la cual pueden a través de los cauces normativos oportunos, establecer tributos como medio de financiación de sus actividades”; cita de LUIS MARÍA CAZORLA PRIETO, *Poder Tributario y Estado Contemporáneo* p. 96. “El poder tributario consiste en la facultad propia del Estado de establecer tributos”, cita del SEMINARIO DE DERECHO FINANCIERO DE LA FACULTAD DE DERECHO DE LA UNIVERSIDAD DE MADRID, *Notas Tomo I*, p. 2. En un sentido amplio se habla también de un “*poder financiero*” como “la facultad abstracta en materia financiera de una comunidad que se realiza y se consume en un momento histórico determinado (constituyente) y por ende, se concretiza normativizando su contenido”. El poder tributario “es una concepción del poder financiero en sentido restringido al hacer referencia a un determinado tipo de ingresos públicos: los tributos”, cita de SANTIAGO YEBRA *El Poder financiero* pp. 25 y 77. En general, sobre el concepto de poder tributario puede verse el completo y bien informado estudio de LUIS SÁNCHEZ SERRANO “Poder tributario de las Comunidades Autónomas” pp. 79 a 87.

²²⁹ Doctrinalmente se ha explicitado que la potestad es un “estado intermedio entre la capacidad y el derecho subjetivo” porque de la capacidad al derecho subjetivo no se pasa *per saltum* sino a través de una etapa anterior (la potestad). Como tal es una potencia abstracta que se debe actualizar en cada momento. Véase JOSÉ ANTONIO GARCÍA TREVEJANO-FOS *Tratado de Derecho Administrativo I*, p. 553.

²³⁰ Sobre los comentarios vertidos en este párrafo puede consultarse a ÁLVARO RODRÍGUEZ BEREJO “El sistema tributario en la Constitución”, p. 21; JOSÉ LUIS VILLAR PALASÍ “Fisco versus Administración”, p. 35; JOSÉ LUIS PÉREZ DE AYALA “Función tributaria y procedimiento de gestión”, pp. 1691-1692; LUIS ALBERTO MALVÁREZ PASCUAL “La función tributaria en el marco del Estado Social y Democrático de Derecho”, p. 433.

En rigor, si se piensa con perspectiva en la cuestión, la propia existencia ontológica del concepto de “poder tributario” plantea incertidumbres. Hay autores que ponen en tela de juicio el concepto de poder tributario, pues son de la opinión de que dicho concepto se apoya en la noción de soberanía, que, piensan, es una noción más propia del Estado Absolutista del Antiguo Régimen, que del contemporáneo Estado Constitucional. Pero, además, no parece que haya singularidades en la manifestación del poder legislativo del Estado en la materia respecto al resto del ordenamiento²³¹. Y así, al igual que no se habla, por ejemplo de un “poder penal”, tampoco debería hablarse de un “poder tributario”. De esta suerte, se homogeneizaría el Derecho Tributario con el resto del ordenamiento²³². Tres cuartos de lo mismo se podría decir de la potestad tributaria porque en sus fundamentos y estructura no se distingue de cualquiera de las otras potestades administrativas ablatórias. Sólo goza de entidad propia por razones materiales pero no estructurales. En realidad, el tema que nos detiene ofrece un interés fundamentalmente clasificatorio o lexicológico, pues es un hecho palmario que la tradición científica de la Hacienda Pública ha utilizado de continuo las expresiones genéricas de poder y potestad tributaria. De ahí la siempre tempestiva conveniencia de matizar la jerga científica en donde se sumerge nuestro estudio. Álvaro Rodríguez Bereijo ha condensado esta enredado panorama léxico en el siguiente esquema²³³:

²³¹ Respecto a la función legislativa en el ámbito tributario “no existen especialidades importantes, salvo en relación con los principios que rigen tal actividad, que en realidad son una derivación de los principios que rigen el ordenamiento jurídico general en el marco del Estado Social de Derecho”; cfr. LUIS ALBERTO MALVÁREZ PÁSCUAL “La función tributaria en el marco del Estado Social y Democrático de Derecho”, pp. 389-390. No obstante, un autor tan cualificado como LUIS MARÍA CAZORLA PRIETO ha razonado sobre cuatro puntos “la especialidad del poder legislativo en materia tributaria”: a) criterios históricos; b) el ejercicio del poder legislativo en materia tributaria ha estado ordenado según unos requisitos formales distintos de los comunes; c) la autonomía del poder legislativo, dada la trascendencia del sostenimiento de las cargas públicas; d) razones clasificatorias y sistemáticas. “Consideración sobre el Poder Tributario en la Ley General de diciembre de 1963, en la obra colectiva *Estudios de Derecho Tributario I*, pp. 108-109.

²³² Véase GABRIEL CASADO OLLERO, “Capacidad normativa de las Comunidades Autónomas”, en la obra colectiva *El sistema de financiación autonómica*, pp. 25 y 26.

²³³ Cfr. ÁLVARO RODRIGUEZ BEREIJO *Introducción al estudio del Derecho Financiero*, p. 231, nota pie de página número 242.

“Al poder de crear o establecer tributos mediante ley se designa como:

potestad tributaria: A.D. Giannini, Berliri, Cocivera, Rastello, G.A. Micheli, G. Ingrosso.

potestad tributaria primaria: Alessi.

potestad de imposición: Vanoni.

poder de imposición: Blumenstein, Ranelletti.

poder tributario: Hensel, Dino Jarach, Fernando Sainz de Bujanda, Matías Cortés, Vicente Arche, Seminario de Derecho Financiero de la Universidad de Madrid, Giuliani Fonrouge.

poder o potestad tributaria: Carretero Pérez.

derecho de supremacía tributaria: Berliri.”

“Al poder de aplicar en concreto los tributos y recaudarlos, realizando los actos administrativos necesarios para ello y actuando los poderes que la ley ha atribuido a la autoridad competente, se designa como:

potestad tributaria: G. Ingrosso, Seminario de Derecho Financiero de la Universidad de Madrid, Fernando Sainz de Bujanda, Vicente Arche, Matías Cortés, Carretero Pérez.

potestad de imposición: Allorio, M.S. Giannini, G.A. Micheli.

potestad tributaria complementaria: Alessi.

poder de imposición: Maffezzoni.

competencia tributaria: Hensel, Giuliani Fonrouge.”

17. La esclarecedora noción de competencia tributaria

Toda esta logomaquía puede ser arrinconada si se aborda el estudio de la noción de competencia tributaria. El concepto de competencia fue elaborado por la teoría jurídica de la organización para designar “*la medida de la capacidad*” en el actuar administrativo; pero esta medida de la capacidad alude sólo al conjunto de actividades que un *órgano* puede legítimamente realizar, revelándose como *especie* del genérico conjunto de actividades que pueden imputarse a un ente²³⁴. Otros autores reproduciendo en el Derecho Administrativo el punto de vista de la teoría general del

234 Cfr. AGUSTÍN A. GORDILLO *Teoría General del Derecho Administrativo*, p. 211.

Derecho llegan a la misma conclusión oponiendo al concepto de competencia el de *capacidad*: “La capacidad es el conjunto de atribuciones que puede desarrollar una persona jurídica”; “la competencia es un conjunto de atribuciones que pueden desarrollar determinados órganos de una persona jurídica”²³⁵. Según este modo de ver la cuestión, la *función* significa las tareas que han de ser realizadas por las personas jurídicas; la *competencia* conviene al concepto de órgano; y la *atribución* corresponde a la persona física²³⁶.

Este horizonte doctrinal es sin embargo excesivamente *estático*. Debe por ello reformularse la noción de competencia desde un punto de vista *dinámico*, esto es, estudiando el proceso o *iter* de formación del fenómeno de la organización. Veremos de esta manera que, en primer lugar, se asigna a cada instancia organizativa un círculo de intereses (descripción finalística de la organización); en segundo lugar, se atribuyen a cada ente las potestades precisas para la satisfacción de tales intereses; y en tercer lugar, y por último, se introducen los intereses y potestades dentro del interior de la estructura orgánica de cada ente. De acuerdo con este presupuesto de partida, la competencia es “conjunto de intereses (fines y materias) y de potestades encomendados por el sistema normativo a cada ente y cada uno de los órganos que lo integran, pero también la condición derivada de la titularidad de dicho conjunto de intereses y potestades”²³⁷.

La separación conceptual sustancial que debe realizarse no es la que atiende al destinatario de la “medida de la capacidad”. No. Lo que hay que ver es quién es *titular* y quién es *ejerciente* (y no titular) de las competencias, para percibir de esta manera quién se ocupa de atribuir competencias, fines, tareas a órganos que ejercen transitoriamente las mismas. Se logra así una *imputación final* distribuida entre un conjunto de órganos que mediante sus gestiones particular llevan a cabo una imputación transitoria²³⁸.

Pues bien, si trasladamos estas ideas al campo tributario hemos de tener como dato fundamental que la titularidad de la competencia es inherente al Estado y no puede ser suprimida, delegada o cedida. No obstante el poder de hacerlo efectivo en la realidad material de las cosas puede transferirse. Ello condujo en la doctrina italiana a acuñar una distinción entre el sujeto activo de la potestad tributaria y el sujeto activo de la obligación del tributo (Berliri). El criterio atributivo se basaría en la territorialidad del órgano²³⁹.

²³⁵ Cfr. JOSÉ ANTONIO GARCÍA TREVIANO-FOS *Tratado de Derecho Administrativo I*, pp. 552-553.

²³⁶ Cfr. MARIANO BAENA DEL ALCÁZAR “Competencias, funciones y potestades en el ordenamiento jurídico español” en *Estudios sobre la Constitución Española. Homenaje a Eduardo García de Enterría Volumen III*, p. 2464.

²³⁷ Cfr. JUAN ALFONSO SANTAMARÍA PASTOR *Fundamentos de Derecho Administrativo I*, p. 913.

²³⁸ Cfr. ALFREDO GALLEGO ANABITARTE *Lecciones de Derecho Administrativo I. Conceptos y principios fundamentales del Derecho de la Organización*, pp. 22-26.

²³⁹ Cfr. GIULIANI FONROUGE *Derecho Financiero volumen I*, pp. 278-280.

18. La ordenación político-constitucional española

Visto el problema del poder y la potestad tributaria desde un punto de vista teórico, debemos descender ahora al terreno de la ordenación de dichas funciones en nuestra Constitución. El artículo 133 de la Constitución dice en sus puntos 1 y 2: “La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al estado mediante Ley. Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales podrán establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes”. La importancia de este artículo es enorme. Como también enorme ha sido la controversia suscitada entre los estudiosos acerca de su significado. De entrada, hay que recordar que con el artículo 133 de la Constitución por primera vez en nuestra historia constitucional una norma de tal rango refiere expresamente el tributo a la realidad política que le sirve de fundamento; a saber: el Estado entendido como poder político²⁴⁰.

Tradicionalmente ha sido lugar común la distinción entre un poder tributario originario y otro derivado atendiendo a la naturaleza del ente político depositario de dicho poder. No obstante, Bielsa niega que la soberanía constituya fundamento del poder tributario, pues siendo la soberanía un concepto más político que jurídico no es necesario que sea invocado por el Estado en el ejercicio de sus competencias. En nuestro vigente sistema constitucional esta clasificación no dice nada sustantivo porque la tipificación de los distintos centros del poder tributario ha de buscarse no en el origen de dicho poder (que siempre es el pueblo ex artículo 1 de la Constitución) sino en las *limitaciones* que nuestra Carta Magna establece para cada ente con potestad en la materia²⁴¹. Recurrimos a una voz ajena, la del hacendista alemán W. Bickel, para comprender tal esquema distributivo del poder tributario: “(en un estado compuesto), el reparto de los impuestos es esencial. El derecho del estado federal de obtener impuestos puede, de acuerdo con la constitución ser limitado o ilimitado; el de los estados miembros deberá ser en el caso de una igualación financiera coherente, siempre limitado”²⁴². Ahora bien, aunque su alcance sea distinto, el poder impositivo de las Comunidades Autónomas tiene es de idéntica naturaleza que el poder impositivo del Estado. Ello no equivale a sostener que las Comunidades Autónomas sean titulares de algún tipo de soberanía. No obstante, hemos con la existencia en nuestras Comunidades Autónomas de lo que Walter Jellinek denominó fragmentos de estado (*staats fragmente*). En efecto, la ruptura conceptual de la relación titularidad formal de

240 Cfr. GUILLERMO NÚÑEZ PÉREZ, “Poder Tributario y no sujeción tributaria”, p. 245.

241 Cfr. FERNANDO PÉREZ ROYO *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, p. 47. Si bien “los preceptos generales que reconocen poder tributario al estado, Comunidades Autónomas, municipios y provincias (...) ofrecen una formulación insuficiente de esa potestad (tributaria) que aparece definida en virtud de sus respectivos límites normativos, que, a su vez, son acotados en los diferentes textos con evidente imprecisión”; cfr. JAVIER LASARTE ÁLVAREZ, “Comentarios a la Ley General Tributaria”, volumen I, p. 35.

242 “Der Finanzausgleich” en *Handbuch der Finanzwissenschaft II* de W. GERLOFF y F. NEUMARK, p. 770, Tubinga 1956 citado por LUIS SÁNCHEZ SERRANO en “El poder tributario de las Comunidades Autónomas”, p. 100.

la soberanía-atribución de poderes, permite ubicar la facultad tributaria en los entes regionales²⁴³. Sin embargo, las primeras exégesis del artículo que nos detiene no fueron de tal parecer²⁴⁴. Se argumentaba que las Comunidades Autónomas tenían un poder tributario “derivado” que no difería del atribuido tradicionalmente a las Diputaciones y Ayuntamientos. Por tanto, con la salvedad de la adición de una nueva institución territorial, las Comunidades Autónomas, el esquema de atribución de competencias tributarias dispuesto en los artículos 2 y 5 de la Ley General Tributaria seguía plenamente vigente. Esta visión “pesimista” parecía partir del primitivo borrador constitucional, más restrictivo que el texto definitivo²⁴⁵. Además, el proyecto constitucional traslucía un convencimiento centralista que abogaba por la oportunidad de un sistema de “unión” en el capítulo de los ingresos frente a un sistema de “separación”. Es decir, la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas se había de basar en la vertiente del gasto (autonomía presupuestaria) y en la participación en los ingresos del Estado²⁴⁶.

Esta visión primeriza fue prontamente combatida mediante un razonamiento incontrovertible; a saber: que por ministerio de la Constitución las Comunidades Autónomas son titulares de un *poder legislativo*, y de este hecho político habrían de extraerse consecuencias de altísimo bordo. Así, se destierra una interpretación del artículo 133 de la Constitución “que parte de la Ley General Tributaria de 1963”, para arrancando mostrar “de la Constitución en su totalidad” muestra cómo el Estado tiene una competencia legislativa de “primer grado” sobre sus tributos; mientras que las Comunidades Autónomas tiene una competencia legislativa de “segundo grado”, pues aprueban leyes “territoriales”, y como tales, condicionadas por una ley no constitucional de primer grado (el Estatuto de Autonomía). En consecuencia²⁴⁷, con la entrada en vigor de la Constitución de 1978 ha tenido lugar una mutación sustancial del modelo subjetivo del poder tributario; *rectius*: de la competencia tributaria, recogido en el “Título Preliminar” de la Ley General Tributaria.

243 Cfr. JAVIER LASARTE ÁLVAREZ, “Potestad legislativa y poder tributario de las Comunidades Autónomas”, p. 22.

244 Pueden verse como muestra los siguientes estudios: EUGENIO SIMÓN ACOSTA, *La autonomía financiera de las regiones*, Facultad de Derecho de la Universidad de Extremadura, pp. 28 y 29, Cáceres 1978; CARLOS PALAO TABOADA *La Hacienda Regional y el proyecto de Constitución*, Universidad de Zaragoza, pp. 37 y 38, Zaragoza 1978; JUAN MARTÍN QUERALT “La financiación de las Comunidades Autónomas según la Constitución” en la obra *La financiación de las Autonomías*, Consejería de Economía y Hacienda del País Valenciano, Valencia 1979; J.J. ARSUAGA NAVASQUÉS, “La Ley General Tributaria en la Constitución” en *Hacienda y Constitución*, p. 331. Madrid 1979.

245 El primigenio “borrador” constitucional decía: artículo 114.2, “Las unidades territoriales de autogobierno y las Corporaciones Locales podrán establecer y exigir tributos dentro de los límites fijados por las leyes”; artículo 149.1, “Los territorios autónomos gozarán de autonomía financiera para el desarrollo de su competencia y funciones sin perjuicio de la soberanía tributaria que corresponder al Estado y del principio de solidaridad entre todos los españoles”.

246 Cfr. LUIS SÁNCHEZ SERRANO “El poder tributario de las Comunidades Autónomas”, p. 102.

247 Cfr. JAVIER LASARTE ÁLVAREZ “Incidencia de la Constitución de 1978 en materia de fuentes normativas de las Comunidades Autónomas” en la obra colectiva *Hacienda y Constitución*, pp. 114 a 124.

El artículo 133 de la Constitución debe relacionarse con los artículos 148 y 149 de la Constitución a fin de constatar un hecho que no podemos pasar por alto: la indefinición constitucional de lo que constituye la *materia tributaria* y su subsiguiente reparto competencial entre el Estado y las Comunidades Autónomas. Esta omisión contrasta con lo que ocurre en la mayoría de los sistemas del derecho comparado (verbigracia, el sistema alemán), en donde es la propia constitución la que atribuye en detalle a cada ente territorial la materia que le corresponde. Ante la realidad de este vacío, hemos de delimitar el ámbito material de lo tributario, coniniendo en que tal ámbito está integrado no sólo por el conjunto de recursos de tal naturaleza que alimentan la distintas haciendas del Estado, sino también por las competencias que afectan a ese ámbito, y que según una clasificación alemana ya consagrada, puede desglosarse en normativa (*gesetzbugsbobeit*), gestora (*verwaltungsbobeit*) y recaudadora (*ertragsbobeit*).

En resumidas cuentas, por pura inercia doctrinal ha habido malas inteligencias acerca de la conceptualización del poder tributario estatal en donde “potestad originaria” se ha explicado en el sentido de que se trata de una potestad no sometida a condicionamientos por leyes externas, identificándose en el artículo 133 de la Constitución dicha “potestad originaria” con la soberanía por el motivo de dar satisfacción a criterios políticos particulares²⁴⁸. Por ello, tan originario es el poder tributario del Estado como el de las Comunidades Autónomas o inclusive el de las Corporaciones Locales, porque todos gozan del poder de regular sus propios ingresos por dictado constitucional²⁴⁹, siendo la voz “originaria” adherida a la potestad tributaria un lastre histórico que nada añade a la configuración constitucional del poder tributario²⁵⁰.

²⁴⁸ Cfr. LUIS SÁNCHEZ SERRANO “El poder tributario de las Comunidades Autónomas”, p. 103.

²⁴⁹ Cfr. JUAN MARTÍN QUERALT, CARMELO LOZANO SERRANO, GABRIEL CASADO OLLERO y JUAN TEJERIZO LÓPEZ en *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, p. 276.

²⁵⁰ Cfr. PURIFICACIÓN PERIS GARCÍA “El poder financiero y sus límites. La incidencia del Derecho Comunitario”, p. 665.

VII.

BUROCRACIA Y TECNOCRACIA APLICADA A LA HACIENDA PÚBLICA. LA TECNOBUROCRACIA COMO SÍNTESIS: (I) APROXIMACIÓN GENERAL

“Las técnicas son sólo saberes aplicados, procedimientos, modos de hacer mejor las cosas. De nada valdrían si no estuvieran al servicio de una cultura, de una civilización, de unos ideales (...) Argumentar a favor de la racional objetividad, del avance científico, del estudio, del rigor, de la lucha contra el despilfarro y la ligereza es aquí compatible con el respeto a unos ideales superiores, con el rechazo del frío tecnicismo, con el amor al ser humano, con la conciencia de servicio. Una Administración mejor, más perfecta y más consciente también de su existencia misma sólo cobra razón cuando se penetra exactamente de sus obligaciones. Porque, en definitiva, en su misma etimología está lo que señaló muy acertadamente Gladden, la idea de servicio y dependencia: *la palabra administración es una palabra larga y pomposa, pero tiene un humilde significado: cuidar de o preocuparse por la gente, resolver problemas; el administrador es un siervo y no un amo*”.

CARLOS PARAMÉS MONTENEGRO

19. Penetración en el significado de la burocracia

La burocracia nos dice Michel Crozier es una de las palabras más relevantes que es dable encontrar en el vocabulario de las ciencias sociales contemporáneas. Sin embargo, un análisis rigurosamente científico de la burocracia es especialmente difi-

cultoso porque el fenómeno burocrático lleva ínsitos muchos problemas particulares. Se han distinguido hasta cinco²⁵¹: a) un problema de raigambre constitucional acerca de la naturaleza del poder: *la burocracia como forma de gobierno*; b) un problema organizacional de naturaleza administrativa: *la burocracia como forma de organización*; c) un problema de sociología: *la burocracia como grupo de individuos*; d) un problema técnico: *la burocracia como forma de actuación administrativa*; y por último, e) un problema de ideología: *la burocracia como forma de intervención del Estado en la sociedad civil o en la economía*. Y no queda ahí la cosa porque el fenómeno burocrático, ha estado afectado desde casi sus orígenes por extremosos prejuicios, de suerte que han sido vistos en él los aspectos más contradictorios: es simétricamente la encarnación del bien y del mal; de la eficacia y de la ineficacia. Por un lado, la organización burocrática dio la bienvenida a la racionalidad en el mundo de la organización de la cosa pública; pero, de otro lado, ha sido un instrumento de opresión del ciudadano, “una suerte de Leviathan a través de los cuales se prepara la esclavización de la especie humana”²⁵².

Y no se piense que la teoría de la burocracia es campo de observación científica sólo para los juristas o politólogos. También los economistas estudian dentro de la teoría económica el fenómeno burocrático: son de registrar al respecto nombres como Gordon Tullock, Anthony Downs, o William A. Niskanen. Para el economista, el órgano público o *bureau* es la organización básica de la producción en el sector público. Sus principales notas distintivas son²⁵³: a) son organizaciones sin ánimo de lucro, propiedad de toda la sociedad, y por tanto, no enajenables; b) una parte importante de los ingresos son transferencias a tanto alzado, y no una contraprestación por unidad de servicio u obra; c) estas transferencias se alimentan nuclearmente por la exacción tributaria, sobre la que la organización administrativa en general carece de control efectivo; d) el valor de las prestaciones ofrecidas por los órganos públicos es algo extremadamente complejo de justipreciar; e) como norma general, los órganos públicos funcionan en régimen de monopolio de oferta²⁵⁴.

²⁵¹ Cfr. ALEJANDRO NIETO *La Burocracia. El pensamiento burocrático I*, p. 80.

²⁵² Cfr. MICHEL CROZIER, *El fenómeno burocrático*, p. 232.

²⁵³ Cfr. ANTONIO CASAHUGA VINARDELL. “Fundamentos de la teoría económica de la Hacienda Pública Democrática” en *Teoría de la Hacienda Pública Democrática*, pp. 138-139.

²⁵⁴ Según JAMES M. BUCHANAN y MARILYN R. FLOWER, *Introducción a la Ciencia de la Hacienda Pública*, “Según el lado de la oferta, el sector público se diferencia del privado por: a) la carencia de competencia entre los organismos públicos que proporcionan el mismo servicio; b) la estructura existente en los organismos públicos que impide que éstos operen bajo el principio de obtener un beneficio; c) el hecho de que los servicios públicos son proporcionados generalmente sin pago de precio a cambio de los mismos, sino que más bien son producidos por la suma de apropiaciones”, p. 201.

Meditando sobre estos datos cardinales, los economistas han puesto en circulación diversas teorías. Anotemos sin ánimo de exhaustividad, *la teoría micro-micro de la burocracia*, que consiste como nos informa Casahuga en “estudiar el comportamiento individual y la interacción de los individuos en su función de burócratas dentro de la agencia pública considerada como unidad productiva”²⁵⁵. Esta teoría parte de la racionalidad del burócrata, del elevado coste que supone la adquisición de información, y del hecho de que la capacidad decisoria está supeditada a la cantidad de tiempo que se pueda dedicar a la resolución de cada problema²⁵⁶.

La *teoría microeconómica de la burocracia* reputa al organismo público como un ámbito de comportamiento gobernado por un jefe investido de discreción decisional, que es quién en verdad debe recibir el apelativo de burócrata. Desciende el punto de vista de *Niskanen*. Parte del examen del objetivo último que debe perseguir el “jefe” o burócrata. Dicho objetivo se ve en la función de utilidad. De aquí que por simples motivos de supervivencia tenga que sacar el máximo partido de las disponibilidades presupuestarias del órgano. Sin embargo, el burócrata deambula sobre un medio que le impone relacionarse con la institución que lo financia (patrocinador), que en un régimen democrático es el Parlamento. Entre el órgano público y el Parlamento existe una relación de monopolio bilateral en donde hay una pugna entre un mínimo y un máximo de gasto. Si bien, dada la especialización de los órganos de la Administración, el Parlamento se ve a merced de las demandas de dichos órganos. También, son los órganos administrativos los que en la práctica tienen que contactar con los proveedores de *inputs* (trabajo y elementos materiales). El modelo de *Niskanen* presupone un mercado de *inputs* perfectamente competitivo²⁵⁷.

Según el modelo de *Migué-Bélangier*, el órgano público siempre trata de sacar el máximo provecho no tanto de los *outputs* como de los *inputs*. Por ello, los burócratas muestran preocupación por otros elementos aparte de la producción de bienes y servicios²⁵⁸.

²⁵⁵ Cfr. ANTONIO CASAHUGA VINARDELL, “Fundamentos de la teoría económica de la Hacienda Pública Democrática” en *Teoría de la Hacienda Pública Democrática*, p. 140.

²⁵⁶ Cfr. ANTONIO CASAHUGA VINARDELL, “Fundamentos de la teoría económica de la Hacienda Pública Democrática” en *Teoría de la Hacienda Pública Democrática*, p. 141.

²⁵⁷ Puede encontrarse un análisis gráfico y econométrico en ANTONIO CASAHUGA VINARDELL “Fundamentos de la teoría económica de la Hacienda Pública Democrática” en *Teoría de la Hacienda Pública Democrática*, p. 150. No se nos puede escapar que este modelo “ignora completamente la existencia de controles jerárquicos del patrocinador de la agencia. El subordinado constituye un jugador autónomo del juego, aunque está sujeto a una dimensión estratégica de remuneración penalización”. Ha sido empleada la teoría del juego sobre la utilidad cuadrada para analizar una relación jerárquica entre el partido en el poder y el director de la agencia; véase J. MILLER GARY, “La docilidad burocrática como juego”, en *Teoría de la Hacienda Pública Democrática*, p. 457.

²⁵⁸ Cfr. estudio gráfico en ANTONIO CASAHUGA VINARDELL “Fundamentos de la teoría económica de la Hacienda Pública Democrática” en *Teoría de la Hacienda Pública Democrática*, pp. 159 y siguientes.

De acuerdo con el modelo de *Robert Michaels* hemos de partir de un *interest group theory of politics* que piensa en el Parlamento como un “oferente monopolista de legislación”. Ahora bien, por sus altísimos costes es imposible que los procesos de decisión se puedan negociar en cada elección. Consecuencia: hay que convenir acuerdos con largo plazo de vigencia (*long-term political agreements*). ¿Pero cómo se puede garantizar el escrupuloso respeto de lo convenido? Parece que el instrumento salvaguardante más apropiado bien puede ser una burocracia edificada sobre la figura del funcionariado permanente²⁵⁹.

Esta aproximación a la complejidad de la noción nos deja en franquía para lanzarnos a intentar dar cumplida contestación a la siguiente pregunta *¿qué cabe entender por burocracia?* Tras numerosísimos esfuerzos por conceptuar la noción de burocracia debe imponerse un afán de quintaesenciar en la conciencia de que no hay definición plenamente redonda. Ya lo advirtió Nietzsche: lo que tiene Historia no tiene definición.

Como punto de partida deberíamos hablar más que de “burocracia” de *burocratización* de la sociedad occidental, pues el fenómeno burocrático es ante todo un nuevo *modus res considerandi*, una especie de “concepción del mundo” (*Weltanschauung* en alemán)²⁶⁰, que fue posible gracias a la profunda alteración de *sentido de los valores* de la civilización²⁶¹, que trajo consigo el nacimiento de la burguesía en el mismo momento en que se evaporaba el Antiguo Régimen al calor de la pujanza del constitucionalismo. De ahí que la burocratización, más que por una ampliación extensiva y cuantitativa de la acción administrativa fue provocada por un *aumento intensivo y cualitativo* de las tareas administrativas²⁶². José Ortega y Gasset explicó cabalmente que el burgués es un tipo humano que al no confiar en sí mismo necesita vitalmente abrazar la seguridad. Burgués es el que habita en el burgo, en la ciudad, dentro de las murallas, obsesionado por su seguridad²⁶³. ¿Y cómo articular dicha necesidad de seguridad? Para tal menester se va a proceder a una *juridificación* de las

259 Cfr. una representación gráfica en ANTONIO CASAHUGA VINARDELL “Fundamentos de la teoría económica de la Hacienda Pública Democrática” en *Teoría de la Hacienda Pública Democrática*, p. 170.

260 Cfr. FRANCISCO MURILLO FERROL, *Estudios de Sociología política*, p. 154.

261 Aunque son rastreables desde tiempo inmemorial sistemas de organización dignos de tal apelativo en las civilizaciones del Mundo Antiguo, la burocracia entendida en un sentido contemporáneo es hija de la Civilización Moderna Occidental. El espíritu de occidente “señaló el valor absoluto y desnudo del hombre. Aquí (...) se ha encontrado el intangible punto de partida para denunciar a los sistemas valorativos utópicos, engañosos o falsos. Nuestra civilización formula el más importante principio de certidumbre: lo humano, lo escueto y específicamente humano”; cfr. FRANCISCO MESA MATÍN, *Ideología del Derecho*, p. 105. El interesante estudio de este autor puede consultarse en el capítulo III “derecho común europeo u occidental”, pp. 101 a 146 del precitado opúsculo.

262 Cfr. MAX WEBER *¿Qué es la burocracia?*, p. 43.

263 Cfr. JOSÉ LUIS VILLAR PALASÍ, “Una visión tópica de la tópica” en la obra colectiva *Administración y Constitución. Estudios en homenaje al prof. Mesa Moles*, pp. 678-679.

estructuras político-sociales. Hablaremos entonces de una seguridad jurídica que hizo posible embridar al poder político. El Derecho deviene en *disciplina de cautela* (José Ortega y Gasset). Cabe por tanto establecer que junto a la muy difundida revolución industrial o política de finales de siglo XVIII, existió también una *revolución en las organizaciones* (Kenneth E. Boulding) que fue partera del Estado de Derecho. Como expresó Stahl “el Estado debe fijar exactamente y delimitar las vías y límites de su actividad, así como la libre esfera de sus ciudadanos, a la manera del Derecho”. Si a ello, agregamos los postulados de la *democracia formal*, resulta el principio definitorio de la burocracia: *la regulación abstracta de la práctica de la autoridad, la cual procede del requerimiento de “igualdad ante la ley” y por consiguiente, del repudio de los privilegios y del tratamiento de los asuntos “caso por caso”*²⁶⁴.

Esta juridificación tiene un *fundamento racional*. La norma jurídica debe responder a un principio de causalidad material: todos y cada uno de los dictados normativos están entrelazados configurando un *compositum* coherente²⁶⁵. La burguesía asentada en una perspectiva laica, que da nuevo sentido al fenómeno del trabajo y robustece el papel del mercado, tiene como horizonte una regulación racional de la sociedad en donde se ha de traslucir una ordenación sistemática de derechos. De ahí que se pretendiera reducir la diversidad de derechos territoriales existentes en países como Francia, Baviera o Austria. En suma, esta racionalización jurídica, como apuntó Wieacker en su célebre *Historia del Derecho privado en la Edad Moderna* fue un expediente puesto en marcha para poder tomar posesión de una sociedad en *civilizada convivencia*; “la burocracia, concluyó Max Weber, es el medio de transformar la acción comunitaria en *acción societal organizada racionalmente*”²⁶⁶. Por ello, el proceso de burocratización es *irreversible*: sólo es pensable su desaparición tras desfallecimiento de la cultura sobre la que se asienta.

Examinada la contextura sobre la que brota el fenómeno burocrático, hemos de estudiar ahora dicho fenómeno en su manifestación técnica. Pues bien, desde un punto de vista técnico la burocracia puede ser entendida, o bien como un sistema de gestión administrativa, o bien como un sistema institucional.

²⁶⁴ Cfr. MAX WEBER *¿Qué es la burocracia?*, p. 71.

²⁶⁵ La triunfante burguesía dio encarnadura al valor supremo de la ilustración: *la razón formal y analítica*. De donde sus dos frutos más distintivos: la ciencia y el comercio. Todo quehacer científico y mercantil ha de neutralizar el azar o la incertidumbre: las cosas se explican o se dominan en tanto en cuanto se las puede someter a previsiones, a leyes generales”. Este sustrato científicista explica que “la relación entre los hombres se instrumentaliza mediante un procedimiento técnico preconstituido”, cfr. FRANCISCO MESA MARTÍN, *Ideología del Derecho*, p. 153 y 154.

²⁶⁶ Cfr. MAX WEBER *¿Qué es la burocracia?*, p. 79.

A) Sistema de gestión administrativa.

Es su significado primerizo técnicamente más puro. Arranca del celeberrimo modelo racional y teóricamente pleno de eficacia de Max Weber que da cuerpo a la denominada teoría clásica de la burocracia²⁶⁷. La concepción weberiana no es finalista sino *medial*; por ello debe analizarse como cuestión primaria la noción de *legitimidad*. El análisis de la legitimidad le lleva a distinguir una dominación *carismática* (adhesión personal típica de las sociedades primitivas); *tradicional* (que tiene dos variantes; bien una variante patrimonial, los servidores personales del *dominus*; bien una variante feudal, la vinculación con el *dominus* radica en una relación personal de fidelidad); y por último, una *dominación legal*, que es la que interesa para el curso de nuestra explicación. El Derecho es un producto abstracto racional creado mediante concesión o pacto. La obediencia es al Derecho. Consiguientemente, la obediencia sólo es justificable si se refiere a las órdenes dictadas por una autoridad competente,

267 Si se analiza un poco el tema se podrá observar que las ideas de Max Weber no eran algo netamente original. Fue sin embargo Max Weber un titán intelectual dotado con una portentosa maestría para penetrar en las interioridades de la realidad político-social. Y todo ello desde una visión que recuerda a los humanistas renacentistas por su admirable sistematización de las cosas. En última instancia, se ha dicho que Max Weber era un filósofo de la Historia que por sus afanes intelectuales presenta cierto parangón con otro gigante: Hegel; ambos se afanaron por estudiar el decurso de la civilización *sub specie aeternitatis*. La obra capital de Max Weber es *Economía y Sociedad*. Max Weber enfocó centralmente la temática como un *problema político*. Dentro del poder social debe distinguirse de un lado un *macht*, o poder, que se refiere a la probabilidad de imponer la propia voluntad; de otro, un *herrschaft*, o dominio, que es la capacidad de obtener obediencia a una orden. De ahí que el poder social presupone la existencia de un *herr* o *dominus*, señor, que emite órdenes. La burocracia es el fenómeno histórico que da una respuesta organizativa a las necesidades aparecidas en una hora histórica determinada. Dicho con más precisión: se trata de un modelo según el cual “en un momento determinado de la Historia, cuando se alcanza cierto desarrollo económico y social y las tareas de los poderes públicos son abundantes y complejas, es posible montar una organización que responde al doble criterio de la racionalidad y la legalidad, o si se quiere a una racionalidad organizada por las Leyes y los reglamentos”, cfr. MARIANO BAENA DEL ALCÁZAR *Ciencia de Ciencia de la Administración, volumen I*, p. 419. De ahí que *Economía y Sociedad* fuera el primer opúsculo relevante que tratase la temática de forma “científica”, y por tanto, “neutral”. De hecho es una obra “clásica” por excelencia que seduce por el meticoloso examen estructural e histórico de un tema enfocado simétricamente desde un ángulo social, político y jurídico. La burocracia es definida por Max Weber como “sistema para el desarrollo de los asuntos de gobierno por medio de ministerios y órganos dirigidos por un titular capaz de dar particular énfasis en la práctica y al procedimiento de carácter. El modelo de Max Weber rezuma un optimismo y fe ciega en las virtudes de una organización constitutivamente racional y, por tanto, eficaz. Sin embargo, Max Weber basa su análisis en unos tipos ideales que son meros instrumentos heurísticos; son abstracciones ideales, obtenidas por una especie de *estilización* conceptual a partir de una realidad empíricamente observable. Esta construcción ideal se aposenta sobre las siguientes pilastras: 1. Jerarquía funcional; 2. Principio del expediente; 3. Preparación técnica de los burócratas; 4. El cargo conlleva dedicación exclusiva; 5. Existe una absoluta vinculación al reglamento; 6. Profesionalidad; 7. Situación social estamental; 8. El burócrata es nombrado, no elegido; 9. El burócrata oficial ostenta la perpetuidad del cargo; 10. Se reconoce el derecho a una remuneración fija; 11. Sistema de escalafón; 12. Hay separación entre el cuadro administrativo y los medios de administración y producción; 13. La incorporación de los burócratas se hace por mediación de instrumentos que permitan conocer la preparación. (Un desarrollo de estos trece puntos puede verse en JOSÉ ANTONIO GARCÍA TREVILJANO-FOS, *Tratado de Derecho Administrativo Tomo III, Volumen I*, pp. 41 a 43). En general se observa que la racionalización perfecta significa un *sistema jerarquizado*. Es decir, describe un *sistema de centralización*. Este punto de vista ha sido muy contestado principalmente en lo tocante al problema de la legitimidad. Se ha escrito que “resulta inaceptable el injustificado modo en que la legitimidad pasa a convertirse en legalidad, y ello por varias razones: primera, porque la autoridad se basa en la legalidad sólo a condición de que ésta se funde en la legitimidad; segunda, porque la legitimidad del poder político no queda sólo con que asegure la producción de las leyes, el funcionamiento de los tribunales, la marcha de las actividades de la Administración Pública etc., ya que todo ello no tendría más que un valor relativo y sin que el fundamento que introduce la legitimidad”, cfr. MARÍA DEL CARMEN ROLDÁN ÁLVAREZ, “La cuestionable legitimidad del poder político de Max Weber”, p. 277.

racional y objetivamente limitada. El giro copernicano provocado por esta construcción consistió en no centrar el problema de la legitimidad dentro de la óptica del gobernante o dominador legal, sino dentro de la perspectiva del gobernado o dominado legal, o sea, “el problema del poder consiste en explicar no por qué se manda, sino en rigor *por qué se obedece*”²⁶⁸. Se comprende entonces sin mayor dificultad que una vez instaurada una organización burocrática sea cuestión medular el control de dicha organización; cuestión problemática en tercera potencia porque el principio democrático del gobierno directo del pueblo no es nada fácil de encajar dentro del principio de eficacia de la acción administrativa ¿Cómo resolver la aporía? La solución se halló en la figura del gobierno representativo. Sin embargo, la práctica de la acción de gobierno funciona de forma contradictoria con la teoría democrática: la delegación del poder popular no se agota en los representantes parlamentarios, sino que circula en una cascada (Consejo de Ministros, ministros, altos cargos, altos funcionarios, y por último, funcionarios que son quienes ejecutan finalmente la acción administrativa). Se pone así ante nuestra atención la nunca suficientemente valorada importancia del principio de sumisión de la actividad administrativa al principio de legalidad y al principio de jerarquía. En virtud de este entrelazamiento, como demostró Mannheim, la mentalidad burocrática conlleva

También, se han subrayado distorsiones muy graves al contrastar los esquemas ideales con la realidad de las cosas. Así: no fue capaz de extraer las últimas consecuencias de la existencia de especialistas en la Administración; no pudo ver la realidad de que en toda organización formal anida cierta organización informal; la presupuesta actitud pasivamente receptiva del subordinado ante el superior es muy variable según tiempo y lugar; por último, la juridificación de la organización jerárquica supuso “el golpe de gracia al tipo ideal weberiano”. Véase ALEJANDRO NIETO “La jerarquía administrativa”, pp. 46 a 49.

Los herederos de la teoría clásica fueron los sociólogos americanos que sólo pararon mientes en la vertiente organizativa del fenómeno, a la que además, desconectaron de cualquier significación política, con la consecuencia de que la originaria noción weberiana de *forma de dominación* perdió su valor.

Un acertado análisis explicativo del valor e importancia de la teoría weberiana puede verse en la obra de ALEJANDRO NIETO *La burocracia. El pensamiento burocrático I*, pp. 474 y siguientes.

Entre las teorías puestas en circulación para rebatir los postulados weberianos ocupa lugar destacado la *teoría de las relaciones humanas o teoría de las disfunciones burocráticas*. De acuerdo con su modo de ver la cuestión no es la organización racionalista weberiana la que dará mejores frutos, sino la *organización vital*, esto es, aquella en que los subordinados tengan habilitación plena para participar en el proceso de adopción de decisiones que ellos mismos más tarde han de aplicar. Figura señera de esta teoría es MERTON; según este estudioso la seña de identidad de la burocracia es un *ritualismo* que conduce “al desplazamiento del fin de la organización”. En el fondo de esta disfunción late la resistencia del elemento humano a que se intente obtener de él mecánicamente un comportamiento. Se sigue de ello, que es de esencia reconocer la importancia incommensurable que tiene la *personalidad* en la conducta administrativa. Significa que los influjos ambientales y los comportamientos subjetivos de los burócratas que surgen de considerar la peculiar situación personal de cada burócrata, las ideas y creencias vigentes, los canales de comunicación entre las distintas escalas jerárquicas de la organización etc., coadyuvan a que se deba tener siempre presente en toda organización sus aspectos informales. Otros científicos inscribibles en esta corriente son SELZNICK, que criticó la sobrevaloración que se suele dar al experto, y LITWAK, quien explicó que el modelo weberiano hacía aguas en coyunturas de transformación o en realidades político-sociales heterogéneas.

Sin adscripción definida a una escuela son muchísimos los autores que han pasado por el tamiz de la crítica la construcción weberiana: a título de muestra apuntamos, M. MAX, LASKY, FINER, CROZIER, VON MISES, FRIEDRICH y DIMOCK. Podemos comentar telegráficamente la aportación de MICHEL CROZIER en su difundido opúsculo *El fenómeno burocrático*, en donde reflexiona sobre el que denomina “círculo vicioso burocrático” a partir de cuatro puntos: primero, la extensión del desarrollo de las reglas impersonales; segundo, la centralización de las decisiones; tercero, el aislamiento de cada categoría jerárquica y la presión del grupo sobre el individuo; y cuarto, el desarrollo de las relaciones de poder paralelas pp. 247 a 254.

²⁶⁸ Cfr. IGNACIO SOTELO “El poder político” en *Nuestra Sociedad. Introducción a la Sociología*, p. 310.

que los problemas políticos se conviertan en problemas simplemente administrativos porque, en primer lugar, el ámbito material de actuación del agente administrativo está encauzado sólo por los caminos que le señala el ordenamiento, de suerte que todo lo que no subyace tras la norma se le escapa; en segundo lugar, para el esquema mental burocrático, los acontecimientos extraordinarios se pierden en acontecimientos particulares; y por último, la mentalidad del burócrata tiende instintivamente a hacer de su experiencia profesional una especie de ley general ignorando que cada parcela de la acción administrativa es una muy singularizada porción de la realidad política total²⁶⁹.

Vemos consiguientemente, que la burocracia se concibe como un instrumento de gestión administrativa de naturaleza vicarial, ancilar de los dictados políticos (*instrumentum regni*). Esta gestión burocrática es calificada en los países de habla alemana como *Beamtenstand*, “estamento de funcionarios”. Ahora bien, también puede acontecer que, vueltas las tornas, el sistema político pase a ser gobernado por el estamento funcional. El *instrumentum regni* devendría en *regnum*; habría una dualidad burocracia-gobernados, y como subdivisión de la burocracia, tendríamos una burocracia a secas y una burocracia “política”²⁷⁰.

Estas son las bases conceptuales de la gestión administrativa burocrática. Tenemos ahora que auscultar la forma en que se vertebra técnicamente dicha gestión. Fijémonos para ello en los siguientes caracteres:

a) La gestión burocrática se basa en un *logos jurídico* (el ordenamiento administrativo). Las diferentes tareas se distribuyen en *competencias*, que a su vez son asignadas de acuerdo con el *cargo* que se ocupe.

b) La gestión burocrática también puede hacer uso de técnicas administrativas no jurídicas en su origen. Ahora bien, para poder funcionar en dicha gestión, o bien han de transformarse en técnicas jurídicas, o bien, únicamente cabe su aplicación en el ámbito material o subjetivo autorizado por el Derecho.

c) Por consiguiente, la gestión burocrática es constitutivamente *iuscéntrica*, empapada de tal forma por el Derecho que sólo puede ser pensada *sub ratione juris*.

²⁶⁹ Cfr. ALEJANDRO NIETO *La burocracia. El pensamiento burocrático I*, p. 811.

²⁷⁰ Cfr. MANUEL GARCÍA PELAYO, *Burocracia y Tecnocracia, Obras Completas Volumen II*, pp. 1396-1397.

d) Consecuencia de esta abrumadora juridificación, como quiera que el Derecho es por naturaleza tendencialmente *estática*, la gestión burocrática se distingue por una patológica falta de capacidad de adaptación a las vicisitudes de la realidad social sobre la que actúa²⁷¹.

Este monopolio jurídico de la gestión administrativa reinó pacíficamente durante todo el siglo XIX y primeros decenios del siglo XX. Sin embargo, va a colisionar ya bien entrado el siglo XX con un nuevo logos: el logos técnico, que va a dar carta de naturaleza a un nuevo concepto nuclear en la temática que nos ocupa: la tecnocracia. García Pelayo esquematizó con gran talento la diferente significación de uno y otro concepto de acuerdo con el siguiente cuadro²⁷²:

RACIONALIDAD JURÍDICA	RACIONALIDAD TÉCNICA
Vincula personas	Relaciona objetos
Se sustenta en una legitimidad axiológica	Se sustenta en una legitimidad natural
Prescribe conductas debidas por referencia a valores	Prescribe manipulaciones adecuadas a la consecución de un resultado
Establece expectativas de conductas personales	Prevé situaciones reales de los objetos
Juzga la acción por su licitud	Crítica la acción por su funcionalidad o eficacia
A la violación de la norma sigue la sanción	Al error en la elección o aplicación de la regla sigue el fracaso
El orden normativo es monocéntrico y jerárquico	El sistema de reglas es plural y la jerarquía depende del problema u objetivo
Su función es mantener un sistema sociopolítico	Su función es acrecer el área de dominio sobre los objetos

271 Cfr. MANUEL GARCÍA PELAYO *Burocracia y Tecnocracia, Obras Completas Volumen II*, pp. 1403-1404. Una visión inmisericordemente fustigadora de la gestión burocrática puede leerse en las siguientes líneas escritas hace muchos años por otro autor español, AURELIO RAS en su *Reflexiones sobre la Burocracia*, Librería Beltrán, Madrid, 1944. "Llamamos burocracia al conjunto de empleados encargados de redactar, mover y archivar la inmensa balumba de documentos necesarios para que el Estado funcione. El procedimiento de tramitación está previsto por la reglamentación y los precedentes, o sea, por una rutina a la vez ordenancista y tradicional. El caso que se salga de la regla y que carezca de precedentes debe ser sometido al conocimiento y resolución de la superioridad". Como notas de la gestión burocrática establece las siguientes: "*Igualdad de trato*, que se traduce en la fijación de una norma, el reglamento, cuanto más inflexible mejor, dictada para el conjunto, sin tener en cuenta la personalidad de cada cual. La subordinación de los casos concretos al reglamento apriorístico general, es la ley medular de la burocracia. *Obediencia*; el ideal del régimen burocrático consiste en la completa sustitución de los valores individuales por los valores estándar, es decir, intercambiables, sin individualidad propia. *Inercia. Falta de espontaneidad o de heroísmo*, nada de espíritu asociativo, de grandes concepciones, de afirmación de la propia personalidad, de planes atrevidos. Al contrario, se requieren las cualidades de tono menor: asiduidad, meticulosidad y subordinación, la crítica y la iniciativa se limitará al marco modesto de un informe dirigido a la superioridad por vía jerárquica, el cual en el caso más favorable dará lugar a un expediente. *Fobia a la responsabilidad*; en ninguna oficina pública nadie es responsable de algo. El reglamento, el bendito reglamento, constituye la gazapera en la que se refugian los empleados en cuanto perciben la sombra de una responsabilidad. *Rutina*; cuando la rutina no sirve para dejar libre a otras actividades más altas y nobles, conduce inevitablemente al amodorramiento. Por eso el ambiente burocrático tiende a empequeñecer y a fosilizar al hombre. *Pedantería*; la burocracia es la pedantería elevada al rango de institución. Un aspecto esencial del sistema burocrático es su pétrea seriedad".

B) *Sistema institucional*. La burocracia como sistema institucional puede ser estudiada desde una *perspectiva material y subjetiva*.

Desde una *perspectiva material*, la burocracia tiene como caracteres:

a) La *división del trabajo* que supuso el fraccionamiento de las tareas de gestión administrativa. Y también su estandarización. Como corolario, se generaliza la especialización funcional, si bien a costa de cualquier posible actuación creativa del funcionario: sólo se puede valorar la competencia técnica.

b) Se definen con precisión los cometidos y responsabilidades del cargo o puesto de trabajo.

c) Se *centraliza* el procedimiento de toma de decisiones, y por tanto, se impone la unidad de mando.

d) Es una organización *jerárquicamente formalizada*; en una organización burocrática *strictu sensu* no tiene hueco la organización informal.

e) El *principio de escritura* es hegemónico: “No hay institución sin escritura. La burocracia funda su poder en la cosa escrita y en la acumulación de las cosas escritas” (H. Lefebvre). La distribución competencial, la asignación funcional, los procedimientos técnicos de actuación etc. han de estar regulados por la norma: lo que no está escrito no existe. Este principio supone incontrovertible mejora en los sistemas de información y control; también facilita mucho las actividades interpretativas. Nada mejor como el *expediente* da crédito al omnipresente protagonismo de la escritura²⁷³.

Como síntesis de estos rasgos caracterizadores, la organización burocrática se manifiesta como un sistema institucional cerrado. El influjo de las circunstancias ambientales es mínimo²⁷⁴. Por ello, Michel Crozier explicó que la burocracia es un sistema de organización que descansa en una serie de *círculos viciosos* relativamente estables.

Desde un punto de vista *subjetivo* en la burocracia:

a) Hay una neta separación entre la función institucional y la propiedad sobre los medios, objeto y frutos de dicha gestión. (La organización burocrática no tiene señorío sobre dichos medios, objetos y frutos).

²⁷² Cfr. MANUEL GARCÍA PELAYO, *Burocracia y Tecnoocracia, Obras Completas volumen II*, p. 1405.

²⁷³ Cfr. JAVIER SÁINZ MORENO *Elementos de Derecho Financiero I (Parte General)*, pp. 268-269.

²⁷⁴ Cfr. ANDRÉS SANTIAGO SUÁREZ “Burocracia y eficiencia administrativa”, *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a César Albiñana García-Quintana*, volumen II p. 1.403.

b) Los oficios burocráticos son nombrados por la autoridad superior. No son elegidos directamente por los administrados.

c) Dichos oficios están cubiertos por un estatuto jurídico y social particular.

d) El oficio burocrático es un actividad servicial exclusiva o principal, basada en el saber especializado.

e) El desempeño del oficio, con escrupulosa sumisión al imperio de las normas, se desenvuelve leal y metódicamente *sine ira et studio*²⁷⁵.

20. ¿Tecnocracia versus burocracia? El concepto de burocracia que acabamos de bosquejar se ha ido vaciando de contenido en gran medida a raíz de la emergencia de otro nuevo concepto conectado con la organización y gestión de la cosa pública: nos referimos a la noción de *tecnocracia*.

La tecnocracia es hija de la civilización occidental postindustrial que tiene como título de gloria haber alcanzado un avance científico-técnico inconcebible sólo unos lustros anteriores, con la trascendental particularidad de haber sido capaz de derribar el muro que escindía el saber teórico del saber práctico, surgiendo un panorama científico multidisciplinar. De ahí que el saber pasase a ser *un instrumento destinado a posibilitar la acción*²⁷⁶.

La importancia de este hecho es enorme: repárese en que el dictado científico-técnico deviene en vigencia que se introduce en todos los poros de la vida social o individual. Nuestro nicho ecológico se moldea según un “proceso metabiológico” que cree a pies juntillas que para cada problema existe una solución óptima, *the best one way*: el ser humano vive en técnico ambiente; de ahí que ya no se defina sólo como *homo faber*, sino también como *homo fabricatus*²⁷⁷. Un estudioso ha sabido explicar el significado profundo de la noción echando mano de la distinción cartesiana entre *res cogitans* (mundo del pensamiento) y *res extensa* (mundo de

²⁷⁵ Cfr. MANUEL GARCÍA PELAYO *Burocracia y Tecnocracia, Obras completas Volumen II*, p. 1.395.

²⁷⁶ Cfr. MANUEL GARCÍA PELAYO, *Burocracia y Tecnocracia, Obras Completas Volumen II*, p. 1.410. “La civilización tecnológica, nos explica el prof. García Pelayo, conlleva una idea de la realidad según la cual *es real* (subrayado nuestro) aquello que: i) es comprobable empíricamente; ii) es de algún modo cuantificable; iii) es operacionale o manipulable, iv) es útil o funcional para el mantenimiento del sistema; iv) es comunicable”. Se trata según TROSZAK, *The Making of a Counter Culture. Reflections on Technocratic Society and It's youthful Opposition*, Nueva York, 1969, p. 7, de una sociedad “en la que quienes la gobiernan se justifican a sí mismos por apelación a los expertos técnicos, quienes a su vez se justifican a sí mismos por apelación a las formas científicas de conocimiento. Y *contra la autoridad de la ciencia no hay apelación* (subrayado nuestro)”, (citado por Manuel García Pelayo, *Burocracia y tecnocracia*, p. 1.415).

²⁷⁷ Cfr. MANUEL GARCÍA PELAYO, *Burocracia y Tecnocracia Obras Completas, Volumen II*, p. 1.413.

las cosas materiales): la concepción tecnocrática implica ubicar toda la *res cogitans* en las mentes de unos pocos, los tecnócratas, es decir, aquellas personas que tienen la responsabilidad de racionalizar la *res extensa*, que es el espacio por donde deambula la ciudadanía²⁷⁸.

Explicado el fondo existencial de la tecnocracia, no podemos dejar de subrayar que este concepto no es unívoco. Escribió Raymond Boisde que la tecnocracia era una mezcla de “burocracia y mandarinato, de autocracia y magia”. Es dable distinguir tres posibles significados de la noción; en primer lugar, alude a una *concepción del poder*: la decisión debe emanar de quién está técnicamente capacitado para ello. En segundo lugar, evoca una concepción acerca de la *dirección de los asuntos públicos*, y en tercer lugar, se puede entender por tecnocracia una *desposesión de los responsables políticos* en beneficio de los expertos (Meynaud). Aquí el experto no es *per se* un tecnócrata: todo lo más un “tecnócrata en potencia”. De ahí que lo importante sea poder saber cuando existe desposesión²⁷⁹.

Nos detendremos por el interés para nuestra averiguación en los dos últimos significados. El análisis de la “gestión técnica” de los asuntos públicos nos lleva a sostener que no hay tecnocracia: lo que hay son tecnócratas. El Diccionario de la Real Academia de la Lengua nos dice que tecnócrata es el “técnico o persona especializada en alguna materia de economía, administración etc., que ejerce su cargo público con tendencia a hallar soluciones eficaces por encima de otras consideraciones ideológicas o políticas”. Manuel García Pelayo ensayó la siguiente descripción: “Conjunto de personas en disposición de condicionar o eventualmente de determinar la decisión de instancias formalmente superiores y de llevar a cabo su operalización (sic) o gestión en virtud de la presunta posesión de una capacidad técnica en un sector especializado o en las llamadas técnicas de *management*”²⁸⁰.

La tecnocracia así pensada está estrechamente conectada con el Estado de Bienestar. Aunque su nacimiento es anterior (se suele situar a partir de la primera postguerra mundial)²⁸¹, empieza a cobrar consistencia a partir de la publicación de la obra de James Burham *The managerial Revolution* (1941), y su difusión incontenible sería casi inmediata. En el Estado de Bienestar vamos a contemplar una hegemonía de la administración sobre la política, un predominio de la técnica sobre

278 Cfr. JUAN VALLET DE GOYTISOLO *En torno a la tecnocracia*, parte III, “Tecnocracia, totalitarismo y masificación”, p. 81.

279 Cfr. GREGOIRE ROGER, “Los problemas de la tecnocracia y papel de los expertos”, pp. 140 a 142.

280 Cfr. *Burocracia y Tecnocracia Obras Completas Volumen II*, p. 1.431.

281 En España el neologismo aparece empleado ya, aunque con un significado harto ambiguo por Adolfo Posada en su *Tratado de Derecho Político II*, quinta edición, Madrid 1935.

la ideología. Existe convencimiento incuestionable de que una acción técnico-administrativa se vale y se sobra para lograr el anhelado objetivo del bienestar social general. En contraposición, la ideología es un estorbo anacrónico que debe ser condenado al ostracismo. Se proclama a los cuatro vientos el fin de la ideología: el “experto en medios” desplaza al “experto en fines”²⁸².

Es oportuno para aprehender la identidad de este modo de ver la gestión de la “cosa pública” hacer un *contraste* con los rasgos de la tradicional gestión burocrática²⁸³:

a) La buroestructura es medularmente iuscéntrica; la tecnoestructura²⁸⁴ se gobierna por reglas técnicas.

b) Las reglas de la buroestructura son fijas, y están revestidas de imperatividad formal; las reglas de la tecnoestructura son por el contrario, flexibles.

c) En la buroestructura es muy característico el funcionamiento de unas redes de comunicación descendente-ascendente (descienden las órdenes; ascienden las informaciones). En la tecnoestructura, las redes de comunicaciones son más complejas ya que se despliegan vertical y horizontalmente.

d) En la buroestructura existe una autoridad monocéntrica jerárquica; en la tecnoestructura se da un orden de autoridad pluricéntrico y flexible.

e) En la buroestructura los oficios públicos son desempeñados por cargos permanentes. En la tecnoestructura se suelen emplear equipos *ad hoc*. De ahí que en la buroestructura se preste el servicio por cuerpos de funcionarios subordinados al Estado, mientras que en la tecnoestructura, el servicio generalmente (hay excepciones) se presta mediante un reclutamiento a través de contrataciones²⁸⁵.

Veamos ahora qué cabe decir de la concepción de la tecnocracia como desposesión de los responsables políticos en beneficio de los técnicos. Es, sin vacilación, una muestra muy significativa del mito del *apoliticismo*. La función técnica-administrativa difiere de la función política por tres razones cardinales: en primer lugar, el *logos* científico maneja datos cuantitativos. Sin embargo, los factores que comandan el desarrollo de las sociedades, y cuyo trato compete a las instancias políticas, no siem-

282 Cfr. ELÍAS DÍAZ *Estado de Derecho y Sociedad Democrática*, pp. 92 y siguientes.

283 Si bien se han señalado elementos comunes. Básicamente tres: a) los gestores de la acción administrativa no son elegidos por los ciudadanos; b) se mantiene una separación entre la propiedad y la función desempeñada; y c) la gestión administrativa en ambos casos es impersonal.

284 El término “tecnoestructura” es voz acuñada por Jonh Galbraith en su excepcional obra *El Nuevo Estado Industrial*.

285 Cfr. MANUEL GARCÍA PELAYO *Burocracia y Tecnocracia Obras Completas Volumen II*, pp. 1432-1433.

pre tiene fisonomía cuantitativa; en segundo lugar, en la dirección política acontecen con frecuencia factores desconocidos. Por tanto, las soluciones más lógicas no son siempre las más convenientes de aplicar; y en tercer lugar, “plantear un problema significa hacer ya una solución (...). A menos que se subordine la ciencia a un sistema filosófico o confesional preconcebido, no existe método que permita ni formular, ni realizar científicamente tal opción. La despolitización de los problemas fundamentales es, o bien un mito, o bien, una operación política”²⁸⁶.

El razonamiento es cierto: la técnica y la política son cosas distintas; pero que sean distintas no quiere decir *nada más*. Esto es, cada una tiene su lugar; y no descolocándose nada obsta a que puedan convivir armónicamente. Por ello se ha escrito que los técnicos dejan de ser técnicos cuando entran en el área de la política convirtiéndose en tecnócratas²⁸⁷. De acuerdo con este apunte “los tecnócratas aparecen como nueva clase política sustitutiva de los llamados políticos profesionales”²⁸⁸. Como consecuencia, dado que el conjunto de los tecnócratas se descomponen en muchos subconjuntos tecnocráticos, adviene una *subestructura policéntrica* en donde pugnarían por defender sus posiciones los distintos subconjuntos tecnocráticos. Es evidente que ante tal panorama, la vida del Estado se vería perturbada por las fricciones que ha de provocar dicha pugna²⁸⁹. Más todavía: ya se ha visto que la tecnoestructura no está sujeta propiamente al principio de legalidad. Por ello, ante una arbitrariedad “técnica” no se vislumbra apelación alguna. En oposición, en la buroestructura la arbitrariedad merece el reproche de la norma. El asunto como se comprenderá es muy grave porque la “despolitización” no equivale a “neutralismo”. De hecho, la despolitización puede suponer la conservación del sistema político vigente ya que tiene como pretensión la eliminación de cualquier juicio de valor de tipo político. Desde tal óptica, la “despolitización” tendrá un sentido muy divergente según nos hallemos en un Estado Social y Democrático de Derecho o en un Estado autoritario²⁹⁰; en un Estado Social y Democrático de Derecho esta despolitización puede desembocar en una *usurpación clandestina del poder*,²⁹¹. Estas deficien-

286 Cf. GREGOIRE ROGER “Los problemas de la tecnocracia y el papel de los expertos”, p. 149.

287 Cf. ALEJANDRO NIETO, *La burocracia. El pensamiento burocrático I*, p. 864.

288 Cf. PABLO LUCAS VERDÚ *Principios de Ciencia Política I*, p. 224.

289 Cf. MANUEL GARCÍA PELAYO *Burocracia y Tecnocracia Obras Completas Volumen II*, p. 1461.

290 Cf. ELIAS DÍAZ *Estado de Derecho y sociedad democrática*, p. 98.

291 ALEJANDRO NIETO en *La organización del desgobierno* explica, pp 18-20 brillantemente esta realidad. Las decisiones se elaboran por la burocracia; y una vez adoptadas las decisiones que se estimen más oportunas por quienquiera que sea, han de ser asumidas las mismas por los mandos directivos de esa burocracia. Por último, ha de ganarse la colaboración de los funcionarios situados en los puestos medios e inferiores de la estructura burocrática. “El resultado de estas redes son fórmulas generales de equilibrio, de signo entrópico”, “es decir, que no hay compromiso para actuar más eficazmente sino para actuar de la forma que menos perjudique a los participantes”, pág. 19 y 20. De ahí la importancia de la *captación*.

cias nos deben hacer tener por cierto y averiguado que no sólo la tradicional gestión burocrática está salpicada de imperfecciones. También la tecnocracia debe pasar por el crisol de la crítica para que quede depurada de su ganga. No extraña, por tanto, que un autor, K. Kautsky, se haya servido del término *kretinismus* para criticar la sobreestimación que del concepto tienen algunos círculos.

Se impone, como se podrá entender con facilidad tras leer los jalones de nuestra explicación, la necesidad de fundir las virtudes de ambas estructuras en una aleación, que a modo de síntesis, sea muy superior a cada una de ellas separadamente. El tema es particularmente arduo y sería necio tratarlo *in modo obliquo*. Aquí nos limitaremos, con la mirada apuntando al objeto de nuestra averiguación, a perfilar la estructura institucional sobre la que debemos encajar a la singular administración de nuestro estudio. Precizando: haremos un alto ante la denominada *tecnoburocracia*.

21. La tecnoburocracia como síntesis

Han echado mano de este neologismo autores muy señalados: Meynaud, Nora Mitrani o Manuel García Pelayo. Con este nuevo concepto se intenta subrayar que el factor humano siempre debe ser protagonista en toda organización, que antes que administrativa es humana. La tecnicidad por tal razón jamás debe oscurecer dicha humanidad. Ahora bien: sería cosa propia de ignorantes retirar la vista del que quizá sea el principal carácter constitutivo de nuestra sociedad postindustrial: la omnipresencia del *logos técnico*. Consiguientemente, postulamos un *esquema pragmático* de organización administrativa en donde la buroestructura y la tecnoestructura no coexistan copulativamente sino de manera yuxtapuesta, dando por sentado que ambas son gregarias de la *ratio política*. Este dato es de esencia: de ahí que no podamos compartir la opinión crítica vertida por Pablo Lucas Verdú contra la tecnocracia²⁹², porque siempre que la tecnocracia sea *ancilla politicae*, los señalados por el antecitado autor efectos antidemocráticos provocados por el alejamiento de los tecnócratas de los administrados, que se proyecta en la existencia de unas minorías poseedoras de saberes científico-técnicos especializados, no tiene por qué acontecer.

De hecho, hace ya muchos años se empezaron a detectar corrientes que abogaban por recuperar la dimensión política de la burocracia precisamente a partir de una nueva lectura de la obra weberiana²⁹³. Esta perspectiva política desde luego debe

292 Cfr. PABLO LUCAS VERDÚ, *Principios de Ciencia Política I*, p. 227.

293 Ejemplo notorio de este hecho se puede encontrar en la obra de S.M. LIPSET *Political Man. The Social Basis of Politics*, ed. Doubleday and Co, Garden City, Nueva York, 1960.

relacionarse con la *perspectiva constitucional*. Al respecto es menester estudiar, aunque sea en breve apuntamiento, la “teoría de la Constitución” de K. Loewenstein. Este insigne politólogo disertó sobre la conveniencia de desterrar el “ídolo de la triple separación de poderes” ensayando una nueva división tripartita de acuerdo al siguiente esquema:

Primero, *la decisión política fundamental (policy determination)*. Dentro de un panorama de varias posibilidades políticas fundamentales, ha de seleccionarse una. “Como decisiones políticas fundamentales deben considerarse aquellas resoluciones de la sociedad que son decisivas y determinantes en el presente y en el futuro para la confirmación de dicha comunidad”. La decisión política fundamental es la elección de un sistema político, y dentro del sistema político, de una forma de gobierno. Técnicamente esta decisión fundamental se realiza a través de la *legislación*.

Segundo, *la ejecución de la decisión política fundamental*. Se trata centralmente de la Administración como reflejo ejecutivo de las decisiones políticas. Es una novedad singular de la instancia estatal en el siglo XX su transformación de “Estado legislativo” en “Estado administrativo”.

Tercero, el *control político*. Es el núcleo de la nueva tripartición; “el mecanismo más eficaz para el control del poder político consiste en la atribución de diferentes funciones estatales a diferentes detentadores del poder mediante *checks and balances*, frenos y contrapesos, o como dijo Montesquieu, *le pouvoir arrête la pouvoir*. Este control simétricamente lleva consigo la *responsabilidad política*”²⁹⁴.

Así la cuestión, no es de recibo la justificación de una Administración neutral, desinfectada de los agentes patógenos de la política. Tal perspectiva pasa por alto el fenómeno de la *administrative feed back*, ya que como explicó solventemente Franco Demarchi²⁹⁵, la burocracia tiene respecto a la política dos poderes: el poder de propuesta y el poder de manipulación de la ejecución de la decisión. Por tanto, la política es insustituible para el papel que le es dado desempeñar en una sociedad democrática, teniendo siempre muy presente que la “acción política exige una síntesis inaccesible al técnico especializado en la selección de medios para obtener fines limitados”²⁹⁶.

294 Véase la teoría de K. LOEWENSTEIN en su *Teoría de la Constitución*, pp. 62 a 70. La cita está extraída de las pp. 68-69.

295 Véase su artículo “Autoriforma burocrática? En *Rivista de Sociologia*, septiembre y diciembre de 1968, p. 144, cfr. Alejandro Nieto en *La burocracia. El pensamiento burocrático I*, p. 809.

296 Cfr. PABLO LUCAS VERDÚ, *Principios de Ciencia Política I*, p. 225.

Analizada la función de la política en la tecnoburocracia, sería conveniente ahora reflexionar sobre la funcionalidad de las técnicas de administración a la luz de los avances impulsados por la *ciencia del management*.

Si prácticamente todos los conceptos que hemos estado manejando suscitan controversia, el concepto de *management* quizá se lleve la palma²⁹⁷, inclusive el trasplante del término a la lengua española plantea muchas dificultades. Se han apuntado muchas traducciones posibles, “organización”, “gestión”, “administración”, “gerencia”, “dirección”, “ejecución” etc. Por ello, lo más acertado es, antes que perderse en bizantinismos lexicológicos, indagar sobre los *rasgos caracterizadores* del *management*. Se han propuesto hasta doce²⁹⁸:

1º. El *management* se basa en una teoría de las organizaciones que no es aplicable exclusivamente a la empresa privada. También tiene plena vigencia en el ámbito de cualquier tipo de grupo social.

2º. El *management* debe conjugar las conveniencias del grupo social concreto con el interés general.

3º. El peso muerto de la rutina debe dejar paso a la creatividad, y subsiguientemente a las innovaciones.

4º. Tiene sus cimientos en la cualificación especializada de sus servidores. Y aún así, el auxilio de grupos de especialistas ora propios, ora ajenos, es imprescindible.

5º. La cuantificación de los resultados de la gestión fuerza al empleo de las matemáticas en general y de la estadística en particular.

6º. Aplica el método científico a ámbitos tradicionalmente reputados extraños al mismo.

7º. El trabajo en equipo es nuclear.

²⁹⁷ Según ANDRÉS DE LA OLIVA en su “Informe español al II Congreso Internacional de Formación de Funcionarios Directivos”, ejemplar ciclostil citado por Carlos Paramés Montenegro, *Introducción al Management*, pp. 98 y 99, “intentar dar aquí una noción general y teórica de qué debe entenderse por *management* sería casi imposible; las no pocas definiciones que se han formulado adolecen de una vaguedad y amplitud científicamente desesperante. Además, el intento tropezaría con la misma esencia del *management* eminentemente empírico, proteiforme y cambiante; únicamente cabe afirmar lo siguiente: el *management* es algo así como un *carrefour* o *pool* de conocimientos que con un cierto toque intelectual, ideológico, o si se prefiere una expresión más ambiciosa, filosófico, se compone de aportaciones numerosas y heterogéneas, procedentes de ciencias y técnicas de naturaleza predominantemente instrumental o pragmática”. CARLOS PARAMÉS en la precitada obra examina la visión conceptual sobre el tema de los expertos norteamericanos, pp. 95,96 y 97, británicos, p. 97, y franceses, pp. 97 y 98. Este especialista ha sistematizado tres conceptos (p. 110). *Management* es: a) el conjunto de las funciones propias de los dirigentes; b) el arsenal de técnicas para gobernar racionalmente los intereses de los grupos sociales organizados; y c) el grupo de personas responsabilizadas del destino de la empresa común de esos grupos organizados.

²⁹⁸ Cfr. CARLOS PARAMÉS MONTENEGRO, *Introducción al Management*, p. 111.

8º. Se hace énfasis en la necesaria programación a largo plazo de los objetivos y medios disponibles, con especial atención hacia una solvente capacidad adaptativa a las circunstancias.

9º. La acción administrativa vale lo que valgan sus resultados. El principio de eficacia señorea toda la vida administrativa.

10º. Confianza ciega en las aptitudes del ser humano.

11º. El *management* ha de ser visto no como el resultado necesario al que conduce el desarrollo económico y social; antes al contrario, el avance económico y social presupone la existencia de técnicas propias del *management* ²⁹⁹.

²⁹⁹ Nuestro objetivo es pergeñar una condensada noción de *management*. Se podría hablar largamente sobre la aplicación de las técnicas gerenciales en la Administración Pública. Una visión de conjunto sobre el tema puede consultarse con provecho en el número 223 de la *Revista Documentación Administrativa* (julio-septiembre de 1990). En este monográfico, JULIA MARCHENA estudia el *método Delphi* (pp. 17-49); se trata de una técnica basada en la *prospectiva*. Son distinguibles tres categorías de predicción: la predicción intuitiva, la exploratoria y la normativa (Robert Junk). Esta óptica permite caer en la cuenta de los acontecimientos por venir. Para ello es menester realizar estudios que primariamente definan los objetivos perseguidos. Se sirve para tal labor de los conocimientos de grupos particulares de expertos (recolecta de cerebros: *picking the brains*), apoyándose en las repuestas suministradas por unos informadores *claves*. Y estas respuestas se expresa en documentación estadística. ÁNGEL GUILLÉN ZANÓN pasa revista a la *técnica del Grupo Nominal* (pp. 51-98). Se fundamenta en la utilización del grupo como basamento de generación de ideas gerenciales. Se concibe la reunión estructurada del grupo como célula de la organización para el análisis de problemas y la toma de decisiones. ÁNGEL GUILLÉN ZANÓN y ELVIRA RAMÍREZ DE PRADO analizan la *Administración por objetivos* (pp. 139-203). La APO se distingue del resto de los enfoques de la Administración por su carácter *omnicomprensivo*. Por encima de otras notas distintivas, la APO es una filosofía de la Administración: "Ofrece un modelo teórico que permite instrumentalizar el concepto moderno de dirección científica como visión integrada en el cuadro de los objetivos de la organización, de todos los elementos, tanto internos como externos, decisivos para la consecución de tales objetivos". ALBERTO BARCIELA estudia la *técnica PERT* en la programación y control de proyectos (pp. 205-260). La técnica PERT es la técnica más idónea para la planificación y control de proyectos. La técnica PERT puede describirse como "proceso de determinar objetivos y definir la mejor forma de alcanzarlos". Por último, XAVIER MENDOZA MAYORDOMO diserta sobre las *técnicas gerenciales y modernización de la Administración pública en España* (pp. 261-290). Recoge centralmente tres grandes necesidades de nuestras Administraciones: la necesidad de incorporarse a una suerte de *lógica productiva*; la necesidad de gestionar la *interdependencia* y la *fragmentación* de las mismas; y la necesidad de perfilar la dimensión de la *competitividad*.

VIII.

BUROCRACIA Y TECNOCRACIA APLICADA A LA HACIENDA PÚBLICA. LA TECNOBUROCRACIA COMO SÍNTESIS (II). LA TECNOBUROCRACIA TRIBUTARIA COMO ADMINISTRACIÓN SECTORIAL, ESPECIAL Y ESPECIALIZADA

“Cualquier reforma tributaria es pura hipocresía, charlatanería, polvo en los ojos si es que no va precedida por una reforma en la ordenación de la Administración fiscal que debiera llamarse en verdad, la principal reforma tributaria”.

LUIGI EINAUDI

22. La dilatación de la acción administrativa a través de la especialización

Sabemos que M. Weber cifró en la burocracia la forma de dominación cimentada en el saber técnico (*kraftwissens*). No obstante, la teoría clásica de la burocracia sostuvo que en toda organización los especialistas entraban irremediablemente en conflicto con los burócratas (especialistas *versus* burócratas), pues estos últimos desempeñaban los oficios de dirección, mientras que los especialistas funcionaban como asesores. Es una dualidad funcional que ha hecho distinguir en jerga de ciencia de la Administración entre *staff* y *línea* (*line and staff organization*). La palabra *staff* sig-

nifica báculo, bastón. Fue usada primeramente por los ejércitos para referirse a los miembros del “estado mayor” (funciones de asistencia). Por su parte, las actividades “línea” son aquellas que encauzan el logro de los objetivos primordiales de cualquier organización. En la burocracia tradicional la presencia de los especialistas era minusvalorada; sin embargo, el impacto tecnocrático dio un vuelco a este estado de cosas de forma que el burócrata pasó a ocupar un lugar desprestigiado. *Especialistas* son “aquellas personas que habiendo sido formadas en escuelas profesionales, dominan conocimientos peculiares y disponen de mecanismos de control internalizado (sic)”; *burócratas* son “quienes ejercen una función minuciosamente determinada dentro de una estructura jerárquica, y conforme a un sistema de reglas formales”³⁰⁰. También es lugar común contraponer al técnico o especialista frente al generalista. *Técnico* es quien por formación o experiencia conoce exhaustivamente una cuestión particular; el *generalista* hace gala de un conocimiento de conjunto a partir de experiencias o labores parciales.

La especialización puede ser en *tareas*; la división del trabajo, que si bien no fue una aportación original de la revolución industrial, conoció una fortaleza y omnipresencia desconocida antaño merced a la expansión del maquinismo. Este hecho aplicado a la Administración Pública hizo hablar de una *profesión de gobernar* (*the profession of government* en palabras de Chapman). Para la inteligencia de esta profesión de gobernar es menester aprehender la noción de *autoridad funcional*. Autoridad funcional quiere decir autoridad fundamentada en unos conocimientos técnicos particulares, y que por tanto, no es necesariamente inherente a la titularidad de un cargo u oficio³⁰¹. Weber había ya disertado sobre la *Herrschaftkraft wissen*; sin embargo, se le escapó la distinción que cabe reconocer entre el saber funcional (inherente *per se* al servidor público con independencia del oficio desempeñado), y el saber burocrático (adherido a un oficio burocrático)³⁰². Si fue en cambio rectamente desarrollado el análisis de esta cuestión por Taylor y los teóricos de la organización norteamericanos como Newmann o Sherwood.

300 Definiciones tomadas de VICTOR A. THOMPSON, *Modern Organization Theory*, Ed. Alfred Knopf, Nueva York, 1961; citado por Alejandro Nieto, *La burocracia. El pensamiento burocrático I*, p. 564.

301 Sobre el concepto de autoridad funcional es clásico el auscultamiento llevado a cabo por HEINZ HARTMANN. Puede anotarse aquí su “Bürokratische und voluntaristische Dimensionen im organisierten sozialgebilde” en *Jahrbuch Für Sozialwissenschaft* n° 15, 1964, pp. 115-127.

302 “A Max Weber debemos la invención de la autoridad funcional, acuñada en una frase perfecta; pero no llegó a desarrollar la idea, ni mucho menos a encajarla sistemáticamente en su modelo”, cfr. ALEJANDRO NIETO, *La burocracia. El pensamiento burocrático I*, p. 570.

Quizá el problema nuclear que plantea la autoridad funcional radique en que hace cuestión del tema de la *legitimidad*. Ya hemos reflexionado sobre el particular. Ahora vamos a añadir que desde el punto de vista de la gestión administrativa, la competencia técnica no es tal en abstracto, sino que se debe estar a lo que los miembros de la sociedad política reputen como más deseable de esas técnicas en un momento y lugar determinado. Y ello ha de probarse. Es decir, los beneficios de las pericias técnicas no deben darse por descontado: *deben demostrarse*. Por tal motivo, Hartmann explicó que la autoridad funcional una vez establecida no es perpetua: una vez que se han agrietado sus presupuestos sustentantes no sólo puede sino que debe ser repudiada.

La problematicidad de la autoridad funcional está igualmente en íntima cercanía al principio organizatorio de la *jerarquía*. El ámbito natural de existencia de la jerarquía es el de una estructura de órganos con competencias materiales idénticas servidas por funcionarios con homogéneas capacitaciones. Ahora bien, cuando el funcionario deviene especialista, inevitablemente el principio de jerarquía sucumbe; pues el funcionario especialista se va a deber entonces no sólo a los mandatos del superior jerárquico, sino también a las reglas de su ciencia o técnica. En este supuesto de hecho la autoridad funcional del especialista “no basta para romper la jerarquía burocrática tradicional, pero introduce en él modulaciones esenciales que ya no encajan en el tipo ideal”³⁰³.

23. Una Administración sectorial, especial y especializada

Examinado en general el significado de la especialidad funcional, importa ahora analizar la particular significación que tiene al aplicarse a la Administración de la Hacienda pública. Podemos sistematizar la cuestión estableciendo que la Administración de la Hacienda Pública es una administración *sectorial*: porque el campo de acción administrativa³⁰⁴ que tiene encomendado constituye una parcela o

303 Cfr. ALEJANDRO NIETO, “La jerarquía”, p. 47.

304 El concepto de acción administrativa es la piedra angular de la arquitectura administrativa. Dando por incontrovertible la subordinación de la Administración al poder legislativo, nos explica DEBBASCH, que administrativa es toda acción nutrida de los ingresos públicos, y como quiera que la ordenación del capítulo de los ingresos es menester de la función legislativa que es la legítima representante de la ciudadanía, se sigue que la legitimidad medial de la acción administrativa se halla salvaguardada en la Hacienda Pública. Esta realidad político-constitucional es cenital: de hecho, la manida “crisis” del Derecho Administrativo que ha puesto en tela de juicio la tajante distinción entre las instituciones públicas y privadas, ya que se piensa que hay ciertas actividades que son asumidas tanto por la Administración Pública como por los particulares, no puede llevarnos a la conclusión de que ambas actividades se confundan: el fundamento financiero de la acción pública la hace inconducible al ámbito privado. Es indiferente, creemos, que se hable de “caudales públicos” o de “fondos públicos”; aunque Debbash encuentra la locución “fondos públicos” más certera, aludiéndose con ella a “todos los fondos cuya recaudación aparezca autorizada en los presupuestos del Estado”. Se desecha la expresión “caudales públicos” por tener un significado asociado al servicio público”. FERNANDO SAINZ DE BUJANDA en su *Sistema de Derecho Financiero I, vol. I*, en las pp. 453 a 458 examina el importante trabajo publicado por CHARLES DEBBASCH “Finances publiques et Droit Administratif” en *Mélanges Trotabas*, Paris, Lib. Gen. Dr. Jurisp en el año 1970, pp. 111 a 136.

sector de las políticas públicas; *especial*: porque el régimen jurídico que ordena ese sector público no es el general; y *especializada*: porque es servida por un conjunto de empleados que contando con una preparación muy específica son seleccionados para cuerpos distintos de los que sirven a la Administración general.

Veámoslo con detenimiento.

a) *Administración sectorial*. La Historia de las instituciones administrativas nos enseña una evolución desde administraciones que concentraban todas las potestades públicas en un *officium* (administración monocrática) a administraciones que distribuyen dichas potestades en diversidad de órganos. Es el fenómeno de la distribución vertical de la potestad. Hay detrás de este fenómeno razones fáciles de comprender. La creciente complejidad de los asuntos que engrosan la cosa pública imponen una “lógica estructural del Estado moderno”. Pero, además, hay una razón de técnica político-jurídica menos evidente, y sin embargo de enorme relevancia: la distribución de las potestades administrativas asegura una más idónea salvaguarda de los intereses generales ya que pone trabas al señorío de la contingencia política³⁰⁵.

Se sigue entonces el sentido que tiene hablar en la Administración contemporánea de *funciones administrativas*. Massimo Severo Giannini ha hecho esclarecedoras precisiones sobre el particular. En rigor, la función administrativa es una tautología; se trata de una expresión verbal (“síntesis verbal” en palabras textuales del preclaro iuspublicista) empleada con mera utilidad descriptiva. Es un hecho constatable que “no ha existido ni existe” derecho positivo que caracterice sistemáticamente de modo objetivo las funciones administrativas. Por tanto hay que desbrozar las funciones administrativas distinguiendo entre: a) función *ufficio*; es la función calificada por su ejercicio por cada particular organismo; b) función *compito*: alude a una determinada categoría de actividad; y c) función *scopo*: atiende al objetivo o finalidad de la acción administrativa. Concluye que “de una función administrativa se puede solamente hablar (...) en un sentido subjetivo”³⁰⁶.

En realidad, toda acción administrativa tiene como nota constitutiva la relevancia jurídica del conjunto de la actividad administrativa como tal y no la multitud de actos particulares que lo van vertebrando. De ahí que: a) la acción administrativa se proyecta dentro de una dimensión unitaria; b) conlleva el ejercicio de particulares

305 “Si un solo órgano administrativo cuidase de todos los intereses de la administración del Estado, prevalecería de tal modo la contingencia política que algunos intereses serían totalmente sacrificados en beneficios de otros que el órgano político considerase, según su propia estimación, prevalecientes”, cfr. MASSIMO SEVERO GIANNINI, *Derecho Administrativo I*, p. 172.

306 Cfr. MASSIMO SEVERO GIANNINI *Derecho Administrativo I*, pp. 108-109.

potestades; c) se ejerce en interés no exclusivamente propio; y d) se revela al mundo exterior a través de un procedimiento administrativo³⁰⁷. Si bien es de advertir que las distintas funciones administrativas aun siendo susceptibles de distinción³⁰⁸ no son escindibles. Es decir, sería pensar torcidamente que haya de haber órganos determinados competentes para realizar sólo una función, o que toda función deba ser desempeñada íntegramente por un exclusivo órgano administrativo³⁰⁹.

Pues bien, a efectos descriptivos de encuadre de nuestra averiguación, que como tal debe estar presidida por un espíritu sistematizador, puede valernos el siguiente esquema propuesto por De la Cuétara³¹⁰:

INCIDENCIA SOBRE LA LIBERTAD. (ÁMBITO DE LAS LIBERTADES)
Servicio público
Título: necesidad colectiva
Policia y limitaciones a la libertad
Título: orden público
Fomento
Título: convivencia social
INCIDENCIA SOBRE LA PROPIEDAD (ÁMBITO DE LOS BIENES)
Dominio público
Título: afectación a un fin público cualificado
<i>Expropiación y demás limitaciones a la propiedad</i>
<i>Título: ordenación de la propiedad</i>
Gestión patrimonial
Título: beneficio colectivo

307 Cfr. JOSÉ LUIS PÉREZ DE AYALA, "Función tributaria y procedimiento de gestión", pp. 1.682-1.684.

308 El fenómeno de fragmentación de las Administraciones Públicas es obviamente consecuencia lineal del vertiginoso ensanchamiento de los ámbitos de actuación de la Administración. No se debe pasar por alto la conexión de este fenómeno con la cada vez mayor complejidad de los fines sociales: "Cada ámbito orgánico de las Administraciones Públicas atiende a un fin o grupo de fines y está en relación desde su específica situación de poder con las distintas organizaciones sociales"; cfr. MARIANO BAENA DEL ALCÁZAR, *Curso de Ciencia de la Administración I*, p. 35.

309 Cfr. RAMIRO BORJA y BORJA, *Teoría General del Derecho Administrativo*, p. 31.

310 Cfr. JUAN MIGUEL DE LA CUÉTARA, *La actividad de la Administración*, p. 102.

Observándose este cuadro se entiende con facilidad que las organizaciones públicas de nuestra época se manifiesten en una *característica dualidad* (Forsthoff): a) estructuras organizativas para el ejercicio de la acción administrativa por medio de la coacción y la represión, y b) estructuras organizativas para la prestación de servicios.

De acuerdo con este esquema, nuestro estudio se ha de volcar dentro del apartado “incidencia sobre la propiedad” en la función “expropiación y demás limitaciones sobre la propiedad”. Es decir, nos interesa la actividad administrativa *ablatoria*, o restrictiva de la libertad o derechos de los particulares, pero sin que la Administración llegue a sustituir la actividad de éstos. Asimismo dentro de la actividad *ablatoria* cabe distinguir: 1. El sacrificio de situaciones de mero interés; 2. Las limitaciones administrativas de derechos; 3. Expropiaciones, transferencias coactivas no expropiatorias y comisos; 4. *Prestaciones forzosas, ora personales, ora reales (exacción tributaria)*; 5. Imposición de deberes; y 6. Delimitación administrativa de derechos privados³¹¹.

Palmariamente calibramos con este desglose nuestro ámbito material de investigación. Nos incumben dentro del punto 4. las *prestaciones forzosas reales*. Con la mente puesta en la existencia de esta particular parcela del actuar administrativo, Renato Alessi en su *Instituzioni di Diritto tributario* (1965) hizo gravitar el Derecho tributario sobre la noción de *función tributaria*³¹²: el Derecho tributario es el conjunto de normas que ordenan la función tributaria de las instituciones públicas. Alessi emplea la voz función como equivalente a actividad; la función tributaria explica el fenómeno tributario como la función “dirigida a la adquisición coactiva de los medios pecuniarios necesarios al Estado”. Esta función tributaria se manifiesta en un haz de potestades: una *potestad tributaria primaria* (alude a la normación) que tiene como nota característica más importante la discrecionalidad; y una *potestad tributaria complementaria o ejecutiva* (que hace referencia a la concreta actividad administrativa que realiza la abstracta previsión normativa), y cuyo carácter más sobresaliente es su naturaleza reglada³¹³. De ahí que quepa diferenciar a) una potes-

311 Cfr. EDUARDO GARCÍA DE ENTERRÍA y TOMÁS FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, *Curso Derecho Administrativo tomo II*, (décima edición) pp 104-133. FERNANDO GARRIDO FALLA propuso un esquema clasificatorio más sencillo de la “actividad de coacción administrativa”: a) la policía administrativa; y b) las prestaciones obligatorias de los particulares a la Administración. Algunos rasgos de estas prestaciones obligatorias son: son auténticos deberes de los particulares; son deberes positivos (hacer algo o poner alguna cosa a disposición de la Administración); los deberes de los ciudadanos se corresponden con las potestades de la Administración. Véase su *Tratado de Derecho Administrativo, Volumen II. Parte General. Conclusión*, pp. 113 y 153.

312 También puede utilizarse otro léxico: “pretensión tributaria” o “misión tributaria”; véase sobre el particular a NARCISO AMORÓS, “La función tributaria”, pp. 1235 y 1236.

313 JOSÉ LUIS PÉREZ DE AYALA hace el mismo distingo empleando otros términos: “potestad tributaria abstracta” y “potestad tributaria concreta”. Este vidrioso tema ya ha sido examinado en páginas precedentes.

tad principal de imposición, y b) una pluralidad de potestades instrumentales de carácter accesorio. Este esquema lleva aparejados sujeciones y deberes de conducta. En particular: a) sujeciones y deberes de naturaleza de policía tributaria (atinente a la potestad tributaria complementaria) y b) sujeciones y deberes de naturaleza preparatoria de la obligación sustancial (relativos a la potestad tributaria principal).

Estas sujeciones y deberes pueden ser observados desde un punto de vista estático, conforme al cual se les da una fisonomía declarativa (teoría de los actos jurídicos tributarios; en especial del acto de liquidación); y desde un punto de vista dinámico, que les imprime una fisonomía ejecutiva (teoría del procedimiento tributario).

Esta interesante tesis tiene dos puntos frágiles: primero, mezcla dos funciones radicalmente distintas, la legislativa, en donde no cabe establecer particulares distinguos con el resto de las materias no tributarias, y las administrativas, en donde sí hay particularidades *ratione materiae*³¹⁴. Segundo, al centrarse únicamente en los actos y procedimientos administrativos pasa por alto el trascendental aspecto *organizador* de la institución tributaria³¹⁵. Este aspecto es de esencia: estamos en presencia de una relación de poder y deber instituida con un significado instrumental. Queremos decir que la relación jurídico-tributaria es ínsitamente orgánica ya que “fuera de ella y más allá de ella, se da una realidad de orden superior, a la que ella se enlaza vicariamente”³¹⁶. “Es posible afirmar que la actividad administrativa de gestión y liquidación de los tributos en el peor de los casos no se desarrolla nunca en exclusivo interés recaudatorio de la Administración actuante”³¹⁷. Es cristalinamente evidente que la virtualidad de un acto administrativo de liquidación acordado por una oficina gestora tributaria sería inconcebible si no reparásemos en que por encima de la autoridad decidente y de la voluntad del contribuyente que la recibe, hay una instancia sustancialmente distinta a la que debe servidumbre³¹⁸.

314 “Sigue refiriéndose a una función tributaria como un concepto o categoría unitaria que engloba funciones estatales distintas”, cfr. ÁLVARO RODRÍGUEZ BERELJO *Introducción al estudio del Derecho Financiero. Un ensayo sobre los fundamentos teóricos del Derecho Financiero*, p. 231.

315 Véase el análisis que de esta teoría lleva a cabo FERNANDO SAINZ DE BUJANDA, *Sistema de Derecho Financiero*, I. *Introducción*, vol. 2, pp. 77 a 87.

316 Cfr. JAIME GUASP, “La organización del Derecho privado”, p. 146.

317 Cfr. JOSÉ LUIS PÉREZ DE AYALA, “Función tributaria y procedimiento de gestión”, p. 1.688.

318 Cfr. JAIME GUASP, “La organización del derecho privado”, p. 146. NARCISO AMORÓS, “La función tributaria”, distingue dentro de la función tributaria dos vertientes: una vertiente de la función tributaria como *proceso* (declaración, comprobación, liquidación y recaudación), analizada en las pp. 1.239-1.241, y de otra parte, una vertiente de la función tributaria como *sistema organizador*, donde podemos desglosar la organización de medios y estructuras, relaciones internas o externas, planamiento, controles (técnica POSTCORÉ); pp. 1.242 a 1.246.

Conforme a este modo de ver, la acción administrativo-tributaria sería la gobernada por los *intereses fiscales*. Antaño los intereses fiscales eran reputados como los intereses públicos por excelencia. Inclusive para ciertos ideólogos, el Estado era una forma de dominación cuyo fin primario era la extracción de riqueza de la domeñada ciudadanía. Sin embargo, no hay en rigor una distinción neta entre los intereses fiscales y el interés general. Se ve con claridad esta falta de sustancia de los intereses fiscales en el artículo 103.1 de nuestra Constitución, donde la noción de un objetivo interés general absorbe el interés fiscal. Más todavía: considerando que hogaño la calidad pública de un interés no presupone una prevalencia *per se* sobre los intereses particulares, sino que ambos han de ser justipreciados casuísticamente por la Administración y los Tribunales, nada se gana con esa eventual conceptualización de generales de los intereses fiscales³¹⁹. La jurisprudencia francesa se ha pronunciado sobre la cuestión con diversidad de pareceres. Truchet los condensa en cuatro: el interés financiero no es interés público; el interés financiero no tiene relevancia ante la presencia de otro interés inequívocamente general; sin pronunciarse de forma expresa sobre su naturaleza, le da el mismo tratamiento que al general; se reconoce explícitamente su carácter general.

Concluyendo: el criterio de enlazar la Hacienda Pública con una parcela singular de la acción administrativa tiene un interés de sistematización descriptiva, finalístico, que permite dar cohesión al fenómeno jurídico-financiero, “precisamente la fuerza del concepto de función tributaria se debe a su capacidad integradora”³²⁰, pero *no es sustantivo*, siendo en última instancia una decisión del poder normativo acotar en cada momento el campo de actuación tributario. Tampoco parece acertado conectar la Administración de la Hacienda Pública con un supuesto interés fiscal, que no es sencillamente otra cosa que el omnipresente interés general³²¹. Se sigue, pues, que la configuración de la Administración de la Hacienda Pública no puede hacerse separando un área de actividad administrativa y una organización montada sobre ella, sino que se funden en una sola aleación administrativo-tributaria, en donde estructura y función son el haz y el envés de una misma realidad³²².

319 Cfr. ALEJANDRO NIETO, “La Administración sirve con objetividad los intereses generales”, en *Estudios sobre la Constitución Española. Homenaje a Eduardo García de Enterría Tomo III*, pp. 2.197 y 2.198.

320 Cfr. LUIS ALBERTO MÁLVAREZ PASCUAL “La función tributaria en el marco del Estado Social y Democrático de Derecho”, p. 389.

321 “El Ministerio de Hacienda (...) no se ocupa de gestionar, como los restantes departamentos ministeriales, un sector acotado de los intereses públicos, sino un sistema global de vías y medios que abarca la totalidad de la actividad administrativa, y que por ello mismo, aparece ya situado, desde su origen, sin necesidad de explícitos pronunciamientos, en un plano eminente dentro de la Administración”; cfr. FERNANDO SAINZ DE BUJANDA, “Prólogo” a *Estudios de Derecho Tributario*, p. xxxvi.

322 Cfr. MIGUEL SÁNCHEZ MORÓN, “Notas sobre la función administrativa en la Constitución española de 1978”, en la obra colectiva dirigida por Alberto Predieri y Eduardo García de Enterría *La Constitución española de 1978. Estudio sistemático*, p. 663. No podemos por ello compartir el parecer de JAVIER SAINZ MORENO cuando afirma que “la Hacienda Pública como todo sujeto se opone dialécticamente a su objeto, es decir, la Hacienda tiene como objeto a los tributos, y los tributos son lo que no tiene la Hacienda”, cita tomada de su obra *Elementos de Derecho Financiero I. Parte general*, p. 231.

b) *Administración especial*. Normativamente la Hacienda Pública está ordenada por un particular régimen jurídico diferente del régimen jurídico público común. Podría afirmarse que la Administración financiera constituye una Administración dentro de la Administración. La Disposición Adicional cinco de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo común refleja esta ya añeja *singularidad* de la materia hacendística. La Exposición de Motivos del R.D. 803/1993 de 28 de marzo por el que se modifican determinados procedimientos tributarios explica que “la Disposición Adicional cinco de la Ley 30/1992 consciente de las peculiaridades de las actuaciones administrativas en materia tributaria, permite que los procedimientos tributarios se rijan por su normativa específica, sin perjuicio de la ejecución subsidiaria de aquella”.

También puede caracterizarse la posición administrativa de la Hacienda Pública en virtud de la aplicación de la teoría general de las relaciones jurídicas como una *relación especial de sujeción*³²³. Otto Mayer fue el primer iuspublicista que puso en conexión el concepto de relación especial de poder con el instituto tributario. Según Nawiasky las relaciones de poder (o simétricamente de sujeción) portan seis caracteres.

a) La norma legal establece formalmente el vínculo³²⁴, pero el contenido de la relación se llena por la voluntad de las partes.

323 Los traductores del *Tratado de Derecho Administrativo* de E. FORSTHOFF tradujeron la locución alemana de *besonderes gewaltverhältnis* como relación especial de poder. Garrido Falla emplea idéntica traducción. García de Enterría sugirió la expresión de supremacía especial frente a supremacía general.

Su origen puede rastrearse hacia 1845 en la obra de Schmittner. Laband aplicó esta noción para explicar el estatus del funcionario frente a sus superiores. A partir de aquí fue ampliamente desarrollado por Thoma, Jellinek y Nawiasky. Su consagración se debe a su divulgación en el célebre *Derecho Administrativo Alemán* de Otto Mayer. Sin embargo, como quiera que la noción tiene como campo de visión al ciudadano, administrado o contribuyente, es decir, se centra en la relación y no en el poder, se sugirió en la propia doctrina alemana la conveniencia de utilizar otro léxico: relación de sometimiento (Mannz), o relación especial de deber (Wolff). Pero en rigor, no existe ninguna relación especial de sujeción, sino *relaciones especiales de sujeción, o mejor, relaciones especiales jurídico-administrativas*. Véase ALFREDO GALLEGO ANABITARTE, “Las relaciones especiales de sujeción y el principio de legalidad de la Administración”, p. 24.

324 La doctrina clásica sobre la relación especial de sujeción establecía que el principio de legalidad de la Administración o reserva de ley sólo era postulado en la relación general de sujeción, y no en la relación especial de sujeción, reputadas como ámbito de libérrima conformación por la Administración. Esta doctrina fue corolario de la hegemonía de la concepción de la proposición jurídica, que distinguía en el mundo del Derecho entre relaciones externas e internas. Según lo cual, relaciones externas = proposición jurídica = reserva de ley. Mientras que las relaciones internas propias del aparato administrativo no son proposiciones de ley (teoría del Derecho doméstico). Pero no quedaba ahí la cosa porque también era ajeno el principio de legalidad a las relaciones especiales de poder por la teoría de la sumisión voluntaria. La locución *violenti non fit injuria* justificaba una intervención sin fundamento legal en la libertad y propiedad. El consentimiento daba razón de “acto administrativo por sometimiento” (Otto Mayer); también del “acto administrativo bilateral” de Walter Jellinek. Esta visión teórica debe ser objeto de reparos. Porque, en primer lugar, el principio de legalidad es plenamente operante en las relaciones especiales de sujeción como consecuencia de la decisión jurídico-constitucional del Estado de Derecho; en segundo lugar, toda intervención en la situación jurídica del ciudadano como derivación de una relación especial de sujeción reclama un fundamento de autorización legal; en tercer lugar, el fundamento autorizante puede ser ocupado por una cláusula general; en cuarto lugar, la procedencia de esta cláusula general sólo es admisible en el supuesto de que sea imposible regular todos los casos, o haya de alcanzarse cierta elasticidad en aras de la eficacia administrativa; por último, la intervención en la situación jurídica del ciudadano ha de plegarse a la finalidad objetiva de la relación especial de sujeción. Véase ALFREDO GALLEGO ANABITARTE “Las relaciones especiales de sujeción y el principio de legalidad de la Administración”, pp. 29 a 50.

b) Pero en estas relaciones no hay igualitarismo; hay *supra* y *subordinación*³²⁵.

c) Cuando el Estado hace acto de presencia en estas relaciones especiales de poder la virtualidad coactiva de la norma es partícipe de la voluntad de dicho Estado interviniente.

d) Amén de esto, el Estado goza de la *vis coactiva* o ejecutiva que es propia en la actuación del poder administrativo.

e) Constitucionalmente, la habilitación del órgano legítimamente actuante no requiere como en otros supuestos una especial delegación pormenorizada y casuística por virtud de ley formal.

h) Por último, y esta es una nota muy reveladora, las relaciones especiales de sujeción se diferencian de la relación general de subordinación en que se encuentra la ciudadanía frente al Estado porque las relaciones especiales de poder son relaciones jurídicas en sentido estricto (como también lo son por ejemplo las relaciones de naturaleza obligacional) ya que se ventilan entre personas; en oposición, la relación general de poder es una relación entre la ciudadanía y un ordenamiento jurídico *in genere* que evidentemente no tiene personalidad.

Si nos detenemos ante el caso de la ordenación tributaria, se observará que uno de sus sujetos está en especial relación con el otro sujeto (la Administración fiscal) ya que su comportamiento particular puede perjudicar o ser útil para la exacción de una deuda tributaria ya devengada o por devengar. El contenido de la relación tributaria una vez establecido *ex lege* se va llenando según el ejercicio que de sus competencias vaya haciendo la Administración fiscal³²⁶.

No obstante, la extraordinaria dilatación de las relaciones tributarias ha significado la sumisión de prácticamente toda la población a unos poderes intensísimos de la Administración, con lo que la distinción entre la supremacía (sujeción) general y supremacía (sujeción) especial, se ha explicado, ha perdido todo sentido³²⁷. Tal perspec-

³²⁵ Esta relación asimétrica queda conformada por las siguientes notas: a) dependencia; b) general estado de libertad limitada; c) presencia de una relación personal; d) imposibilidad de establecer a priori la extensión y contenido de la prestación, así como la intensidad de las posibles intervenciones en la situación jurídica de los ciudadanos afectados; e) el sometimiento del ciudadano a órdenes, las cuales no brotan de modo directo de la norma legal; h) La situación de sujeción tiene que explicarse en razón de un singular fin administrativo; i) existencia dentro de la situación de sometimiento de un elemento de voluntariedad; j) la justificación última de dicha relación se encuentra en la necesidad de la eficacia y productividad administrativa. Véase ALFREDO GALLEGOS ANABITARTE "Las relaciones especiales de sujeción y el principio de legalidad de la Administración", p. 25. JOSÉ ANTONIO GARCÍA TREVIJANO-FOS condensa en cuatro puntos la manifestación de la relación especial de poder: a) la posibilidad que tiene la Administración de aprobar normas internas que pueden afectar a la buena marcha del servicio; b) la posibilidad de actuar mediante órdenes; c) la posibilidad de vigilar la marcha del servicio, y d) la posibilidad de ejercitar una particular potestad punitiva sancionadora. Cfr. *Tratado de Derecho Administrativo I*, p. 473.

³²⁶ Cfr. JOSÉ LUIS PÉREZ DE AYALA, "Potestad administrativa y relación jurídica (I). La concepción de la relación tributaria como relación de poder", pp. 52-54.

³²⁷ Cfr. JOSÉ JUAN FERREIRO LAPATZA "El estatuto del contribuyente", p. 645.

tiva es cierta desde un punto de vista cuantitativo; pero desde un punto de vista cualitativo nada altera la sustancia de la relación tributaria como particular relación interpersonal. El Tribunal Constitucional en la sentencia 195/94 de 26 de julio, FJ3, lo ha confirmado: “Las potestades de que goza la Administración tributaria y las correlativas obligaciones que se imponen, integran un estatuto del contribuyente configurado por derechos y deberes, que habida cuenta de la *especial situación de sujeción* (subrayado nuestro) que supone la configuración de la relación tributaria en el artículo 31 de la Constitución como deber constitucional (STC 76/1190 FJ 3), debe poseer unos razonables niveles de certeza normativa que contrapesen las limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales que la Constitución autoriza”.

c) Administración *especializada*. Una R.O. de 19 de agosto de 1825 establecía: “Que el más bien premeditado plan de recaudación, administración y distribución de las rentas del Estado no puede llevarse a efectos, ni producir los buenos resultados que son de desear, *si aquellas personas a quienes se confían su ejecución carecen de los conocimientos e idoneidad necesarias para que el todo y cada una de las partes caminen en una perfecta armonía hacia el fin propuesto* (subrayado nuestro)”.

Más elocuentemente, el preámbulo del R.D. de 18 de mayo de 1868 manifiesta: “El deseo del Gobierno de formar un núcleo de empleados facultativos destinados a desempeñar funciones que requieren *inteligencia y conocimientos especiales*”.

Y como colofón de este manojo de citas, leamos lo que escribió Juan Francisco Camacho en su *Memoria sobre la Hacienda de España* en 1881-1883: “(...). De aquí la importancia de funcionarios que, con especiales conocimientos, penetrados de la alteza de su misión, responsables y al mismo tiempo con la independencia precisa para ejercer con imparcialidad una fiscalización científica, sean celosos y constantes defensores de la Ley, garantía de los intereses sociales y amparo de los derechos particulares; eviten que a título de interpretación se incurra en arbitrario casuismo, o a pretexto de equidad se llegue a una desigualdad irritante; procuren que los derechos de la Hacienda no se lesionen por ignorancia de la Ley ni se desconozcan los de los administrados, e infiltren en fin, en el organismo de la Hacienda un sentido jurídico y un elevado espíritu de rectitud y de justicia, que le hagan merecer el prestigio, la consideración y el respeto de todos (...)”.

Pone expresivamente de manifiesto estas citas que la gestión de la actividad financiera por su complejidad técnica-jurídica ha de presuponer conocimientos especiales. La especialización lleva aparejada la creación de cuerpos especiales de funcionarios, si bien ello puede conllevar la hegemonía de una óptica profesional determinada³²⁸. Esta realidad ha sustentado la afirmación de que la especialización

³²⁸ Cfr. ANTONIO MORELL OCAÑA *Apuntes de Derecho Administrativo. Organización Administrativa*, p. 70.

del Derecho tributario lo ha aislado del resto de las disciplinas jurídicas, particularmente del Derecho administrativo. Sin embargo, tal parecer es inexacto: la singularización del Derecho tributario más que en la práctica administrativa ha acontecido en el campo teórico-jurídico³²⁹.

Históricamente, en el siglo XII apareció en Castilla como oficial hacendístico el *Tesorero*, que recibió la denominación árabe de almojarife. Durante la época de Alfonso X el Sabio administra la organización fiscal un *Tesorero Mayor*. Ya en el siglo XIV las fuentes documentales hablan de unos *Contadores Mayores*. En los arranques del siglo XV se institucionaliza la *Contaduría Mayor de Hacienda* con dos altos oficiales o Contadores Mayores. Simultáneamente se erige la *Contaduría Mayor de Cuentas* compuesta por los Contadores Mayores de Cuenta. Los siglos XVI y XVII contemplan el conocido como régimen polisinodial, que vertebra la administración del Reino en Consejos. Entre ellos ocupó lugar primero el *Consejo de Hacienda*, encargado del ministerio de las rentas y subsidios; también desempeñaba funciones judiciales pues era competente para conocer de los conflictos acerca de la cobranza de rentas. No obstante como quiera que la Audiencias podían ser partícipes en algunas cuestiones tributarias, habrían de surgir conflictos entre ellas y los Contadores Mayores de Cuentas. Como instancia superior tenía la última palabra el Consejo de Castilla. En el siglo XVIII los Borbones instituyen las *Secretarías de Estado y del Despacho*. Un Decreto de 11 de julio de 1705 dividió la Secretaría de Despacho Universal en un departamento de Guerra y Hacienda, y otro encargado de “todo lo demás”. Hacia 1790 se ordena un esquema organizativo basado en cinco Secretarías de Despacho que pervivirá hasta las Cortes de Cádiz. Con la instauración del régimen constitucional se va a articular la Administración en Departamentos ministeriales.

Este fenómeno de especialización en el conocimiento se plasmó en el origen del cuerpo de élite por excelencia de la Administración española: el cuerpo de *Abogados del Estado* (1881), pensado primariamente como cuerpo para la defensa y asesoramiento de la Hacienda Pública. Sus antecedentes pueden rastrearse en 1849, fecha de la aparición de la Dirección General de lo Contencioso, y en 1868, fecha de creación de los Oficiales Letrados de la Administración de la Hacienda Pública. Esta realidad funcional puso de relieve: a) que el alumbramiento de un específico órgano de asesoramiento y defensa afecto al ramo de Hacienda reveló las especiales demandas de este sector de la Administración; b) que las funciones depositadas en

329 Cfr. KRUSE, *Derecho Tributario*, pp. 322 y 323.

la Dirección General de lo Contencioso del Estado se ciñeron a “*los negocios tocantes a la Hacienda*”; expresión que confirma la sustantividad que, dentro del esquema organizacional de la Administración, se reconoció siempre a la Administración financiera; c) que las referencias a los asesores y Oficiales Letrados de la Hacienda suelen ir conectadas con alusiones a la exigencia de contar con funcionarios especialmente cualificados en orden a su preparación para la correcta gestión de los negocios de Hacienda³³⁰.

24. Semblante de la Administración de la Hacienda Pública con especial referencia a la Administración tributaria

La incubación de la idea de un sistema financiero y tributario en un sentido moderno fue coetánea a la recepción de la doctrina de la incapacidad de la Administración para los asuntos económicos (en la doctrina de los siglos XVIII y XIX se sigue el principio de limitación del gasto público a la llamada *pecunia destinata*, desdeñándose una posible *pecunia quaestosa*). Se ha apuntado que a partir de esta hora histórica el sistema financiero va cobrando una *autonomía valorativa*; como muestra repárese en la célebre teoría de los cuatro principios impositivos de Adam Smith³³¹. El tributo no se piensa como un procedimiento más de intervención del Estado en la economía; es un procedimiento singularizado por reflejar una intervención monopolística, en el contexto, claro está, del neutralismo administrativo del Estado liberal. “Administración y Hacienda van recludiéndose dentro de sí mismas en compartimentos (sic) estancos con fines, funciones e instituciones diferentes que van haciendo perder al impuesto su típico y nuclear carácter administrativo”³³². Por ello, la Administración de la Hacienda Pública va a empezar a vivir dentro de una *splendid isolation* en donde tuvo lugar una inicial traslación recíproca de fines. No obstante la evolución de las cosas, que va a forzar a que el Estado vaya haciendo propio un tratamiento global de las realidades económicas, termina por imponer la exigencia de una *valoración conjunta*. Este fenómeno se va a traslucir en el propio ámbito jurídico de las instituciones financieras como *formae juris*. Esta interdependencia también se va a proyectar en las técnicas fiscales pensadas con fines adminis-

330 Cfr. FERNANDO SÁINZ DE BUJANDA, “Prólogo” a *Estudios de Derecho Tributario*, pp. xxix –xxx.

331 En rigor, estos principio impositivos no son una invención original de Adam Smith pues ya eran conocidos en el siglo XVIII, y el cardenal De Luca los enunció. Sin embargo a Adam Smith cabe el título de gloria de, insertándolo dentro de una obra colosal, haberle dado universal difusión. Estos principio son cuatro: a) postulado de la igualdad; b) postulado de la certeza; postulado de la comodidad de pago; y d) postulado de la economía de la percepción. Véase el Libro V “De las Rentas del Soberano o de la República”, capítulo II “De la fuente originaria o fondo de donde sale la renta pública y general de la sociedad”, parte II “De los Tributos” de su *Investigación de la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*.

332 Cfr. JOSÉ LUIS VILLAR PALASÍ, “Fiscus versus Administración”, p. 26.

trativos. Este tema ha sido analizado por la doctrina alemana con el nombre de doctrina de “acoplamiento de técnicas coactivas”³³³.

Sabemos que la Hacienda Pública es “*alguien*”; sin embargo, dado que en el ordenamiento jurídico la Hacienda Pública no aparece personificada, cabe establecer que primariamente la Hacienda Pública en perspectiva subjetiva no es sino la Administración Pública. Por ello, los órganos en que se vertebra la Hacienda Pública forman constitutivamente parte de la Administración Pública. Consiguiente cabe desglosar dos aspectos de la Hacienda Pública: a) *el todo*: la Hacienda pública como “persona-administración”, en cuanto titular de derechos y obligaciones de contenido financiero; b) *sus partes constitutivas*, órganos de la Administración Pública con competencias en la gestión de los recursos financieros³³⁴.

En rigor, la Hacienda pública es un *fenómeno social* aposentado sobre una sociedad *real*, esto es, una sociedad en donde el mero dictado de la norma no garantiza su cumplimiento, y que reclama por ello un sujeto que tenga la encomienda de velar por la efectiva realización de los efectos prevenidos por la norma (se ha sostenido que todo poder consiste en “la obtención de los efectos que se tiene la intención de producir”)³³⁵. Para la plena inteligencia de esta realidad es menester intentar dar contestación a las tres siguientes preguntas: a) ¿por qué y con qué objetivos en cada momento y lugar se realizan nuevas elecciones sobre el modelo de Hacienda Pública?; b) ¿cuáles son los medios más idóneos para llevarlas a cabo?, y c) una vez efectuada una opción por alguna elección, ¿cómo se articula de modo que pueda formalmente vincular a los ciudadanos?. La cuestión a) refleja un aspecto político; la b) un aspecto económico, y la c) un aspecto jurídico³³⁶. Los dos primeros ya han sido examinados en páginas precedentes.

Este fenómeno social una vez plasmado normativamente deja paso a un fenómeno jurídico, o para hablar con mayor pulcritud, a una *institución* (Vicente Arche). Precisamente este hecho da la razón de por qué el ordenamiento que disciplina esta

333 Sobre todas estas cuestiones resulta enormemente interesante el estudio de JOSÉ LUIS VILLAR PALASÍ, “Fisco *versus* Administración”, pp. 24 a 35.

334 Cfr. FERNANDO SÁINZ DE BUJANDA, *Sistema de Derecho Financiero I. Introducción vol. I*, pp. 23 y 24.

335 “Una de las aspiraciones lógicas del poder tributario consiste en su efectividad. La realización correcta de esto último existe y genera un buen sistema de organización fiscal. Así no sólo se consigue su efectividad normal, sino que se la dota de altura y justificación moral, que a la vez sirve de legitimación y crédito al poder tributario”; cfr. NARCISO AMORÓS, “La función tributaria”, p. 1.238.

336 Cfr. CESARE COSCIANI *Ciencia de la Hacienda*, pp. 27 y 28.

institución se encaja dentro de una ciencia autónoma en oposición a aquellas materias jurídicas que no tienen sujeto singular, que son por ello ciencias informativas (conjunto de conocimientos que se refieren a un objeto pero no a un sujeto)³³⁷.

Esta perspectiva desbanca la tradicional visión que glorificaba al hecho imponible como clave de arco del fenómeno tributario. Y como dentro del hecho imponible se analizaba un elemento subjetivo, el examen de los sujetos tributarios había de arrancar por fuerza del hecho imponible. Sin embargo, esta concepción es ciega ante la exigencia de conectar el presupuesto de hecho tributario con su gestión administrativa, se encastilla en una noción rígida del tributo, siempre en función del hecho imponible, y se le escapan, por último, las jugosas consecuencias jurídicas que implica instrumentar la exacción del hecho imponible en un procedimiento administrativo³³⁸; es decir, que el hecho imponible no sólo se proyecta constitutivamente sobre la obligación tributaria, sino que además, también pone en marcha una amplia panoplia de competencias de unos determinados órganos de la Administración sin cuyo concurso es impensable llevar a término la recaudación tributaria³³⁹. Concluyendo: la tradicional reputación de la institución tributaria como relación obligatoria debe hogaño ser abandonada por inexacta.

Esta institución objeto de nuestra reflexión es la Hacienda Pública en un sentido subjetivo, o si hablamos con mayor precisión, la Administración de la Hacienda Pública, o si se prefiere, la Administración financiera³⁴⁰, o más particularizada, la Administración tributaria. La organización de la Administración financiera fue examinada antiguamente por Sella, Minghetti, Cerboni y Tangorra. Posteriormente descolló el estudio de De Stefani en su *Elementi di amministrazione finanziaria pubblica*, Padua, 1934. Veamos a continuación algunas descripciones de la institución.

³³⁷ Cfr. JAVIER SÁINZ MORENO, *Elementos de Derecho Financiero I*, p. 223.

³³⁸ Cfr. ERNESTO ESEVERRI MARTÍNEZ "Las posiciones subjetivas derivadas de la aplicación del tributo" en *Estudios de Derecho y Hacienda*, *Homenaje a César Albiñana*, p. 847. "Una vez constituida la legalidad financiera que rige la actividad económico-administrativa del estado se precisa la ejecución de la ley financiera por medio de actos administrativos de contenido económico que lleven a cabo prácticamente la legalidad; éste es el objeto de la Administración financiera que se manifiesta por medio de organismos"; cfr. ADOLFO CARRETERO PÉREZ, *Derecho Financiero*, p. 389. El procedimiento financiero difiere del procedimiento administrativo en que no opera con bienes pertenecientes a la Administración, sino con bienes que pertenecen al particular. Por ello, la relación jurídica tributaria se encausa dentro de un *proceso público de fiscalización*. Véase JAVIER SÁINZ MORENO, *Elementos de Derecho Financiero I*, pp. 240 y 241.

³³⁹ Cfr. ERNESTO ESEVERRI MARTÍNEZ, "Las posiciones subjetivas derivadas de la aplicación del tributo" en *Estudios de Derecho y Hacienda, Homenaje a César Albiñana*, p. 862.

³⁴⁰ La locución "Administración de la Hacienda Pública" fue una denominación puesta en circulación por VICENTE ARCHÉ al formular la "teoría ordenamentalista del Derecho financiero". J. MANUEL TEJERIZO LÓPEZ, propone por su parte otra denominación más simple: "Administración financiera"; véase su trabajo "Incidencia de la Constitución en las prerrogativas de la Administración de la Hacienda Pública", en *Hacienda y Constitución*, p. 590.

Para José de Canga Argüelles, Hacienda Pública es el “conjunto de bienes del Estado y la administración de ellos. Esta administración es en la ciencia de la hacienda la que establece las reglas conducentes para fijar los gastos públicos de las Naciones, para sacar de la masa de la riqueza los fondos necesarios para sostenerlos, y para asegurar su exacto cobro y aplicación a los objetos a que se destinan”. En su diccionario María Moliner entiende por Hacienda Pública “conjunto de organismos destinados a la administración de la Hacienda Pública”³⁴¹. El Diccionario Básico Jurídico, habla de la Hacienda Pública como “personificación de la administración fiscal en el estado en cuanto actúa financieramente, obteniendo, gestionando y aplicando los ingresos y ordenando los gastos y pagos públicos”³⁴². F.A. Nigro y Lloyd G. Nigro dicen que “los elementos componentes de la administración financiera son la presupuestación, contabilidad, intervención, administración de compras y suministros, administración tributaria y administración del Tesoro”³⁴³. Javier Sainz Moreno entiende por “Administración financiera del Estado, el servicio público de cobros y pagos que es elevado por la ley a persona jurídica e institución, a sujeto con capacidad jurídica, es decir, que se arranca de un conjunto de derechos y obligaciones, de unas relaciones preexistentes y se monta una institución”³⁴⁴. En particular “entendemos por Administración financiera española al conjunto de órganos administrativos (de la Administración Estatal, Autonómica y Local) que realizan la actividad financiera del Estado, es decir, especialmente los de ingresar y gastar”³⁴⁵.

Como primera aproximación, ya que proporciona una primaria idea general, hemos hecho equivalentes la Hacienda Pública en su sentido subjetivo con la Administración financiera. Sin embargo, será menester para profundizar en la cuestión, matizar sustancialmente esta equivalencia, poniendo de relieve que, independientemente de lo que disponga en el ordenamiento positivo, desde una óptica teórica debe sostenerse un principio de incomunicación entre ambas. En rigor, la Hacienda Pública en sentido subjetivo no es el Ministerio de Hacienda, ni la Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Andalucía; la Hacienda Pública subjetivamente hablando es una galaxia de sujetos públicos habilitados normativamente para exigir los tributos que tengan asignados *ex lege*, para cuyo fin cuentan

³⁴¹ Diccionario de uso del Español, segunda edición, voz “Hacienda Pública”. El Diccionario de la Real Academia de la Lengua en cambio ofrece una descripción objetiva: “Conjunto sistemático de haberes, bienes, rentas, impuestos correspondientes al Estado para satisfacer las necesidades de la nación”. Esta última descripción es desglosada y explicada por JOSÉ LUIS PÉREZ DE AYALA y NARCISO AMORÓS RICA, *Hacienda Pública. Apuntes*, pp. 23-24.

³⁴² *Diccionario Básico Jurídico Comares*, primera edición, p. 165.

³⁴³ Cfr. F. A. NIGRO y LLOYD G. NIGRO, *Administración Pública moderna*, p. 445.

³⁴⁴ Cfr. JAVIER SÁINZ MORENO, *Elementos de Derecho Financiero I. Parte general*, p. 227.

³⁴⁵ Cfr. JAVIER SÁINZ MORENO, *Elementos de Derecho Financiero I. Parte general*, p.245.

con organismos instrumentalmente alumbrados para intervenir en materia de ingresos y gastos. Es decir, el poder ejecutivo se convierte de una parte en Administración Pública sujeta al Derecho Administrativo, y de otra, en instancia que se desenvuelve existencialmente en un vastísimo campo de actuación administrativa, siendo una de sus parcelas la gestión de la exacción tributaria. Por consiguiente, es fuerza mantener que una cosa es la función ideal de exigir tributos, y otra, su instrumentación administrativa en una particular organización. De acuerdo con esta precisión: a) el Estado, la Comunidad Autónoma, o la Entidad Local cuentan con una instancia especialmente apta para la gestión exaccionadora regida por principios y normas propias, y enderezada a unos objetivos específico; b) la organización primaria del Estado, Comunidad Autónoma o Entidades Locales se desglosa en Hacienda y Administración, de suerte que la Hacienda Pública supervisa a la Administración, y la Administración controla a la Hacienda; c) la Hacienda Pública actúa con la garantía del Estado, Comunidad Autónoma o Entidad Local; pero la Administración Pública ha de remitirse a esa Hacienda Pública para nutrirse; d) es posible que una Administración sea deudora de la Hacienda Pública sin que se extinga la obligación por confusión; e) cabe que la compensación de las deudas tributarias del ciudadano sólo tenga lugar con créditos sobre la Hacienda Pública, no sobre la Administración; h) puede establecerse cierta comunicación o incomunicación entre ambos a los efectos que interesen; verbigracia, a efectos de embargabilidad o inembargabilidad³⁴⁶.

Esta cosmogonía jurídico-pública recoge una realidad que está frente a los ciudadanos. Pero que debe situarse en sus justos términos. Queremos decir que, en el panorama jurídico constitucional en que nos hallamos instalados, la tradicional visión corporativista de un *ente cogente* sobre el que gravita todo el fenómeno tributario solicita nuestra meditación.

La visión no corporativista se hace valer del argumento de que el Derecho de la Hacienda Pública no es un Derecho estatutario. Y es cierto que la Hacienda Pública no tiene personalidad jurídica propia; y asimismo, no es menos verdad que los ciudadanos son muchas veces los destinatarios exclusivos de esas normas. Ahora bien:

a) También sabemos que la Hacienda Pública es un miembro de la Administración Pública, que sí tiene personalidad jurídica. Por tanto, los caracteres estatutarios han de predicarse *no* de la Hacienda Pública pero *sí* de la Administración. De hecho el proceso evolutivo de la idea de la personalidad de la

³⁴⁶ Cfr. JAVIER SÁINZ MORENO, *Elementos de Derecho Financiero, I. Parte general*, pp. 252 y 253.

Administración tiene una de sus raíces en el *concepto del Fisco*. “Fisco” en la época del principado romano significaba el conjunto de bienes y derechos que conformaban el patrimonio del Emperador. En la Alta Edad Media el término se refería a los bienes que tenían como titular al monarca en calidad de tal, y por tanto, distinguible de su patrimonio particular; los bienes fiscales por ende no podían ser objeto de libre disponibilidad por el monarca. Quiere decirse que el Fisco es un patrimonio afecto a la institución real, que es cosa distinta de la persona del Rey. De ahí la incipiente personificación del Fisco: el Fisco no perece cuando muere el Rey porque el mismo se desenvuelve como una *persona (vice personae fungetur*, Baldo). Por tanto el Fisco es servido por un grupo de personas, de donde actúa *quasi publica persona* (Cujacio). Sobre esta cuasipersonificación, la doctrina alemana del siglo XVII elabora la teoría de la *Fiskuslehre* en cuya virud el Fisco al escindir-se de la *maiestas* real puede ser demandado procesalmente. Esta teoría fue recogida por el propio Otto Mayer³⁴⁷.

b) En muchos casos los ciudadanos son los destinatarios primarios del ordenamiento tributario; no obstante, por la naturaleza ablatoria de la prestación tributaria, que es ordenada no por normas dispositivas sino *de iure cogente*, no son destinatarios espontáneos. Es decir, que presupuesta la naturalísima predisposición a pretender escapar de la exigible prestación tributaria, la vinculación jurídica implica como condición sin la cual no la mediación de un poder sancionador que dé efectividad a las normas mediante ejecuciones compulsorias, pues como se expresa en el célebre brocardo de Hobbes *auctoritas non veritas facit legem*³⁴⁸. Ésta es la hipótesis de partida: “No cabe sostener que la Administración tributaria y el contribuyente se encuentran en la misma situación, como si de una relación jurídico-privada se tratara” (STC 76/1990 de 26 de abril, FJ 9). Por ello sostener que la piedra angular de una “sociedad democrática avanzada” es el “catálogo de derechos y deberes de los ciudadanos”³⁴⁹ es una afirmación incompleta o parcial: debe añadirse la siguiente coletilla “bajo el control y supervisión de la Administración Pública competente”. Se revela de esta manera una realidad instrumentalizada, esto es, volcada íntegramente en el servicio a una entidad distinta de categoría superior. Hablamos entonces de la relación jurídico orgánica, es decir, la relación que gravita sobre la noción de organización, que lleva aparejada por definición como ya hemos visto un *reparto desigual de calificaciones*. Es ilustrativo recordar que Jhering simbolizaba la actividad jurídica con una espada y una balanza: el Derecho no podría ser el arte de lo justo si no pudiese

347 Cf. JUAN ALFONSO SANTAMARÍA PASTOR *Fundamentos de Derecho Administrativo I*, pp. 829 y 830.

348 Cf. SANTIAGO VARELA DÍAZ “La idea del deber constitucional”, p. 88.

349 Cf. LUIS SÁNCHEZ SERRANO *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional I*, p. 87.

contar con el amparo de la fuerza de la espada. Esta realidad indisputable se agiganta cuando hemos de habérnoslas con las relaciones jurídicas ordenadas por el Derecho Público, que por ser ancilar del interés general, alzaprima las posibilidades de actuación de la Administración.

c) Por último, sabemos que el *análisis funcionalista* es útil en términos escolares o didácticos; pero es cuestión distinta hacer de él basamento de la teoría de la Hacienda Pública. Para empezar, los intentos de definir la función administrativa *in genere* no ha tenido éxito. Pensemos en Adolfo Merkl, Orlando, Jéze, Rolland, Jellinek, Mayer. Además, hay una razón de pura lógica: la función hace el órgano y no al revés. Es decir, una vez identificada una particular parcela del actuar administrativo es menester para que la misma sea fructuosa *institucionalizarla*. Conclusión: debe volverse la vista a los planteamientos orgánicos primigenios.

25. Breve recorrido biográfico por la Administración tributaria contemporánea

De acuerdo con el análisis de Hinrichs el decurso a través de los siglos de la imposición se puede periodificar en cuatro grandes períodos: en primer lugar, la imposición se basó en el gravamen de la actividad agrícola; después se fundamentó en el gravamen sobre el comercio exterior; luego en los tributos sobre el consumo; y por último, en los impuestos sobre la renta. Esta línea evolutiva ha sido explicada con gran solvencia por Musgrave, refundiéndola en dos grandes etapas. En la primigenia etapa siendo como era hegemónico el sector primario de la economía, mientras que por el contrario los establecimientos fabriles y las técnicas contables estaban en pañales, la exacción fiscal se centra en la imposición sobre el producto agrícola y pecuario, el gravamen de ciertas rentas muy particulares, así como sobre la circulación exterior de los bienes. En una etapa históricamente más reciente viene a menos la omnipresencia de la actividad agrícola y pecuaria ante el arrollador ímpetu de la economía industrial y de los servicios, expandiéndose la organización empresarial; la moneda marca el flujo de la actividad económica; se expanden las técnicas contables. Toda esta acumulación de acontecimientos va a dar pie al advenimiento de un impuesto global y sintético sobre la renta.

Dejando arrumbados otros aspectos conexos, esta nueva realidad económico-financiera va a alumbrar acuciantes problemas administrativos porque va a suponer junto a una mucho mayor complejidad de los institutos tributarios un imparable proceso de especialización y tecnificación de la Administración tributaria. Repárese en que el crecimiento de la Administración tributaria no va a ser ni muchísimo menos proporcional al crecimiento del número de contribuyentes; y además, la

Administración también va a tener que emplearse a fondo porque como derivación del ensanchamiento de los fines perseguidos con la imposición (ya no exclusivamente recaudatoria), va a ir perdiendo su faz “neutral” para devenir en el instrumento axial de la denominada “*discriminación legal*”. Y para tal menester la exacción analítica va a dejar la vez a la exacción *sintética*, lo cual va a imponer indeclinablemente un conocimiento universal de los contribuyentes, conocimiento universal que reclama una interdependencia entre los distintos servicios de la Administración³⁵⁰.

Ahora bien, grueso error sería creer que esta evolución tan sintéticamente expuesta ha sido lineal. No. En los orígenes de la Hacienda Pública contemporánea confluyeron dos políticas tributarias contradistintas: una se cimentaba en la *imposición personal* (sistema inglés); otra en la *imposición real* (sistema francés o latino). El primer grupo grava la *renta*; el segundo el *producto*. La diferencia es tan notable que se ha dicho que esta dualidad de sistemas impositivos dio cuerpo a *dos civilizaciones* fiscales distintas³⁵¹, aunque el devenir de los años han terminado por encauzar el sistema latino hacia el sistema personal sobre la renta.

La imposición de estilo latino sobre el producto se encaja dentro del molde de una economía de producción rural (agrícola y pecuaria), poco urbanizada y con una potencia industrial exigua. La imposición sobre el producto fue el primer sistema fiscal de una triunfante burguesía, que creyendo a pies juntillas que los gastos públicos tenían carácter improductivo, abogaba por el mantenimiento de un esfuerzo fiscal necesariamente muy liviano. Obvio será entender bajo estas premisas la decrepitud del sistema tributario latino ante el avasallador progreso del capitalismo industrial.

Los rasgos principales del sistema de imposición latino serán analizados al pasar revista a los arranques de la imposición real contemporánea en España en el estudio que haremos más adelante de las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario. En este punto de la investigación lo que importa es reflexionar sobre las deficiencias que hicieron que fuera preterido para alzarse una civilización fiscal única: la civilización fiscal de la imposición personal sobre la renta. Estas deficiencias fueron³⁵²:

a) El sistema de imposición real engendró tantas y tan importantes incoherencias que podríamos llegar al extremo de preguntarnos *¿realmente estamos hablando de un sistema?* No había plan general para la imposición de producto; la heterogeneidad

350 Cfr. JUAN LÓPEZ MARTÍN “Nuevas relaciones entre la Administración tributaria y los administrados. Repercusiones jurídico-dogmáticas”, p. 72.

351 Cfr. ISABEL ENCABO RODRÍGUEZ “Sistemas fiscales” en *Manual de Hacienda Pública Tomo I*, p.605.

352 Véase el fundametal estudio de ENRIQUE FUENTES QUINTANA en el capítulo 4 “El estilo tributario latino: características principales y problemas de su reforma” de *Las Reformas tributarias en España. Teoría, historia y propuestas*, pp. 396-401.

era la nota dominante ya que hasta los rendimientos de la misma naturaleza se estimaban disímilmente, o eran objeto de exacción según unos tipos de gravamen dispares. Y mientras que algunos rendimientos sufrían la doble imposición, otros rendimiento se escabullían del gravamen. Resultado: los árboles no dejaban ver el bosque.

b) La nota de la *apersonalidad* colocó al contribuyente en una posición muy secundaria. Se entiende por ello que la identificación del sujeto pasivo provocara en no pocas ocasiones errores casi imposibles de orillar; de hecho en muchas ocasiones el contribuyente era un ser anónimo.

c) El principio *locus rei sitae* es sin duda muy práctico para el gravamen sobre los bienes inmuebles. Pero cuando tiene que vérselas con la riqueza mobiliaria los problemas que acarrear los puntos de conexión suelen ser arduos, manifestándose el problema de la doble imposición.

d) La exacción de conformidad con el gravamen de los *rendimientos medios basado en signos externos* sólo fue relativamente provechosa en un estado primario del desarrollo económico con una agricultura desnuda de capital y una industria insignificante. Y además, como no es posible el cálculo de los rendimientos medios en la actividad industrial y de servicios, el sistema de imposición real se va a anquilosar en proporción geométrica en contraste con el desarrollo en proporción aritmética de la actividad económica.

e) Por último, no es necesario extenderse para comprender que el predicado principio de *proporcionalidad* del sistema real es un sinsentido dentro de un Estado Social y Democrático de Derecho cuya médula es la redistribución equitativa de la riqueza.

El primado de la civilización fiscal de la imposición personal en los países más desarrollados muestra a las claras que es el sistema fiscal teóricamente más evolucionado, cuyos caracteres son: a) por lo que hace a los impuestos *directos*: la desaparición del sistema de imposición cedular; el protagonismo de la imposición global, sintética y progresiva sobre la renta de las personas físicas; la inclusión dentro de la renta gravable de los incrementos de patrimonio; aparición de impuestos generales, progresivos y personales sobre el patrimonio neto; b) por lo que hace a los impuestos *indirectos*: se sustituyen los impuestos sobre las ventas plurifásicos y acumulativos; se racionalizan los impuestos sobre el tráfico o circulación de los patrimonios; reducción o eliminación de los impuestos interiores sobre consumos específicos; reducción de los impuestos aduaneros³⁵³.

³⁵³ Cfr. JOSÉ LUIS PÉREZ DE AYALA y ANDRÉS AMORÓS RICA *Hacienda Pública. Apuntes*, p. 193.

La impronta que ha dejado la expansión de la imposición personal en la Administración tributaria ha sido profundísima. Como derivación del colosal ensanchamiento de la vertiente social del Estado, promotor de los llamados “derechos de tercera generación” fundados en una dación prestadora de bienes y servicios, se ha abierto una abrupta línea fronteriza entre dicha acción prestadora de servicios y aquella otra acción administrativa que es necesaria para suministrar energía sustentante a la anterior, es decir, la acción administrativa tributaria. Y esta acción administrativa tributaria ha ido logrando un espectacular recrecimiento de la base tributaria tanto nominal como material. He aquí el fenómeno de la *panfiscalización* o “imposición de masas” (Tipke).

Este fenómeno se va a manifestar primariamente en el *principio de colaboración* entre el ciudadano, administrado o contribuyente y la Administración tributaria. En el sistema latino el contribuyente no tenía más deber fiscal que pagar las deudas tributarias debidas. Este acercamiento simple y episódico a la Administración hacía aparecer al contribuyente únicamente el fase final del complejo procedimiento exaccionador; no podía haber como es natural ningún tipo de comportamiento colaborativo en dicho proceso. Con el sistema personal de imposición la realidad exaccionadora desde el punto de vista de la gestión tributaria da un giro copernicano. Se instala el *principio de colaboración*. En España operó primeramente como principio de colaboración social, la Ley de 26 de diciembre de 1957 generalizó las evaluaciones globales y los convenios con el contribuyente. La Ley General Tributaria lo recoge, y la Ley de 11 de junio de 1964 lo extiende. Sin embargo, tal sistema conllevaba notables imperfecciones técnicas; para empezar, la misma expresión “base global” era desafortunada (F. Sainz de Bujanda), y su carácter contractual se daba de bruces con el origen *ex lege* de la obligación tributaria³⁵⁴, no es extraño por ello que fuera paulatinamente desechado (Decreto Ley de 3 de marzo de 1966 y Ley 34/1980 de 21 de junio).

El fracaso de la colaboración social dejó expedito el camino a la colaboración individual. Esta forma colaborativa fue resultado indefectible del tránsito de un sistema tributario de producto a un sistema tributario de renta. El expediente de las detracciones anticipadas va a robustecer los vínculos jurídicos entre la Administración y los ciudadanos, brotando nuevos derechos y obligaciones que proporcionan un nuevo cariz a las relaciones tributarias principalmente a través de dos hechos decisivos: a) la periodificación de la relación tributaria; b) la institucionalización de una

³⁵⁴ Cfr. JUAN LÓPEZ MARTÍN “Nuevas relaciones entre la Administración tributaria y los administrados. Repercusiones jurídico-dogmáticas”, p. 58.

nueva figura: el retenedor como sujeto colaborador de la Administración, completada más tarde con la técnica de la repercusión legal u obligatoria³⁵⁵.

A partir de estos hechos, la galopante masificación tributaria se va a encauzar a través de una masificación individualizada, que por su inevitable efecto uniformador lleva aparejado un *enturbiamiento* administrativo, jurídico y social³⁵⁶.

Esta masificación tributaria individualizada se ha expresado mediante la denominada *privatización de la gestión tributaria*. Comúnmente el procedimiento de liquidación tradicional se estructuraba en cuatro fases: iniciación, liquidación provisional, comprobación y liquidación definitiva. Las funciones liquidadoras (gestión) y las inspectoras se escindían netamente. Sin embargo este estado de cosas se va a alterar fundamentalmente por dos causas: la generalización de las *autoliquidaciones* y la progresiva *asunción de funciones liquidadoras por la Inspección*. En la autoliquidación no existe un acto administrativo de liquidación; el contribuyente manifiesta su voluntad mediante una declaración-liquidación. Consiguientemente, la Administración no lleva a término ningún acto de liquidación; simplemente realiza una actividad de caja; ha desaparecido la liquidación provisional de los tributos. La autoliquidación no es en el fondo sino el resultado de encomendar a los contribuyentes la confección de unas tareas que sin rebozo la Administración no puede atender cumplidamente por falta de medios. De otra lado, la Inspección se ha arrogado funciones típicamente liquidadoras como la calificación, determinación de la base, tipos y cuotas. Consecuencia: el cometido central de la Administración va a ser el comprobador, típico hasta entonces de la Inspección³⁵⁷.

Esta privatización de la gestión tributaria desde luego no instala al ciudadano, aunque una interpretación optimista en demasía de la Constitución sostenga lo contrario, en un estatus de *par conditio* con la Administración tributaria. Se ha explicado que el interés primario de la Administración tributaria es el interés recaudatorio que tiende a colocar al afán de allegar recursos por encima de cualquier otro tipo de consideración. Ahora bien: es cierto que la dicotomía entre el interés público (que sería siempre el interés fiscal) y el privado es capciosa: lo que realmente existe es un interés común. La STC 62/1983 de 11 de julio lo condensó muy acertadamente: “Los intereses comunes son aquellos cuya satisfacción es la forma de satisfacer en interés de todos y cada uno de los que componen la sociedad, por lo que puede afir-

³⁵⁵ Cfr. JUAN LÓPEZ MARTÍN “Nuevas relaciones entre la Administración tributaria y los administrados. Repercusiones jurídico-dogmáticas”, p. 60.

³⁵⁶ Cfr. LUIS MARÍA CAZORLA PRIETO *Las llamadas liquidaciones paralelas en el IRPF*, pp. 33 y siguientes.

³⁵⁷ Cfr. JOSÉ JUAN FERREIRO LAPATZA “La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativos”, pp. 82-84.

marse que cuando un miembro de la sociedad defiende un interés común, sostiene simultáneamente un interés personal, o si se quiere desde otra perspectiva, que la única forma de defender el interés personal es sostener el interés común”. Desde tal perspectiva alcanza plena intelegibilidad el artículo 31.3 de la Constitución cuando proclama un sistema tributario justo. Es claro que tal justicia tributaria sólo puede ser pensada sobre los fundamentos de un sistema de principios y normas garantistas de los derechos de los ciudadanos. Por ello, se ha afirmado con razón que el interés fiscal como interés primario no existe en nuestra Constitución, el interés primario es la *garantía de los derechos*³⁵⁸.

Pero como hemos visto, la noción de interés común confunde lo público y lo privado; por tanto el fondo del problema no es situar el interés de la ciudadanía o de la Administración en una misma órbita, sino cómo dar encarnadura, salvaguardar, el interés común. He aquí el nudo gordiano del tema. No parece difícil de entender que *una sólo* instancia hace más operativa esa salvaguarda. Nuestra Constitución dice que la Administración sirve objetivamente a los intereses generales. Desde un punto de vista técnico-jurídico esa encomienda tiene que articularse a través de un plus de protección depositado en facultades administrativas exorbitantes, que necesariamente debe dar pujanza al interés de la recaudación. Otra cosa es pura utopía.

Obviamente un Estado de Derecho tiene que tronar contra el abuso y empleo torcicero de las formidables facultades de la Administración de forma que se arrolle el intangible estatuto de los derechos de los ciudadanos en cuanto contribuyentes. Por ello, todo robustecimiento de las instancias revisoras se revela imprescindible. Una vez más la solución está en el punto intermedio³⁵⁹. García de Enterría en feliz expresión habló de “privilegios en más y en menos de la Administración Pública”, es decir, la Administración no es un sujeto de Derecho privilegiado porque está rodeado de principios expresivos de *garantías constitucionales*; tales como: la declaración constitucional de sometimiento de la Administración al Derecho (ex artículo 103.1); el principio de reserva de ley (atribuye al poder legislativo las principales decisiones sobre la actividad financiera), y el principio de generalidad tributaria y de capacidad económica que destierra la confiscatoriedad. Asimismo, está vinculada por principios garantistas de derecho ordinario; así: la configuración excepcional de la responsabilidad solidaria, la tasación pericial contradictoria, la reducción de los plazos de prescripción extintiva o la carga de la prueba exigida a la Administración Pública en relación con los elementos básicos de la obligación tributaria³⁶⁰.

³⁵⁸ Cf. ÁNGEL AGUALLO AVILÉS “Interés fiscal y estatuto del contribuyente”, p. 595.

³⁵⁹ Cf. ÁNGEL AGUALLO AVILÉS “Interés fiscal y estatuto del contribuyente”, p. 598.

³⁶⁰ Cf. RAFAEL CALVO ORTEGA *Curso Financiero I. Derecho Tributario. Parte General*, pp. 50-51.

SECCIÓN TERCERA.

TRATAMIENTO CIENTÍFICO DEL PROBLEMA Y FUENTES DE CONOCIMIENTO

XIX.

LA PERSPECTIVA SUBJETIVA COMO QUID JURIS EN EL SABER CIENTÍFICO DEL FENÓMENO FINANCIERO: EL PERSPECTIVISMO

“La meditación sobre un tema cualquiera, cuando es ella positiva y auténtica, aleja inevitablemente al meditador de la opinión recibida o ambiente, de lo que con más graves razones que cuanto ahora supongan ustedes merece llamarse “opinión pública” o “vulgaridad”. Todo esfuerzo intelectual que lo sea en rigor nos aleja solitarios de la costa común, y por rutas recónditas que precisamente descubre nuestro esfuerzo nos conduce a lugares repuestos, nos sitúa sobre pensamientos insólitos. Son estos el resultado de nuestra meditación”.

JOSÉ ORTEGA Y GASSET

26. Acotamiento gnoseológico

Todo saber humano es un saber del porqué de las cosas. Hablar de conocimiento es referirse a un *porqué sabido*. Por ello, su contenido está empapado de un repertorio de preguntas que permiten mediante la acción de *colegir* que el pensamiento humano pueda aprehender las cosas como *algo* que forma parte del mundo de los fenómenos³⁶¹.

³⁶¹ Cfr. XAVIER ZUBIRI, *Naturaleza, Historia Dios*, pp. 106 y siguientes.

Pues bien, el fenómeno financiero, como cualquier otro fenómeno, dispara numerosas inquisitivas preguntas. Brota de entre ellas la que inquiere sobre la organización más idónea para que la actividad financiera sea lo más plenamente eficiente posible³⁶². Tal es el *quid juris* de nuestra averiguación.

Por tal razón el método que seguimos es el de un *Derecho de personas*, esto es, referido al sujeto en contraste al Derecho de las cosas, que versa sobre el objeto³⁶³. Basándonos en la cualidad intrínsecamente dual de toda relación jurídica, en la particular relación tributaria la *posición influyente* la tiene un ramal de la Administración Pública denominada Administración tributaria. Desde esta óptica la subjetividad aparece como estricta *actualidad* que da noticia de quién es sujeto de tal o cuál relación jurídico tributaria³⁶⁴.

Esta subjetividad no está gobernada por leyes físicas sino por una *acción vital*. De ahí que se haya apuntado que la causalidad funciona como una *dependencia funcional* tanto de modo estructural como evolutivo, en el contexto de un proceso continuo e irreplicable³⁶⁵, de modo que las Ciencias Sociales a diferencia de las Ciencias de la Naturaleza no pueden eliminar el “aquí” y el “ahora”. Ahora bien, el conocimiento del *quae numero, pondere et mesura consistunt* es perturbado por la interrelación que existe entre el observador y lo observado³⁶⁶.

El momento de la subjetividad que reclama nuestra atención no es el nomogénico sino el *aplicativo* de la norma, es decir, nos interesan básicamente las llamadas *reglas secundarias de adjudicación*, que son las que ordenan el proceso aplicativo de las normas imponiendo derechos y obligaciones directas (reglas primarias). Tradicionalmente se ha reputado a la operación de la aplicación de la norma como un silogismo, en particular como un silogismo de la primera figura. El problema radica en descubrir con autenticidad las premisas, tanto la mayor como la menor. Es la tarea de la *subsunción*³⁶⁷. Sin embargo la realidad no es lógico-formal de manera químicamente pura ya que sobre ella operan asimismo apreciaciones valorativas a través de una especie de “deducción amplificadora”³⁶⁸.

³⁶² Cf. FERNANDO SÁINZ DE BUJANDA *Sistema de Derecho Financiero I, Introducción Volumen I, Actividad financiera. Ciencia Financiera y Derecho Financiero*, p. 162.

³⁶³ Cf. JAVIER SÁINZ MORENO *Elementos de Derecho Financiero I*, p. 229, y también *Definición dialéctica del Derecho*, pp. 97-101.

³⁶⁴ Cf. JAIME GUASP *Derecho*, pp. 129-131.

³⁶⁵ Cf. ENRIQUE GÓMEZ ARBOLEYA *Estudios de Teoría de la Sociedad y el Estado*, pp. 641-643 y en particular todo el capítulo rotulado “Sociología, escuela de Humanismo”.

³⁶⁶ Cf. FRANCESCO CARNELUTTI *Cómo nace el Derecho*, p. 39.

³⁶⁷ Cf. JOSÉ MARÍA RODRÍGUEZ PANIAGUA *Métodos para el conocimiento del Derecho*, pp. 35-37.

³⁶⁸ Cf. MIGUEL REALE *Introducción al Derecho*, p. 252.

Esta perspectiva subjetiva cimentada en la aplicación de la norma nos pone delante de la plenitud existencial del Derecho. De ahí que nuestra averiguación no pretenda proporcionar una simple comprensión del fenómeno de la Administración tributaria³⁶⁹. Arrancando de una *epistema* ordenadora de los distintos hechos sociales, económicos, políticos e históricos del mundo financiero según sus conexiones causales, debe concluirse con una ciencia decisional y operante³⁷⁰, pues en última instancia la experiencia jurídica *es y deber ser al mismo tiempo*, es decir, *es en cuanto debe ser*³⁷¹.

27. Positivismo, pragmatismo e historicismo

Creemos que este planteamiento tan sucintamente expuesto es suficiente para el objetivo de parar mientes en la utilidad del perspectivismo o conocimiento dinámico del Derecho. El perspectivismo exige examinar: a) el positivismo; b) el pragmatismo; y c) el historicismo. Veámoslo.

a) *El positivismo.*

Es cierto que la esencia del método jurídico subyace sobre un sustrato lógico-abstracto. Un Estado de Derecho repudia lo que Joseph Raz llamó “sistema de absoluta discreción”, es decir, aquel sistema en el que los órganos aplicadores de las normas no estuviesen ligados forzosamente a los mandatos normativos, de suerte que estuviesen habilitados para actuar en Derecho aplicando en cada caso, según sus méritos, de modo discrecional la norma que fuese pensada como más justa.

Parece evidente desde luego que toda teoría del sistema jurídico debe apoyarse en la norma jurídica. El Derecho constituye un sistema precisamente porque es el producto de la actividad de un legislador racional. Sobre esta fundamental cuestión dejó páginas esclarecedoras Joseph Raz en su *The Concept of a Legal System*.

Vemos por tanto que el método lógico-abstracto tiene una función insustituible, pues dado que el Derecho es centralmente norma, los razonamientos lógicos son los más idóneos para desentrañar el significado de las normas³⁷².

369 “El jurista no es un contemplativo o un filósofo que busca solamente un saber de comprensión, sino también un *saber hacer*, es decir, una abstracción como método de transición para la vuelta a lo concreto en el caso singular. Par el jurista el saber o el comprender es el saber hacer y no hay otra razón en sus construcciones y por ello mismo llama sin complejos a la puerta de otros métodos para proporcionarse ese saber abstracto o sistemático que necesita”; cfr. JOSÉ LUIS VILLAR PALASÍ, *La interpretación y los apogemas jurídicos a la luz del nuevo Título Preliminar del Código Civil*, p. 57.

370 Cfr. JOSÉ LUIS VILLAR PALASÍ, “Una visión tópica de la tópica”, pp. 631-633.

371 Cfr. MIGUEL REALE *Introducción al Derecho*, p. 253.

372 Cfr. FERNANDO SÁINZ DE BUJANDA *Sistema de Derecho Financiero I, Introducción. Volumen I, Actividad financiera. Ciencia Financiera y Derecho Financiero*, pág. 384.

El casi inabordable panorama normativo puede parcelarse en: *conjunto normativo*, que equivale a una rama del Derecho o disciplina jurídica; por ejemplo Derecho Tributario; *subconjunto normativo*, sector de ese conjunto; por ejemplo Derecho Administrativo Tributario; *grupo normativo*, que inserta todas las reglas jurídicas, independientemente de su rango normativo, que confluyen en la ordenación del caso abstracto; y por último la *clase normativa*, que abarca al conjunto de grupos normativos que incluyen las normas precisas para regular un supuesto de hecho abstracto con todas sus conexiones³⁷³.

b) *El pragmatismo.*

Ahora bien, “el Derecho no es sólo Derecho Positivo”³⁷⁴, y en consecuencia, el extremado positivismo lleva aparejado un conceptualismo que confunde al ser con la idea, la naturaleza de las cosas con los conceptos. Este punto de vista intelectualista pasa por alto que para dar a cada uno lo suyo es menester un *conocimiento práctico* (lo que los romanos llamaban “prudencia del Derecho”), que no es sino una disposición de la razón práctica también conocida como *sabiduría*³⁷⁵. Esta sabiduría ha de proyectarse sobre los denominados por Luis Recasens Siches *valores de la prudencia*. Tales valores son: *la adecuación a la índole del problema planteado; la congruencia histórica; la viabilidad o practicabilidad de la norma; la ponderación y estimación de los efectos ulteriores que en el inmediato porvenir pueden descansar las normas; la armonía entre un anhelo de progreso y la conciencia de hasta dónde lleguen efectivamente las posibilidades reales; el espíritu de armonía o de transacción entre los varios intereses contrapuestos; la legitimidad de los medios empleados para la consecución de fines justos; el esfuerzo por dar satisfacción a la mayor cantidad posible de intereses legítimos con el mínimo de malgasto o despilfarro y con el mínimo de fricción; y por último el respeto a las expectativas concebidas por trabajos y esfuerzos hechos*³⁷⁶.

Esta concepción *sustancialista* y no formal del Derecho encuentra su norte en los principios generales del Derecho; y en el concreto mundo de la actividad financiera esta verdad se agiganta porque: en primer lugar, es harto dificultoso aplicar el método exegético por la fragmentaria codificación de las normas financieras; y en segun-

373 Esta clasificación se debe a JOSÉ LUIS VILLAR PALASÍ, *La interpretación y los apogemas jurídicos a la luz del nuevo título preliminar de Código Civil*, pp. 56-57.

374 Cf. FERNANDO SÁINZ DE BUJANDA *Sistema de Derecho Financiero I, Introducción. Vol I. Actividad Financiera. Ciencia Financiera y Derecho Financiero*, p. 384.

375 Cf. LUIS CÓRRAL GUERRERO “Derecho Financiero y Derecho Natural” en *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a César Albiñana García Quintana Tomo I*, p. 451.

376 Cf. *Introducción al Estudio del Derecho*, pp. 256-257.

do lugar, porque ha tenido lugar una formidable dilatación de las competencias normativas de la Administración³⁷⁷.

Pero sobre estos datos existe una realidad más profunda, a saber: que las leyes financieras en general y tributarias en particular no son simples revestimientos formales de decisiones fundadas únicamente en criterios técnicos o económicos, pues en tal caso las leyes financieras serían unas “leyes medidas”, esto es, simples resoluciones técnicas bajo la *veste* de regla de Derecho³⁷⁸. Consecuencia: se escarparían los valores y principios que recubren al fenómeno financiero, en especial el valor justicia.

El pragmatismo en Derecho se conoce como la *lógica de lo razonable*. La lógica de lo razonable ha de utilizarse como *esquema de criterio* que permita justificar que una determinada interpretación sea más adecuada que otra³⁷⁹, lo cual presupuesto el carácter imperfecto e incompleto del sistema normativo es una *circunstancia afortunada* y una *garantía adicional* porque mantiene abierto indefinidamente el portillo de la *esperanza de soluciones mejores y más justas*³⁸⁰.

El *logos* de lo razonable tiene una raíz argumentativa que pone en marcha todos las facultades intelectivas humanas: explicativa, demostrativa, deliberativa y crítica; en una palabra, es dar razón de las cosas. El más reputado cultor de la lógica de lo razonable, Luis Recasens Siches, condensó su contenido en siete puntos: primero, está condicionada por la concreta realidad circundante; segundo, está cargada de valores y principios (es decir, es estimativa); tercero, el juicio de valor que conlleva se refiere a una realidad humana determinada y real; cuarto, sobre el juicio de valor se establecen las finalidades u objetivos; quinto, la formulación de los objetivos no obstante apoyarse en un juicio de valor también se fundamenta en la realidad social concreta; sexto, la lógica de lo razonable está gobernada por el principio de congruencia o adecuación entre la realidad social y los valores, los valores y los fines, los objetivos y la realidad social concreta, y entre los objetivos y los medios según la adecuación de los medios a los fines, la corrección ética de los medios y la eficacia de los medios; y séptima, la lógica de lo razonable se guía por la experiencia de la vida humana presente y pretérita³⁸¹.

377 Cfr. JUAN MARTÍN QUERALT “La Constitución Española y el Derecho Tributario”, pp. 114-115.

378 Cfr. CARLOS PALAO TABOADA *Derecho Financiero y Tributario I*, p. 21.

379 Cfr. MANUEL ATIENZA “Sobre lo razonable en Derecho”, p. 109.

380 Cfr. TOMÁS RAMÓN FERNÁNDEZ “¿Debe la Administración actuar racional y razonablemente?”, p. 400.

381 Cfr. LUIS RECASENS SICHES *Introducción al Estudio del Derecho*, pp. 258-259.

c) *Historicismo.*

La última característica que acabamos de apuntar de la lógica de lo razonable nos ha emplazado ante el saber histórico. Si para tener ciencia de las cosas debe entrelazarse la *razón* con la *empiría*, ningún saber como el histórico permite alcanzar este conocimiento totalizador.

La vida humana tanto en proyección individual como colectiva es *estructura en el devenir*. Este devenir hace que la interacción de los seres y las cosas esté en continuo desplazamiento. De ahí el inapreciable carácter heurístico del saber histórico.

X.

FUENTES DE CONOCIMIENTO

- ADAME MARTÍNEZ FRANCISCO (1997) “Autonomía financiera y corresponsabilidad fiscal en el modelo de financiación de las Comunidades Autónomas para el quinquenio 1997–2001” *Palau 14 Revista Valenciana de Hacienda Pública* número 28 (enero–abril), pp. 43–70. Valencia.
- AGUALLO AVILÉS ÁNGEL (1993) “Interés fiscal y estatuto del contribuyente” *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* número 80 (octubre–diciembre), pp. 571–599. Madrid.
- ALBIÑANA GARCÍA–QUINTANA CÉSAR (1974) “Apariencia y realidad del sistema tributario español”, *Revista de Economía Política* (Instituto de Estudios Políticos), número 66 (enero–abril), pp. 7–46. Madrid.
- ALBIÑANA GARCÍA–QUINTANA CÉSAR (1978) “Aproximación a una teoría de las reformas tributarias españolas”, *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* número 19 (julio–septiembre), pp. 461–476. Madrid.
- ALBIÑANA GARCÍA–QUINTANA CÉSAR (1979) “Las Haciendas Regionales: condiciones y objetivos”, *Revista de Estudios Regionales* número 4 (julio–diciembre), Universidades de Andalucía, pp. 141–159. Málaga.
- ALBIÑANA GARCÍA–QUINTANA CÉSAR (1979–1980) “La financiación de las Comunidades Autónomas Vasca y Catalana”, *Revista del Departamento de Derecho Político de la UNED* número 5. Madrid.
- ALEMANY Y SÁNCHEZ DE LEÓN LUIS FERNANDO (1974) “Gestión de los tributos y relación jurídica tributaria en el Derecho español”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Volumen XXIV, número 114, (noviembre– diciembre) pp. 1625–1657. Madrid.
- ALONSO LUIS ENRIQUE y CONDE FERNANDO (1996) “Las paradojas de la globalización: la crisis del estado del bienestar y las regiones vulnerables”, *Revista de Estudios Regionales*, Universidades de Andalucía, número 44 (enero–abril), pp. 87–124.

- ÁLVAREZ-BUYLLA ORTEGA ADOLFO (1990) “La inspección tributaria autonómica en el ámbito de la ley 30/1983 de cesión de tributos del estado a las Comunidades Autónomas” *Alcabala Revista de Hacienda Pública de Andalucía* número 1/1990, Consejería de Hacienda y Planificación, Dirección General de Tributos e Inspección Tributaria, pp. 225–240. Sevilla.
- AMATUCCI ANDREA (1984) “Teoría de la Ley Tributaria”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Editorial de Derecho Financiero, Volumen XXXIV, número 169 (enero–febrero) pp. 39–67. Madrid.
- AMORÓS NARCISO (1975) “La Función tributaria”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Editorial de Derecho Privado, Volumen XXV, número 120 (noviembre–diciembre) pp. 1231–1253. Madrid.
- ÁLVAREZ RICO MANUEL (1986) *Principios constitucionales de organización de las Administraciones Públicas*, Instituto de Estudios de Administración Local. Madrid.
- ARAGÓN MANUEL (1987) “Comentario al artículo 34 del Estatuto de Autonomía de Andalucía” *Comentarios al Estatuto de Autonomía de Andalucía dirigido por Santiago Muñoz Machado*, Ministerio de Administraciones Públicas. Instituto de Estudios de la Administración Local. Madrid, pp. 598–604.
- ARAGÓN MANUEL (1988) “La eficacia jurídica del principio democrático”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, número 24 (septiembre–diciembre), pp. 9–45. Madrid.
- ARENILLA SÁEZ MANUEL (1999) “Las relaciones entre poder y territorio en la vertebración del Estado”, *El funcionamiento del Estado Autonomico* segunda edición, Instituto Nacional de Administración Pública. Madrid, pp. 87–125.
- ARGANDOÑA RÁMIZ (1993) “¿Qué es la economía?” *Gran Enciclopedia de la Economía de Expansión*, Ediciones Orbis, pp. 5–24. Madrid.
- ARGULLOL MURGADAS ENRIQUE (1979) “Organización administrativa de las Comunidades Autónomas”, *Documentación Administrativa*, número 182 (abril–junio) pp. 27–65. Madrid.
- ARGULLOL MURGADAS ENRIQUE (1991) “La Administración de las Comunidades Autónomas”, *Estudios sobre la Constitución Española. Homenaje a Eduardo García de Enterría*, Volumen IV, Editorial Civitas, pp. 3449–3518. Madrid.
- ARIAS VELASCO JOSÉ (2001) “Sobre la posible inconstitucionalidad de la normativa reguladora de la Agencia Tributaria” *Revista Impuestos*, Editorial La Ley número II/2001, pp. 521–564. Madrid.
- ARISTÓTELES (2000) *Ética Nicomáquea* (traducción y notas de Julio Pallí Bonet; introducción T. Martínez Manzano), Editorial Gredos. Madrid.
- ARSUAGA NAVASQUÉS JUAN JOSÉ (1979) “La Ley General Tributaria en la Constitución”, *Hacienda y Constitución*, Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.
- ASOREY RUBEN O. (1990) “El principio de seguridad jurídica en el Derecho Tributario”, *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, número 66 (abril–junio) pp. 161–191. Madrid.
- ATIENZA MANUEL (1989) “Sobre lo razonable en el Derecho”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, número 27 (septiembre–diciembre) pp. 93–110. Madrid.
- ATKINSON ANTHONY B. Y STIGLITZ JOSEPH (1988) *Lecciones sobre Economía pública* (“Lectures on public economics”; prólogo y traducción de Francisco Domínguez del Brío), Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.

- AYALA FRANCISCO (1984) *Tratado de Sociología*, Ed. Espasa Calpe. Madrid.
- BAENA DEL ALCÁZAR MARIANO (1985) *Curso de Ciencia de la Administración*, Volumen I, Ed. Tecnos. Madrid.
- BAENA DEL ALCÁZAR MARIANO (1991) "Competencias, funciones y potestades en el ordenamiento jurídico español", *Estudios sobre la Constitución Española. Homenaje a Eduardo García de Enterría*, Volumen III, Ed. Civitas, pp. 2453-2465. Madrid.
- BALAGUER CALLEJÓN FRANCISCO (1993) "Administración única y Estado Autonómico" en *Administración única*, Jornadas de septiembre de 1992 en la Escuela Gallega de Administración Pública, Junta de Galicia, pp. 43-52 Santiago de Compostela.
- BANACLOCHE PÉREZ JULIO (1974) "Reorganización de la Administración Tributaria", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Volumen XXIV, número 114 (noviembre-diciembre) pp. 1569-1615. Madrid.
- BAÑÓN RAFAEL y CARRILLO ERNESTO (1997) *La Nueva Administración Pública*, Ed. Alianza Universal, Textos. Madrid.
- BARCELONA LLOP JAVIER (1991) "Principio de legalidad y organización administrativa (Gobierno, Administración, Ley y reserva de Ley en el artículo 103,2 de la Constitución" en *Estudios sobre la Constitución española. Homenaje a Eduardo García de Enterría Volumen III*, Editorial Civitas, pp. 2357-2452. Madrid.
- BARNES VÁZQUEZ JAVIER (1988) "Descentralización y desconcentración en Andalucía", *Documentación Administrativa* 214 (abril-junio) pp. 93-135. Madrid.
- BARNEZ VÁZQUEZ JAVIER (2000) "Una reflexión introductoria sobre el Derecho Administrativo y la Administración Pública de la Sociedad de la Información y el Conocimiento", *Revista Andaluza de Administración Pública* número 40 (octubre-noviembre-diciembre) pp. 25-76. Sevilla.
- BASILE SILVIO (1981) "Los valores superiores, los principios fundamentales y los derechos y libertades públicas" en Alberto Predieri y Eduardo García de Enterría (dirección) *La Constitución Española de 1978. Estudio sistemático*, Editorial Civitas, pp. 263-315. Madrid.
- BASSOLS COMA MANUEL y SERRANO ALBERCA JOSÉ MANUEL (1982) "El artículo 149 de la Constitución en relación con el artículo 150.2: análisis de la delegación en materia de las competencias estatales exclusivas", *Revista de Administración Pública* número 97 (enero-abril), Centro de Estudios Constitucionales, pp. 31-71. Madrid.
- BASSOLS COMA MANUEL "Los órganos ejecutivos de las Comunidades Autónomas: Presidencia y Consejo de Gobierno" *Revista Española de Derecho Administrativo* número 40-41 (enero-marzo), pp. 87-108. Madrid.
- BENEYTO JUAN (1980) *Las Autonomías. El poder regional en España*, editorial Siglo XXI. Madrid.
- BERLIRI LUIGI VITTORIO (1986) *El Impuesto Justo. Apuntes sobre un sistema jurídico de la contribución pública. Esbozo de una reforma orgánica de la Hacienda ordinaria* ("La giusta imposta", primera edición 1945; prólogo Luigi Einaudi, presentación Carlos Solchaga, traductor Fernando Vicente Arche Domingo), Instituto Estudios Fiscales. Madrid.
- BERTALANFFY VON LUDWIG (1986) *Perspectivas en la Teoría General de los Sistemas. Estudios científicos-filosóficos* ("Perspectives on General System Theory. Scietific-Philosophical studies"; traductor Antonio Santiesteban), Alianza Editorial. Madrid.

- BOHOYO CASTAÑAR FRANCISCO (1986) *El principio de legalidad como presupuesto de validez del acto administrativo*, Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.
- BORJA Y BORJA RAMIRO (1985) *Teoría General del Derecho Administrativo*, Editorial De Palma. Buenos Aires.
- BRENNAN GEOFFREY Y BUCHANAN JAMES M. *El poder fiscal. Fundamentos analíticos de una constitución fiscal* ("The Power of Tax. Analytical Foundation of a Fiscal Constitution", primera edición 1980; traducción Antonio Mendiña y Juan Francisco Corona), Editorial Unión Editorial. Madrid.
- BRUNO S. FREY (1975) "Una teoría dinámica de los bienes públicos", *Hacienda Pública Española* número 34, Instituto de Estudios Fiscales, pp. 206–212. Madrid.
- BUCHANAN JAMES M. (1976) "Hacienda Pública y elección social", *Hacienda Pública Española* número 40, Instituto de Estudios Fiscales, pp. 9–23. Madrid.
- BUCHANAN JAMES M. Y TULLOCK GORDON (1980) *El Cálculo del consenso. Fundamentos Lógicos de la democracia constitucional* ("The calculus of consent. Logical foundations of constitutional democracy"; traductor Javier Salinas Sánchez), Editorial Espasa–Calpe. Madrid.
- BUCHANAN JAMES M. Y FLOWER MARILYN R. (1982) *Introducción a la Ciencia de la Hacienda Pública* ("The public finances. An introductory textbook"; traductores Jesús Ruza Tardío y Fernando Castro), Editorial de Derecho Reunidos. Madrid.
- BUNGE MARIO (1985) *Economía y Filosofía*, segunda edición, Editorial Tecnos. Madrid.
- CALSAMIGLIA ALBERTO (1990) *Introducción a la Ciencia Jurídica*, tercera edición, Editorial Ariel. Barcelona.
- CALVO ORTEGA RAFAEL (1997) *Curso de Derecho Financiero. Derecho Tributario (Parte General)*, Editorial Civitas. Madrid.
- CÁMARA VILLAR GREGORIO (1990) "El poder ejecutivo de la Comunidad Autónoma de Andalucía" en *El Estatuto de Andalucía III. El Gobierno y la Administración*, Editorial Ariel, pp. 7–60. Barcelona.
- CANO MARTÍNEZ LUIS (1992) "El Servicio de Valoración de la Junta de Andalucía" *Alcabala Revista de Hacienda Pública de Andalucía* 3/1992, Consejería de Economía y Hacienda, Dirección General de Tributos e Inspección Tributaria, pp.131–155. Sevilla.
- CARBONELL PORRAS ELOÍSA (1990) "La potestad reglamentaria de los Consejeros de la Junta de Andalucía" en *Administración de Andalucía Revista Andaluza de Administración Pública* número 2 (abril–junio), pp. 131–143. Sevilla.
- CARNELUTTI FRANCESCO (1997) *Cómo nace el Derecho* (traductores Santiago Sentís Melendo y Mariano Ayerra Redín), Editorial Temis (monografías jurídicas 54). Santa Fe de Bogotá.
- CARPINTERO BENÍTEZ FRANCISCO (1988) *Una Introducción a la Ciencia Jurídica*, Editorial Civitas. Madrid.
- CARRASCO CANALS CARLOS (1992) "La Agencia Estatal de Administración Tributaria: una regulación funcional atípica" *Revista Española de Derecho Administrativo*, número 74 (abril–junio), Editorial Civitas, pág. 117–205. Madrid.

- CARRETERO PÉREZ ADOLFO (1968) *Derecho Financiero*, Editorial Santillana Madrid.
- CASADO OLLERO GABRIEL (1998) “Capacidad normativa de las Comunidades Autónomas” en *El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas*, Ministerio de Administraciones Públicas, pp. 25–30. Madrid.
- CASAHUGA VINARDELL ANTONIO (1984) “Fundamentos de la teoría económica de la Hacienda Pública Democrática” en *Teoría de la Hacienda Pública Democrática*, Instituto de Estudios Fiscales, pp. 9–257. Madrid.
- CASTELLS ARTECHE JOSÉ MANUEL (1991) *Cuestiones finiseculares de las Administraciones Públicas*, (en especial el capítulo II Las Administraciones autonómicas en la nueva fase), Instituto Vasco de Administración Pública y Civitas; prólogo de Eduardo García de Enterría. Madrid.
- CASTELLS OLIVERES ANTONIO (1991) “La reforma del sistema de financiación autonómica y el problema de la corresponsabilidad fiscal” *Palau 14 Revista Valenciana de Hacienda Pública* número 15 (septiembre–diciembre), Consejería de Economía y Hacienda de la Generalitat Valenciana, pp. 182–205. Valencia.
- CAYON GALIARDO ANTONIO (1982) “La interdicción de la discrecionalidad en la gestión tributaria” *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* número 36 (octubre–diciembre), pp. 563–592. Madrid.
- CAYÓN GALIARDO ANTONIO y BUENO MALUENDA CRISTINA (2000) “La gestión de los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas”, *Revista Aragonesa de Administración Pública* número 17 (diciembre), pp. 11–56. Zaragoza.
- CAZORLA PRIETO LUIS MARÍA (1979) “El esquema constitucional de la Hacienda de las Administraciones Públicas españolas”, *Hacienda Pública Española* número 59, Instituto de Estudios Fiscales, pp. 25–60. Madrid.
- CAZORLA PRIETO LUIS MARÍA (1979) “Consideraciones sobre el poder tributario: su estructura en la Ley General de 28 de diciembre de 1963”. *Estudios de Derecho Tributario* Volumen I, Instituto de Estudios Fiscales, pp. 95–136. Madrid.
- CAZORLA PRIETO LUIS MARÍA (1979) “Incidencia de la nueva constitución en la legislación territorial tributaria”, *Hacienda y Constitución*, Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.
- CAZORLA PRIETO LUIS MARÍA (1981) *Poder Tributario y Estado Contemporáneo*, Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.
- CAZORLA PRIETO LUIS MARÍA (1988) *Las llamadas liquidaciones paralelas en el IRPF*, Editorial CISS. Valencia.
- CHICO Y ORTIZ JOSÉ MARIA (1978) *Teoría, práctica y fórmulas de la calificación registral*. Madrid.
- CHICO Y ORTIZ JOSÉ MARÍA (1987) *Calificación jurídica, conceptos básicos y formularios registrales*, prólogo de José María Castán Vázquez. Editorial Marcial Pons. Madrid.
- CHICO Y ORTIZ JOSÉ MARÍA (1989) *Estudios sobre Derecho Hipotecario* Tomo II (segunda edición), Editorial Marcial Pons. Madrid.
- CLAVERO ARÉVALO MANUEL FRANCISCO (1979) “Igualdad, uniformidad y variedad en el tratamiento constitucional de las autonomías” (conferencia pronunciada en la Universidad de Granada), Instituto de Desarrollo Regional, Universidad de Granada. Granada. Reeditado en *Estudios de Derecho Administrativo* (1992) Instituto García Oviedo de la Universidad de Sevilla y Editorial Civitas, pp 259–272. Madrid.

- CLAVERO ARÉVALO MANUEL FRANCISCO (1982) “La estructura interna de Andalucía” en *Administración y Constitución. Estudios en Homenaje al profesor Mesa Moles*, Sv. Central de Publicaciones de la Presidencia del Gobierno, pp. 201–208. Madrid.
- CLAVERO ARÉVALO MANUEL FRANCISCO (1987) “Comentario al artículo 2 del Estatuto de Andalucía” en *Comentarios al Estatuto de Autonomía de la Comunidad Autónoma de Andalucía* dirigido por Santiago Muñoz Machado, Ministerio de Administraciones Públicas, Instituto de estudios de Administración Local, pp. 28–32. Madrid.
- CLAVERO ARÉVALO MANUEL FRANCISCO (1990) “Instituciones Autonómicas de Andalucía. Administración de Andalucía”, *Revista Andaluza de Administración Pública* número 1 (enero–abril), pp. 13–37. Sevilla.
- CLAVERO ARÉVALO MANUEL FRANCISCO (1996) “La elaboración del Título VIII de la Constitución y la situación actual del estado de las Autonomías”, *Revista de Estudios Regionales* número 44 (X Jornada de Estudios Andaluces: las Autonomías en el Estado Español, un balance), (enero–abril). Universidades de Andalucía, pp. 33–46. Málaga.
- COLM GERHARD (1976) *Ensayos sobre Hacienda Pública y política fiscal* (traductor José Damián Santiago Martín), Instituto de Estudios Fiscales (obras básicas de Hacienda Pública). Madrid.
- COMAS RENGIFO ISABEL (1992) “Servicio de Inspección–Inspección Central” *Alcabala Revista de Hacienda Pública de Andalucía* número 3/1992, Consejería de Economía y Hacienda, Dirección General de Tributos e Inspección Tributaria, pp. 53–80. Sevilla.
- CORRAL GUERRERO LUIS (1987) “Derecho Financiero y Derecho Natural” en *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a César Albiñana García Quintana, Tomo I*, Ministerio de Economía y Hacienda, pp. 415–455. Madrid.
- CROZIER MICHEL (1965) *El fenómeno burocrático. Ensayo sobre las tendencias burocráticas de los sistemas de organización modernos y sobre sus relaciones en Francia con el sistema social y cultural*. (“Le phénomène bureaucratique”) (traductor José María Guitián de Lucas), Secretaría General Técnica de la Presidencia del Gobierno. Madrid.
- COSCIANI CESARE (1980) *Ciencia de la Hacienda* (“Scienza della finanze” octava edición) (traductor Julio Banacloche), Editorial de Derecho Financiero y Editorial de Derecho Reunidas. Madrid.
- COSULICH AYALA JORGE (1998) “Sistemas de información en la Administración tributaria” en *Actas XXXI Asamblea General CIAT (Buenos Aires 1997)*, IEF, pp. 37–51. Madrid.
- DE LA CUÉTARA JUAN MIGUEL (1983) *La Actividad de la Administración. Lecciones de Derecho Administrativo*, Editorial Tecnos. Madrid.
- DÍAZ ELÍAS (1981) *Estado de Derecho y Sociedad Democrática* (octava edición revisada), Editorial Taurus. Madrid.
- DÍEZ PICAZO LUIS (1978) *Fundamentos de Derecho Civil patrimonial Volumen segundo (Las relaciones jurídico–reales. El Registro de la Propiedad. La posesión)*, Editorial Tecnos. Madrid.
- DOMÍNGUEZ DEL BRÍO FRANCISCO y CANALS MARGELEF JORGE (EDITORES) (1987) “Introducción y presentación” en *Modelos de imposición óptima*, Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.
- DUVERGER MAURICE (1981) *Método de las ciencias sociales*, décimo segunda edición (“Méthodes de sciences sociales”; traductor Alfonso Sureda, prólogo Enrique Tierno Galván), Editorial Ariel, colección Demos. Barcelona.

- DUVERGER MAURICE (1983) *Sociología de la Política. Elementos de Ciencia Política* ("Sociologie de la politique. Elements de Science Politique"; traductores José Acosta y Eliseo Aja), Editorial Ariel. Barcelona.
- ENCABO RODRIGUEZ ISABEL (1995) "Los sistemas fiscales" en *Manual de Hacienda Pública Tomo I*, Manuales de la Escuela de Hacienda Pública (coordinador M. Langares Calvo), Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Economía y Hacienda, pp. 589–619. Madrid.
- ESCRIBANO COLLADO PEDRO (1981) "Comentarios al artículo 54" en *Comentarios al Estatuto de Andalucía*, Instituto García Oviedo, Universidad de Sevilla, pp. 267–271. Sevilla.
- ESCRIBANO COLLADO PEDRO y RIVERO YSERN JOSÉ LUIS (1984) "La provincia en los Estatutos de Autonomía y en la LOAPA" en *Organización Territorial del Estado (Comunidades Autónomas) Volumen II*, Instituto de Estudios Fiscales, pp. 287–924. Madrid.
- ESCRIBANO COLLADO PEDRO (1990) "Comunidades Autónomas y ordenación del territorio" *Administración de Andalucía Revista Andaluza de Administración Pública* número (julio–septiembre), pp. 33–61. Sevilla.
- ESCRIBANO LÓPEZ FRANCISCO (1984) "El concepto de tributo cedido con especial referencia al Impuesto sobre el Patrimonio" en *Organización Territorial del Estado (Comunidades Autónomas) Volumen II*, Instituto de Estudios Fiscales, pp. 951–974. Madrid.
- ESCUADERO JOSÉ ANTONIO (1990) *Curso de Historia del Derecho. Fuentes e Instituciones Político-administrativas*. Madrid.
- ESEVERRI MARTÍNEZ ERNESTO (1987) "Las posiciones subjetivas derivadas de la aplicación del tributo" *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a César Albiñana García-Quintana, Volumen II*, Ministerio de Economía y Hacienda, pp. 931–865. Madrid.
- ESPEJO Y PÉREZ DE LA CONCHA RAMÓN (1992) "La gestión de los ingresos públicos de la Junta de Andalucía" *Alcabala Revista de Hacienda Pública de Andalucía* número 3/1992, Consejería de Economía y Hacienda, Dirección General de Tributos e Inspección Tributaria.
- ESTAPÉ RODRÍGUEZ FABIÁN (1971) *La reforma tributaria de 1845. Estudio preliminar y consideración de sus precedentes inmediatos*, Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Hacienda. Madrid.
- FALCÓN Y TELLA RAMÓN (1987) "La distribución de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas" en *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a César Albiñana García-Quintana, tomo I*, Ministerio de Economía y Hacienda, pp. 495–562. Madrid.
- FALCÓN Y TELLA RAMÓN (1999) "Un principio fundamental del Derecho Tributario: la reserva de ley" *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* número 104 (octubre–diciembre), pp. 707–721. Madrid.
- FASIANI MAURO (1962) *Principios de Ciencia de la Hacienda* ("Principii di scienza della finanze"; traductor Gabriel de Usera), Editorial Aguilar. Madrid.
- FERNÁNDEZ FONTECHA MANUEL (1984) "Financiación de las comunidades Autónomas y descentralización financiera" en *Organización Territorial del Estado (Comunidades Autónomas) Volumen II*. Instituto de Estudios Fiscales, pp. 1017–1051. Madrid.
- FERNÁNDEZ PAVÉS MARÍA JOSÉ (1991) "Administración y gestión tributaria" en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda Volumen II*, pp. 1291–1322, Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.

- FERNÁNDEZ SEGADO FRANCISCO (1984) “Los principios inspiradores de la organización territorial del Estado en la jurisprudencia constitucional” en *Organización Territorial del Estado (Comunidades Autónomas) Volumen II*, pp. 1055–1105, Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.
- FERNÁNDEZ TOMÁS RAMÓN (1994) “¿Debe la Administración actuar racional y razonablemente?” *Revista Española de Derecho Administrativo* número 83 (julio–septiembre), pp. 381–401. Madrid.
- FERNÁNDEZ TOMÁS RAMÓN (2001) “La Administración del Estado a lo largo del siglo XX” *Revista Española de Derecho Administrativo* número 109 (enero–marzo), pp. 5–14. Madrid.
- FERREIRO LAPATZA JOSÉ JUAN (1983) “La privatización de la gestión privada y las nuevas competencias de los Tribunales Económico–Administrativos” en *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* número 37 (enero–marzo), pp. 81–93. Madrid.
- FERREIRO LAPATZA JOSÉ JUAN (1991) “Introducción” en *Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Sistema tributario. Los tributos en particular* (séptima edición), Ed. Marcial Pons, pp. 9–19. Madrid.
- FERREIRO LAPATZA JOSÉ JUAN (1995) “El estatuto del contribuyente” *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* número 88 (octubre–diciembre), pp. 6431–6561. Madrid.
- FONROUGE GIULIANI (1986) *Derecho Financiero Volumen I* (Actividad financiera, presupuesto. Poder tributario y obligación tributaria), tercera edición, Editorial Depalma. Buenos Aires.
- FONT I LLOVET TOMÁS (1984) “Tendencias organizativas en la Administración de las Comunidades Autónomas” en *Organización Territorial del Estado (Comunidades Autónomas) Volumen II*, pp. 1123–1142, Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.
- FRAGA IRIBARNE MANUEL (1993) “La Administración Única” *Tapia* número 73 (diciembre). Madrid.
- FUENTES QUINTANA ENRIQUE (1990) *Las Reformas tributarias en España. Teoría, historia y propuestas*. Edición al cuidado de Francisco Comín, consúltase en especial el capítulo 4 “El estilo Tributaria Latino: características principales y problemas de su reforma” (pp. 353–450), Editorial Crítica. Barcelona.
- FURIÓ-BLASCO ELIES (sin año) “La economía del saber en el desarrollo económico regional de España” *Revista Valenciana D’estuis autonòmics* número 31, pp. 31–50. Valencia.
- GALÁN SÁNCHEZ ROSA MARÍA (1993) “Problemas de extraterritorialidad en el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas” *Administración de Andalucía Revista Andaluza de Administración Pública* número 13 (enero–febrero–marzo) pp. 131–171. Sevilla.
- GALGANO FRANCESCO (1990) *Las instituciones de la economía capitalista. Sociedad anónima y clases sociales* (Istituzioni dell’ economia capitalistica; traductores Carmen Alborch y Manuel Broseta), Editorial Ariel. Barcelona.
- GALLEGRO ANABITARTE ALFREDO (1961) “Las relaciones especiales de sujeción y el principio de legalidad de la Administración (contribución a la teoría del Estado de Derecho)” *Revista de Administración Pública* número 34 (enero–abril), Instituto de Estudios Políticos, pp. 11–51. Madrid.
- GALLEGRO ANABITARTE ALFREDO Y OTROS (2001) *Lecciones de Derecho Administrativo I. Concepto y principios del derecho de organización*. Editorial Marcial Pons. Madrid.

- GÁMEZ GÁMEZ JOSÉ ANTONIO y GÁMEZ GÁMEZ ARTURO (1998) *La Función Pública de la Comunidad Autónoma de Andalucía. Legislación, doctrina y jurisprudencia*, Instituto Andaluz de Administración Pública. Sevilla.
- GANGEMI LELLO (1964) *Tratado de Hacienda Pública Volumen I* (traducción, prólogo y notas de Francisco Fernández Flores), Editorial de Derecho Financiero. Madrid.
- GARCÍA AÑOVEROS JAIME (1964) “Las fuentes del Derecho en la Ley General Tributaria” *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* volumen XIV, número 54 (junio), pp. 309–341. Madrid.
- GARCÍA AÑOVEROS JAIME (1979) “Discurso de clausura” en *La Constitución Española y las Fuentes del Derecho. Estudios Jurídicos*. Dirección General de lo Contencioso. Instituto de Estudios Fiscales, Volumen III. Madrid.
- GARCÍA AÑOVEROS JAIME (1984) “La Hacienda de la Comunidad Autónoma de Andalucía” *Revista de Estudios Regionales* número 14 (julio–diciembre), Universidades de Andalucía, pp. 103–147. Málaga.
- GARCÍA AÑOVEROS JAIME (1986) “Génesis y desarrollo del modelo de financiación de las Comunidades Autónomas” en *El Estado Federal y Regional. La financiación de las Comunidades Autónomas*, obra colectiva dirigida por Jesús Ruiz Huerta y Rafael Muñoz del Bustillo, Ed. Diputación de Salamanca. Salamanca.
- GARCÍA AÑOVEROS JAIME (1992) “Los poderes de comprobación, la actividad de liquidación y de discrecionalidad de la Administración Financiera” *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* número 76 (octubre–diciembre) pp. 597–618. Madrid.
- GARCÍA COTARELO RAMÓN (1979) *Crítica de la teoría de sistemas*, Centro de Investigaciones Sociológicas. Madrid.
- GARCÍA DE ENTERRÍA EDUARDO (1995) *La Administración española. Estudios de Ciencia Administrativa*, Editorial Alianza Editorial (El Libro de Bolsillo). Madrid.
- GARCÍA DE ENTERRÍA EDUARDO (1994) “El sistema autonómico quince años después” *Revista Española de Derecho Administrativo* número 84 (octubre–diciembre), pp. 575–586. Madrid.
- GARCÍA DE ENTERRÍA EDUARDO (2000) “La Administración Pública y la Ley” *Revista Española de Derecho Administrativo* número 108 (octubre–diciembre), pp. 565–574. Madrid.
- GARCÍA DE ENTERRÍA EDUARDO y RAMÓN FERNÁNDEZ TOMÁS (2000) *Curso de Derecho Administrativo, Tomo I* (décima edición). Ed. Civitas. Madrid.
- GARCÍA MORILLO JOAQUÍN, PÉREZ TREMPAS PABLO y ZORZONA JUAN (1998) *Constitución y Financiación autonómica*, Editorial Tirant lo Blanch. Valencia.
- GARCÍA ROCA FRANCISCO JAVIER Y SANTOLAYA MACHETTI PABLO (1982) “Consideraciones sobre las finalidades del Estado Autonómico como institución” *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense* número 56, pp. 145–168. Madrid.
- GARCÍA PELAYO MANUEL (1991) *Burocracia y Tecnocracia y otros escritos* en *Obras Completas Volumen II*, Centro de Estudios Constitucionales. Madrid.
- GARCÍA PELAYO MANUEL (1991) *Las transformaciones del Estado Contemporáneo* en *Obras Completas volumen II*, Centro de Estudios Constitucionales. Madrid.

- GARCÍA RUIZ JOSÉ LUIS y GIRÓN REGUERA EMILIA (1997) “La incidencia del modelo de Estado en el sistema de financiación autonómica” *Revista Española de Derecho Constitucional* número 51 (septiembre–diciembre), pp. 141–157. Madrid.
- GARCÍA TREVIJANO FOS JOSÉ ANTONIO (1970) *Tratado de Derecho Administrativo Tomo III, volumen I*, Editorial de Revista de Derecho Privado. Madrid.
- GARCÍA TREVIJANO FOS JOSÉ ANTONIO (1971) *Tratado de Derecho Administrativo Tomo II, volumen I* (segunda edición), Editorial Revista de Derecho Privado. Madrid.
- GARCÍA TREVIJANO FOS JOSÉ ANTONIO (1974) *Tratado de Derecho Administrativo Tomo I* (tercera edición), Editorial de Revista de Derecho Privado. Madrid.
- GARCÍA VILLAREJO y SALINAS SÁNCHEZ JAVIER (1988) *Manual de Hacienda Pública General y de España*, Editorial Tecnos. Madrid.
- GARRIDO FALLA FERNANDO (1957) “La Administración Pública como objeto de ciencias jurídicas y no jurídicas” *Revista de Administración Pública* número 23 (mayo–agosto), Instituto de Estudios Políticos. Madrid.
- GARRIDO FALLA FERNANDO (1980) “La posición constitucional en la Administración Pública” en la obra colectiva *La Administración en la Constitución*, Centro de Estudios Constitucionales. Madrid.
- GARRIDO FALLA FERNANDO (1987) *Tratado de Derecho Administrativo Volumen I. Parte general* (décima edición) Editorial Tecnos. Madrid.
- GARRIDO FALLA FERNANDO (1987) *Tratado de Derecho Administrativo Volumen II. Parte general: conclusión* (décima edición) Editorial Tecnos. Madrid.
- GARRIDO FALLA FERNANDO (1993) “Administración única: problemática de una obviedad” en *Administración única*, Jornadas de septiembre de 1992 en la Escuela Gallega de Administración Pública, Junta de Galicia, pp. 155–165. Santiago de Compostela.
- GARRIDO FALLA FERNANDO Y FERNÁNDEZ PASTRANA JOSÉ MARÍA (2000) *Régimen jurídico y procedimiento de las Administraciones Públicas (Un estudio de las Leyes 30/1992 y 4/1999)* (tercera edición), Editorial Civitas. Madrid.
- GARZÓN PAREJA MANUEL (1984) *Historia de la Hacienda en España*, Instituto de Estudios Fiscales (Biblioteca de Hacienda de España). Madrid.
- GIANNINI MASSIMO SEVERO (1991) *Derecho Administrativo Volumen I* (“Diritto Amministrativo”; traductor Luis Ortega), Ministerio para la Administraciones Públicas, Colecciones Estudios Serie Administración General. Madrid.
- GIMÉNEZ–REYNA RODRÍGUEZ ENRIQUE (1997) “La reforma de la Hacienda Autonómica” *Impuestos* número II/1997, La Ley–Actualidad, pp. 117–161. Madrid.
- GIMÉNEZ–REYNA RODRÍGUEZ ENRIQUE y MARTÍN FERNÁNDEZ JAVIER (1999) “Análisis de los principios definitorios del sistema de financiación autonómica: evaluación del modelo. Las singularidades forales del País Vasco y Navarra” en *El funcionamiento del Estado Autonómico* (segunda edición) Instituto Nacional de Administración Pública, pp. 281–328. Madrid.
- GIMÉNEZ–REYNA RODRÍGUEZ ENRIQUE y MARTÍN FERNÁNDEZ JAVIER (1999) “El Acuerdo de financiación autonómica para el quinquenio 97–2001. La corresponsabilidad fiscal” en *El Funcionamiento del Estado Autonómico*, Instituto Nacional de Administración Pública (segunda edición), pp. 329–360. Madrid.

- GÓMEZ ARBOLEYA ENRIQUE (1962) *Estudios de teoría de la sociedad y del estado*, Instituto de Estudios Políticos. Madrid.
- GÓMEZ DE LA ESCALERA JUAN JOSÉ (1997) “La Administración Única y la corresponsabilidad fiscal de las Administraciones Públicas territoriales” *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* Volumen XLVII número 243 (enero-marzo), pp. 41-84. Madrid.
- GÓMEZ FERNÁNDEZ JESÚS (2000) *Derecho y Administración Pública en Internet*, Instituto Andaluz de Administración Pública. Sevilla.
- GÓMEZ RIVAS ARTURO, RECA EXPÓSITO MARÍA JESÚS y PORRAS POSADAS ANTONIO (1996) *Curso la Relación de Servicios de los Funcionarios Públicos. Nivel básico*. Instituto Andaluz de Administración Pública. Sevilla.
- GONZÁLEZ NAVARRO FRANCISCO (1984) “Estructura y modelo del ordenamiento jurídico español” en *Organización territorial del Estado (Comunidades Autónomas) Volumen II*, Instituto de Estudios Fiscales, pp. 1343-1456. Madrid.
- GONZÁLEZ PÉREZ JESÚS (1949) “Naturaleza del procedimiento registral “ *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario* año XXV, número 256 (septiembre), pp. 575-586. Madrid.
- GORDILLO A. AGUSTÍN (1984) *Teoría General del Derecho Administrativo*, Instituto de Estudios de Administración Local. Madrid.
- GOUGH IAN (1982) *Economía política del Estado del Bienestar* (“The political economy of the Welfare State; traductor Gregorio Rodríguez Cabrero), Editorial H. Blume. Madrid.
- GREGOIRE ROGER (1963) “Los problemas de la tecnocracia y el papel de los expertos” *Revista de Estudios Políticos* número 131 (septiembre-octubre), Instituto de Estudios Políticos, pp. 139-191. Madrid.
- GRIZIOTTI BENVENUTO (1958) *Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda* (traducción de Enrique R. Mata; segunda edición con notas de Miguel Jiménez Cisneros), Instituto editorial Reus. Madrid.
- GUASP JAIME (1961) “La organización del Derecho privado” *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, número extraordinario del centenario de la Ley Hipotecaria de 8 de febrero de 1861, pp. 143-162. Madrid.
- GUASP JAIME (1971) *Derecho*, Gráficas Hergón S.L. Madrid.
- HENKEL HEINRICH (1968) *Introducción a la Filosofía del Derecho. Fundamentos del Derecho* (“Einführung in die Rechtsphilosophie”; traductor Enrique Gimbernat Ordeig), Editorial Taurus, Biblioteca Política. Madrid.
- HENSEL A. Y BÜHLER O. (1973) “La influencia del Derecho Tributario sobre la construcción de los conceptos del Derecho público” *Hacienda Pública Española*, número 22, Instituto de Estudios Fiscales, pp. 173-206. Madrid.
- HERBER BERNARD P. (1975) *Hacienda Pública Moderna. Estudio de la actividad económica del sector público* (traductor Manuel González Díaz), en especial la primera parte: “Los bienes públicos y la toma de decisiones en el sector público”, Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.
- HERNÁNDEZ GIL ANTONIO (1973) *Metodología de la Ciencia del Derecho Volumen tercero*, no consta editor. Madrid.

- HERNÁNDEZ LAFUENTE ADOLFO (1999) “Coordinación, colaboración y cooperación. El desarrollo del principio de cooperación” en *El funcionamiento del Estado Autonómico* (segunda edición), Instituto Nacional de Administración Pública, pp. 561–590. Madrid.
- HERNÁNDEZ LAFUENTE ADOLFO (1999) “Técnicas y fórmulas de cooperación en el Estado Autonómico” en *El funcionamiento del Estado Autonómico* (segunda edición), Instituto Nacional de Administración Pública, pp. 591–614. Madrid.
- HERNANDO LAVADO ALEJO (1991) “La potestad reglamentaria y la gestión tributaria. Su control por la Administración y los tribunales en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda, Volumen I*, Instituto de Estudios Fiscales, pp. 175–189. Madrid.
- HUCHA CELADOR DE LA FERNANDO (1992–1993) “Reflexiones sobre la financiación de las Comunidades Autónomas en la Constitución Española”, *Documentación Administrativa* número 323–237 (octubre–marzo), Instituto Nacional de Administración Pública. Madrid.
- HUGHES A. GORDON Y HEAL M. GEOFFREY (editores) (1983) *Política pública y sistema impositivo* (“Public Policy and the tax system”; traductor Leoncio Fernández Maroto), Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.
- INFORME CARTER VOLUMEN II, Tomo III (1975) (“Report of the Royal Commission on taxation”; edición inglesa, traductores Luis del Arco Ruete, Antonio Delgado Gómez, Jesús Fernández Cordeiro, Manuel García–Margallo, Julián Nieto Fernández y José Manuel García Margallo; coordinador Manuel Gracia Margallo Riaza, Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.
- JIMÉNEZ NIETO JUAN IGNACIO (1978) *Concepto y método de la Administración Pública*, Editorial Tecnos. Madrid.
- KUHN THOMAS S. (1982) *La estructura de las revoluciones científicas* (“The structure of scientific revolutions”; traductor Agustín Contin), Fondo de Cultura Económica Colección Breviarios número 213. Madrid.
- KRUSE HEINRICH WILHELM (1978) *Derecho Tributario. Parte General* (“Steuerrecht”; tercera edición con traducción de Perfecto Yebra Martul–Ortega y Miguel Izquierdo Macías Picarea e introducción de Perfecto Yebra Martul–Ortega), Editorial de Derecho Financiero y Editorial de Derecho Reunidas. Madrid.
- LACOMBA ABELLÁN JUAN ANTONIO (2002) “Reflexiones sobre Andalucía al final del Milenio. Una aproximación crítica” en *Andalucía presente y pasado imperfecto*, Fundación Universitaria de Jerez, pp. 15–27. Jerez de la Frontera.
- LACOMBA ABELLÁN JUAN ANTONIO (2002) “Reflexiones sobre el modelo de funcionamiento de la economía andaluza contemporánea” en *Andalucía presente y pasado imperfecto*, Fundación Universitaria de Jerez, pp. 145–153. Jerez de la Frontera.
- LACRUZ BERDEJO JOSÉ LUIS Y SANCHO REBULLIDA FRANCISCO DE ASÍS (1977) *Derecho Inmobiliario Registral*, Librería Bosch. Barcelona.
- LACRUZ BERDEJO JOSÉ LUIS (1979) “Dictamen sobre la naturaleza de la función registral y la figura del Registrador” *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario* número 530 (enero–febrero), pp. 75–183. Madrid.

- LAGO PEÑAS SANTIAGO (2001) “Redistribución y estabilización macroeconómica en las regiones españolas: 1967–1993” *Hacienda Pública Española* número 158–3, Instituto de Estudios Fiscales, pp. 53–68. Madrid.
- LANGA ENRIQUE Y GARAIZÁBAL JOSÉ MARÍA (1984) *Diccionario de Hacienda Pública*, Editorial Pirámide. Madrid.
- LARUMBE BIURRUN PEDRO MARÍA (1973) *La Región. Aspectos administrativos* (prólogo de Eduardo García de Enterría), Editorial Montecorvo S.A. Madrid.
- LASARTE ÁLVAREZ JAVIER (1978) “El principio de legalidad en el proyecto de Constitución española de 1978” *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* número 19 (julio–septiembre), pp. 491–502. Madrid.
- LASARTE ÁLVAREZ JAVIER (1979) “Potestad legislativa y poder tributario de las Comunidades Autónomas” en *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* número 22, pp. 213–224. Madrid.
- LASARTE ÁLVAREZ JAVIER (1991) “Comentario al Título Preliminar” en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Instituto de Estudios Fiscales, Volumen I. Madrid.
- LEGAZ Y LACAMBRA LUIS (1951) “El Estado de Derecho” *Revista Administración Pública* número 6 (septiembre–diciembre), Instituto de Estudios Políticos, pp. 13–34. Madrid.
- LEGAZ Y LACAMBRA LUIS (1960) *Humanismo, Estado y Derecho*, Librería Bosch. Barcelona.
- LOEWENSTEIN KARL (1976) *Teoría de la Constitución* (“Political Power and the governmental process”, University of Chicago Press 1957; traductor Alfredo Gallego Anabitarte), Editorial Ariel Colección Demos. Barcelona.
- LÓPEZ GONZÁLEZ JOSÉ IGNACIO (1984) “La provincia en el ordenamiento regional de Andalucía” en *Organización territorial del Estado (Comunidades Autónomas) Volumen II*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.
- LÓPEZ LÓPEZ CÉSAR VICENTE (1988) “Gestión y revisión de las tasas y precios públicos de Andalucía” *Alcabala Revista de Hacienda Pública de Andalucía* número 2/1988 dedicado a las tasas y precios públicos de la Comunidad Autónoma de Andalucía, Consejería de Hacienda y Planificación, Dirección General de Tributos e Inspección Tributaria, pp. 205–227. Sevilla.
- LÓPEZ MARTÍNEZ GREGORIO (1992) “Nuevas relaciones entre la Administración Tributaria y los administrados, repercusiones jurídico–dogmáticas” *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de Granada* número 17–20. Granada.
- LÓPEZ MARTÍNEZ MIGUEL (1974) “Discrecionalidad de la potestad de imposición” *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* Volumen XXIV número 114 (noviembre–diciembre), pp. 1485–1544. Madrid.
- LUCAS VERDÚ PABLO (1977) *Principios de Ciencia Política. Tomo I. Introducción. Hombre y política. Ideología, Mitos y Tecnocracia* (tercera edición), en especial el capítulo seis “Ideologías políticas, mitos y tecnocracia”, Editorial Tecnos. Madrid.
- LUCAS VERDÚ PABLO (1984) *Estimativa y política constitucionales. Los valores y los principios rectores del ordenamiento constitucional español*, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense. Madrid.

- LUNTEREN JOOP N. (1998) "La orientación de las acciones de fiscalización para inducir al cumplimiento voluntario" *Actas XXXI Asamblea General del CIAT (Buenos Aires 1997)*, IEF, pp. 251-259. Madrid.
- MAGRANER MORENO FRANCISCO J. (1995) *La comprobación tributaria de los órganos de gestión. Naturaleza y alcance*, Editorial Aranzadi. Pamplona.
- MALVÁREZ PASCUAL LUIS ALBERTO (2001) "La función tributaria en el marco del Estado Social y Democrático de Derecho" *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* número 109-110 (enero-junio), pp. 377-431. Madrid.
- MARÍAS AGULERA JULIÁN (1979) "Sobre la justicia social" en *La justicia social y otras justicias*, Ed Espasa Calpe (Colección Austral número 1627), pp. 13-28. Madrid.
- MARTÍ BASTERRECHA JUAN FRANCISCO (1974) "Más reflexiones sobre la organización territorial de la Administración financiera" *Hacienda Pública Española* número 28, Instituto de Estudios Fiscales, pp. 69-94. Madrid.
- MARTÍN LÓPEZ ENRIQUE "La crisis del Estado de bienestar" (1995) *Revista Galega de Administración Pública*, número 9, Escola Galega de Administración Pública, pp. 157-174. Santiago.
- MARTÍN QUERALT JUAN (1979) "La institucionalización de la Hacienda en los futuros Estatutos de Autonomía" *Hacienda Pública Española* número 59, Instituto de Estudios Fiscales, pp. 113-159. Madrid.
- MARTÍN QUERALT JUAN, LOZANO SERRANO CARMELO, CASADO OLLERO GABRIEL y TEJERIZO LÓPEZ JOSÉ MARÍA (1998) *Curso de Derecho Financiero y Tributario* (novena edición), Editorial Tecnos. Madrid.
- MARTÍN-RETORTILLO LORENZO (1962) "La configuración jurídica de la Administración Pública y el concepto de *daseinvorsorge*" *Revista de Administración Pública* número 38 (mayo-agosto), Instituto de Estudios Políticos, pp. 35-65. Madrid.
- MARTÍN-RETORTILLO Y BAQUER SEBASTIÁN (1983) *El reto de una administración racionalizada*, Editorial Civitas. Madrid.
- MARTÍNEZ DE BEDOYA IGNACIO Y MUÑOZ DE CARIÑANOS FERNANDO (1973) "La mecanización del Registro" *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario* año XLIX (enero-febrero), pp. 9-21. Madrid.
- MARTÍNEZ LAFUENTE ANTONIO (1984) "El régimen jurídico de la cesión de tributos a las Comunidades Autónomas" en la obra colectiva *La organización territorial del Estado (Comunidades Autónomas) Volumen III*, Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.
- MATEO RODRÍGUEZ LUIS (1989) "Gestión y pago del impuesto sobre Sucesiones y Donaciones" en la obra colectiva *La fiscalidad de las Sucesiones y las Donaciones*, Editorial Lex Nova, pp. 251-309. Valladolid.
- MCMURRIN S.M. (EDITOR), J RAWLS, CH. FRIED, A. SEN, TC SCHELLING (1988) *Libertad, Igualdad y Derecho* (las conferencias Tanner sobre filosofía moral) ("Liberty, Equality and Law. Selected Tanner Lectures on moral Philosophy; traductor Guillermo Valverde Gefael), Editorial Ariel. Barcelona.

- MEHL LUCIEN (1964) *Elementos de Ciencia Fiscal* (“Éléments de science fiscale, París 1959; traductores J. Ros y J.M. Bricall), Editorial Bosch. Barcelona.
- MEILÁN GIL JOSÉ LUIS (1993) “Estado Autonómico y Administraciones Públicas” *Administración de Andalucía Revista Andaluza de Administración Pública* número 16 (octubre–noviembre–diciembre), pp. 13–37. Sevilla.
- MENDOZA MAYORDOMO XAVIER (1990) “Tendencias gerenciales y modernización de la Administración Pública en España” *Documentación Administrativa* número 223 (julio–septiembre), pp. 261–290. Madrid.
- MENÉNDEZ HERNÁNDEZ JOSÉ (1988) *El nuevo Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Editorial SIETE, Colección textos legales. Valencia.
- MENÉNDEZ REXACH ÁNGEL (1994) “La cooperación, ¿un concepto jurídico?” *Documentación Administrativa* número 240 (octubre–diciembre), pp.11–49. Madrid.
- MENY YVES Y THOENING JEAN CLAUDE (1991) “Políticas públicas y Teoría del Estado” *Documentación Administrativa* número 224–225 (octubre–marzo), pp. 89–104. Madrid.
- MESA MARTÍN FRANCISCO (1978) *Ideología del Derecho*, Editorial Gráficas Espejo. Madrid.
- MESTRE DELGADO JUAN FRANCISCO (1987) “Comentarios al artículo 41 del Estatuto de Autonomía de Andalucía” en *Comentarios al Estatuto de la Comunidad Autónoma de Andalucía* dirigido por Santiago Muñoz Machado, Ministerio de Administraciones Públicas, Instituto de Estudios de Administración Local, pp. 636–643. Madrid.
- MEYNAUD JEAN (1968) *La tecnocracia ¿mito o realidad?*, Editorial Tecnos. Madrid.
- MEYNAUD JEAN (1971) *Introducción a la Ciencia Política* (“Introduction a le Science politique”; traductor J. Pradera), Editorial Tecnos. Madrid.
- MICHELI GIAN ANTONIO (1975) *Curso de Derecho Tributario* (traductor Julio Banacloche), Editorial de Derecho Reunidas. Madrid.
- MILLER GARY J. (1984) “La docilidad burocrática como juego sobre la unidad al cuadrado” (publicado originariamente en *Public Choice* (1977) “Bureaucracy compliance as a game on the unit square”) en *Teoría de la Hacienda Pública Democrática*, Instituto de Estudios Fiscales, pp. 437–458. Madrid.
- MOCHÓN LÓPEZ LUIS (1991) “Competencia” en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda Volumen II*, pp. 1309–1337, Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.
- MONTABES PEREIRA J. Y OLVERA PORCEL F. (2000) “Gobierno y Administración en la Comunidad Autónoma de Andalucía” en la obra colectiva dirigida por Juan Luis Paniagua Soto *Gobierno y Administración en las Comunidades Autónomas de Andalucía, Cataluña, País Vasco y Galicia*, Ed. Tecnos, pp.67–127. Madrid.
- MORELL OCAÑA LUIS (1988) *Apuntes de Derecho Administrativo. Derecho de la organización administrativa*, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense. Madrid.
- MORELL OCAÑA LUIS (1992) “El principio de jerarquía en la Administración. Del paradigma de la objetivación al de la fidelitas personal” *Documentación Administrativa* número 229 (enero–marzo), pp. 65–137. Madrid.

- MORELL OCAÑA LUIS (1994) “Una teoría de la cooperación” *Documentación Administrativa* número 240 (octubre–diciembre), pp. 51–70. Madrid.
- MORILLO–VELARDE PÉREZ JOSÉ IGNACIO (1981) “Comentario al artículo 34 del Estatuto de Andalucía” en *Comentarios al Estatuto de Andalucía*, Instituto García Oviedo de la Universidad de Sevilla, pp. 179–181. Sevilla.
- MORILLO–VELARDE PÉREZ JOSÉ IGNACIO (1981) “Comentario al artículo 43 del Estatuto de Andalucía” en *Comentarios al Estatuto de Andalucía*, Instituto García Oviedo de la Universidad de Sevilla, pp. 211–213. Sevilla.
- MORSELLI EMANUELE (1964) *Los presupuestos científicos de la Hacienda Pública* (traducción y estudio por José Luis Pérez de Ayala), Editorial de Derecho Financiero. Madrid.
- MOYA CARLOS (1972) *Burocracia y Sociedad Industrial*, Editorial Cuadernos para el diálogo. Madrid.
- MUÑOZ DEL CASTILLO JOSÉ LUIS (1982) “La financiación de las regiones en España” *Revista de Hacienda Autónoma y Local* número 35 (mayo–agosto), pp. 249–279. Madrid.
- MUÑOZ MACHADO SANTIAGO (1980) “Las competencias en materia económica del Estado y las Comunidades Autónomas. (Aspectos jurídicos de la ordenación del sistema económico en la Constitución Española de 1978)” en *La distribución de competencias económicas entre el poder central y las autoridades territoriales en el Derecho comparado y en la Constitución Española* bajo la dirección y coordinación de Eduardo García de Enterría, Instituto de Estudios Económicos. Madrid.
- MUCHOZ MACHADO SANTIAGO (1982) *Derecho Público de las Comunidades Autónomas Volumen I*, Editorial Civitas. Madrid.
- MUÑOZ MACHADO SANTIAGO (1984) *Derecho Público de las Comunidades Autónomas Volumen II*, Editorial Civitas. Madrid.
- MURILLO FERROL FRANCISCO (1977) “La redistribución de la riqueza” en *Constitución y Economía* obra colectiva coordinada por Luis Sánchez Agesta, Editorial Revista de Derecho Privado y Editorial de Derecho Reunidas. Madrid.
- MURILLO FERROL FRANCISCO (1989) *Estudios de Sociología Política*, Editorial Tecnos, colección de Ciencias Sociales, serie de Sociología. Madrid.
- MUSGRAVE RICHARD A. Y MUSGRAVE PEGGY B. *Hacienda Pública Teórica y aplicada* (“Public Finance in theory and practice, tercera edición; traductor José María Lozano Irueste), Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.
- MUSGRAVE RICHARD A. (editor) (1984) *Aspectos regionales de la política fiscal volúmenes I y II*; (en especial volumen I con ponencias de A.D. Scott, Charles E. Mclure, Dieter Biehl, o Emilio Albi que analiza el caso español), Instituto de estudios Fiscales. Madrid.
- NAHARRO MORA JOSÉ MARÍA (1966) *Lecciones de Hacienda Pública* (principios generales), tercera edición. Madrid.
- NAVARRO GONZÁLEZ JAVIER (1990) “La colaboración del registrador de la propiedad con la Administración Tributaria” *Alcabala Revista de Hacienda Pública de Andalucía* número 2/1990, (número dedicado a los registradores de la propiedad como liquidadores de impuestos), Consejería de Economía y Hacienda, Dirección General de Tributos e Inspección Tributaria, pp.13–26. Sevilla.

- NAVARRO LUNA JAVIER (1999) *Territorio y Administraciones Públicas*, Secretariado de Publicaciones de la Universidad de Sevilla. Sevilla.
- NAVARRO MUNUERA ANDRÉS A. (1989) “Las relaciones interautonómicas de colaboración: mecanismos y posibilidades de articulación orgánica” *Revista de Administración Pública* número 120 (septiembre–diciembre), pp. 401–414. Madrid.
- NEUMARK FRITZ (1964) *Problemas económicos y financieros del Estado Intervencionista* (“Wirtschaft und Finanzprobleme des Interventionsstates”; traducción de José María Martín Oviedo), Editorial de Derecho Financiero. Madrid.
- NEUMARK FRITZ (1994) *Principios de la Imposición* (“Grundsatzgerechter und ökonomisch rationaler steuerpolitik”; traductor Luis Gutierrez Andrés; presentación Juan Antonio Garde Roca; introducción Enrique Fuentes Quintana), Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.
- NINO CARLOS SANTIAGO (1983) *Introducción al análisis del Derecho*, Editorial Ariel Derecho. Barcelona.
- NIETO GARCÍA ALEJANDRO (1976) *La Burocracia I. El pensamiento burocrático*, Instituto de Estudios Administrativos. Madrid.
- NIETO GARCÍA ALEJANDRO (1988) *La organización del desgobierno* (cuarta edición), Editorial Ariel. Barcelona.
- NIETO GARCÍA ALEJANDRO (1991) “La Administración sirve con objetividad a los intereses generales” en *Estudios sobre la Constitución Española. Homenaje a Eduardo García de Enterría, Tomo III*, pp. 2185–2253, Editorial Civitas. Madrid.
- NIETO GARCÍA ALEJANDRO (1992) “La jerarquía” *Documentación Administrativa* número 229 (enero–marzo), pp. 11–64. Madrid.
- NIGRO FÉLIX A. Y NIGRO LLOYD G. (1981) *Administración Pública moderna* (“Modern Public Administration”; traductor M. González Díaz, edición revisada por Mariano Baena del Alcázar), Instituto Nacional de Administración Pública. Madrid.
- NUÑEZ PÉREZ GUILLERMO (1986) *Poder tributario y no sujeción tributaria*, Secretariado de Publicaciones de la Universidad de la Laguna.
- NUÑEZ PÉREZ GUILLERMO (1987) “La actividad administrativa de comprobación tributaria” *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* número 53 (enero–marzo), pp. 39–96 Madrid.
- OLIVAN DEL CACHO JAVIER (1989) “Crónica sobre la potestad de organización de las Administraciones de las Comunidades Autónomas” *Revista de Administración Pública* número 120 (septiembre–diciembre), pp. 415–430. Madrid.
- ORON MORATAL GERMÁN (1997) “La distribución del poder financiero entre el Estado y las Comunidades Autónomas (especial referencia a la relación entre las leyes tributarias del Estado y de las Comunidades Autónomas)” *Palau 14 Revista Valenciana de Hacienda Pública* número 28 (enero–abril), pp. 6–42. Valencia.
- OSSORIO INFANTE EDUARDO (1972) “Organización territorial de la Hacienda Pública” *Hacienda Pública Española* número 17, Instituto de Estudios Fiscales, pp. 17–44. Madrid.
- OSSORIO INFANTE EDUARDO (1973) “Delegaciones de Hacienda. Órganos jurisdiccionales. Inspección de los tributos. Relaciones directas con los contribuyentes” *Hacienda Pública Española* número 22, pp. 95–110– Madrid.

- ORTEGA Y GASSET JOSÉ (1971) *Historia como sistema*, Editorial Espasa Calpe, Colección Austral número 1440. Madrid.
- ORTEGA Y GASSET JOSÉ “Ensimismamiento y alteración” *Obras Completas Tomo V*, Alianza Editorial–Revista de Occidente, pp. 295–315. Madrid.
- ORTEGA Y GASSET JOSÉ “Ideas y Creencias” *Obras Completas Tomo V*, Editorial Alianza Editorial–Revista de Occidente, pp. 383–429. Madrid.
- PALAO TABOADA CARLOS (1974) “Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión tributaria en el Derecho español” (*Estudio preliminar al volumen III de los Principios de Derecho Tributario de A. Berliri*), Editorial de Derecho Financiero, pp. 13–56. Madrid.
- PALAO TABOADA CARLOS (1985) *Derecho Financiero y Tributario I. Introducción, derecho presupuestario, ingresos públicos no tributarios*, Editorial Colex. Madrid.
- PALLARÉS MORENO MANUEL (1984) *La organización territorial de la Comunidad Autónoma de Andalucía (Ley 6/1983 de 1 de junio del Parlamento Andaluz)*, Centro de estudios Municipales y de cooperación interprovincial, Colección Monografías Parlamentarias. Granada.
- PARADA VÁZQUEZ RAMÓN (1999) *Derecho Administrativo II. Organización y empleo público* (décimotercera edición). Madrid.
- PARAMÉS MONTENEGRO CARLOS (1988) *Introducción al Management. Un nuevo enfoque de la Administración Pública*, (cuarta edición), Instituto Nacional de Administración Pública Colección Manuales. Madrid.
- PAREJO ALFONSO LUCIANO (1983) *Estado Social y Administración Pública. Los postulados constitucionales de la reforma administrativa*, Editorial Civitas. Madrid.
- PAREJO ALFONSO LUCIANO (1990) *Constitución y valores del ordenamiento*, Editorial Centro de Estudios Ramón Areces. Madrid.
- PAREJO ALFONSO LUCIANO (1993) “Algunas reflexiones sobre el poder público administrativo como sistema en el Estado Autonómico: una contribución al debate sobre la llamada Administración única” *Documentación Administrativa* número 232–233, Instituto Nacional de Administración Pública (octubre 1992–marzo 1993), pág. 271–322. Madrid.
- PAREJO ALFONSO LUCIANO (1997) “Principios del Estado: organización de la gestión pública y el modelo de la Administración” en *Jornadas sobre el modelo de Administración en el Estado Autonómico* (La Coruña 19–20 septiembre 1996), Fundación Fernando de los Ríos, pp. 93–103. Madrid.
- PAVESI PEDRO F.J. (1998) “La adecuación de la Administración tributaria al medio de actuación” en *Actas de la XXXI Asamblea General de CIAT (Buenos Aires 1997)*, IEF, pp. 119–129. Madrid.
- PÉREZ DE AYALA JOSÉ LUIS (1964) “Estudio Preliminar” a *Los presupuestos científicos de la Hacienda Pública* de Emanuele Morselli, Ed. de Derecho Financiero. Madrid.
- PÉREZ DE AYALA JOSÉ LUIS (1969) “Potestad administrativa y relación jurídica (I). La concepción de la relación tributaria como relación de poder” *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* número 79 (enero–febrero), Editorial Derecho Financiero, pp. 9–75. Madrid.
- PÉREZ DE AYALA JOSÉ LUIS (1970) “Teoría de los bienes públicos, asignación de recursos y justicia fiscal” *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* Volumen XX número 90 (noviembre–diciembre), Editorial Derecho Financiero, pp. 9–33. Madrid.

- PÉREZ DE AYALA JOSÉ LUIS (1974) "Función tributaria y procedimiento de gestión" *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* Volumen XXIV número 114 (noviembre-diciembre), pp. 1679-1710. Madrid.
- PÉREZ DE AYALA JOSÉ LUIS (1979) "Las cargas públicas: principios para su distribución" *Hacienda Pública Española* número 59, Instituto de Estudios Fiscales, pp. 87-112. Madrid.
- PÉREZ DE AYALA JOSÉ LUIS (1981) *Explicación de la técnica de los impuestos* (tercera edición), Editorial de Derecho Financiero, Editorial de Derecho Reunidas. Madrid.
- PÉREZ DE AYALA JOSÉ LUIS Y AMORÓS RICA ANDRÉS (1984) *Hacienda Pública (Apuntes)*, Editorial de Derecho Financiero, Editorial de Derecho Reunidas. Madrid.
- PÉREZ DE AYALA JOSÉ LUIS Y GONZÁLEZ EUSEBIO (1986) *Curso de Derecho Tributario Tomo I* (quinta edición), Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de Derecho Reunidas. Madrid.
- PÉREZ DE AYALA PELAYO CONCHA (1988) *Temas de Derecho Financiero*, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense. Madrid.
- PÉREZ GARCÍA FRANCISCO (1991) "Informe sobre la financiación de las Comunidades Autónomas" *Palau 14 Revista de Hacienda Pública de Valencia*, número 15 (septiembre-diciembre), Consejería de Economía y Hacienda de la Generalitat Valenciana, pp. 1-101. Valencia.
- PÉREZ-ROYO FERNANDO Y AGUALLO AVILÉS ÁNGEL (1996) *Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria*, Ed. Aranzadi. Madrid.
- PÉREZ-ROYO FERNANDO (2000) *Derecho Financiero y Tributario Parte General*, (décima edición), Editorial Civitas. Madrid.
- PÉREZ-ROYO JAVIER (1997) *El nuevo modelo de financiación autonómica: análisis exclusivamente constitucional*, Editorial McGraw-Hill. Madrid.
- PERIS GARCÍA PURIFICACIÓN (1999) "El poder financiero y sus límites. La incidencia del Derecho Comunitario" *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* (julio-septiembre). Madrid.
- PIERNAS HURTADO JOSÉ MARÍA (1891) *Tratado de Hacienda Pública y examen de la española Tomo II* (cuarta edición), tipografía de Manuel Ginés Hernández. Madrid.
- PIGOU ARTHUR CECIL (1974) *Hacienda Pública* ("A Study in Public Finance", tercera edición; traductor, Gonzalo Guasp; estudio introductorio de José Ángel Sánchez Asiain), Instituto de Estudios Fiscales, obras básicas de Hacienda Pública. Madrid.
- PITA GRANDAL ANA MARÍA (1991) "La Agencia Estatal de Administración Tributaria" *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* número 71 (julio-septiembre), pp. 365-375. Madrid.
- PONT I CLEMENTE JUAN FRANCISCO (1991) "Las fuentes del Derecho Tributario" en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda Tomo I*, instituto de Estudios Fiscales, pp. 251-205. Madrid.
- QUINTANA FERRER ESTEBAN (1997) "Incidencia de la Hacienda General en la Hacienda Autónoma" *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* Volumen XLVII número 243 (enero-marzo), Editorial de Derecho Financiero pp. 85-123. Madrid.
- RAMALLO MASSENET JUAN (1979) "Incidencia de la Constitución española de 1978 en materia de fuentes normativas de las Comunidades Autónomas" en *Hacienda y Constitución*, Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.

- RAMALLO MASSENET JUAN (1988) “El reparto de competencias tributarias entre los distintos ámbitos de gobierno” *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* número 60, pp. 501–549. Madrid.
- RAMALLO MASSENET JUAN (1993) “Estructura constitucional del Estado y Ley General Tributaria” *Crónica Tributaria* número 67, Instituto de Estudios Fiscales, pp. 101–121. Madrid.
- RAMALLO MASSENET JUAN (1994) “Las relaciones interadministrativas en la aplicación de los tributos” *Documentación Administrativa* número 240 (octubre–diciembre), pp. 165–195. Madrid.
- RAMÍREZ JIMÉNEZ MANUEL (1999) “Modelos de descentralización autonómica en el constitucionalismo español: un análisis comparado” en la obra colectiva *El Funcionamiento del Estado Autonómico* (segunda edición), Instituto Nacional de Administración Pública, pp. 39–49, Madrid.
- RAS AURELIO (1944) *Reflexiones sobre la Burocracia*, Librería Beltrán. Madrid.
- REALE MIGUEL (1977) *Introducción al Derecho* (“Lições preliminares de Direito”; traductor y adaptación Jaime Brufau Prats), Editorial Pirámide. Madrid.
- RECASENS SICHES LUIS (1979) *Introducción al Estudio del Derecho* (quinta edición), Editorial Porrúa. México.
- REINS LUISA C. y FEBRES JORGE (1998) “Las acciones de la Administración tributaria para la información del contribuyente y la promoción de la aceptación de los tributos por la sociedad” en *Actas de la XXXI Asamblea General de CIAT (Buenos Aires 1997)*, IEF, pp. 203–250. Madrid.
- REQUEJO BOHORQUES MANUEL (2002) “La gestión de los tributos cedidos”, en publicación.
- RICO MORALES NICOLÁS (1990) “La función del liquidador y el principio de Seguridad Jurídica” *Alcaba Revista de Hacienda Pública de Andalucía*, número 2/1990 (dedicado a los registradores de la propiedad como liquidadores de impuestos), Consejería de Economía y Hacienda, Dirección General de Tributos e Inspección Tributaria, pp. 125–196. Sevilla.
- ROCA SASTRE RAMÓN MARÍA (1954) *Derecho Hipotecario Tomo I. Registro de la Propiedad* (quinta edición), Librería Bosch. Barcelona.
- RODRIGUEZ-ARANA MUÑOZ JAIME (1997) “La Administración única en el marco constitucional” en *Jornadas sobre el modelo de Administración en el Estado Autonómico* (La Coruña 19–20 de septiembre de 1996), Fundación Fernando de los Ríos, pp. 19–56. Madrid.
- RODRÍGUEZ BEREJO ÁLVARO (1976) *Introducción al estudio del Derecho Financiero. Un ensayo sobre los fundamentos teóricos del derecho Financiero*, Instituto de Estudios Fiscales serie Estudios de Hacienda Pública. Madrid.
- RODRÍGUEZ BEREJO ÁLVARO (1992) “El sistema tributario en la Constitución. (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)” *Revista Española de Derecho Constitucional* número 36 (septiembre–diciembre), pp. 9–69. Madrid.
- RODRÍGUEZ PANIAGUA JOSÉ MARÍA (1987) *Método para el conocimiento del Derecho*, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense. Madrid.
- ROMANELLI-GRIMALDI VINCENZO MARIA (1961) “Metodología del Derecho Financiero” *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* número 42 (junio), pp. 731–780. Madrid.
- RÖPKE WILHELM (1966) *Introducción a la Economía Política* (“Die Lehre von der Wirtschaft”, décima edición alemana; traductor José María Jimeno), Alianza Editorial, Madrid.

- RUBIO GUERRERO JUAN JOSÉ (2002) “La imposición de deberes formales a los contribuyentes” en *Actas de la Conferencia Técnica del CIAT (Taormina 2000)*, IEF, pp. 143–156. Madrid.
- RUIZ GALLUD SALVADOR (2001) “La modernización de la Administración Tributaria” *Hacienda Pública Española*, monografía 2001, tendencias de reforma fiscal, Instituto de Estudios Fiscales, pp. 379–398. Madrid.
- RUIZ ROBLEDOS AGUSTÍN (1991) *El ordenamiento jurídico andaluz*, Ed. Civitas. Madrid.
- SÁEZ LOZANO JOSÉ LUIS (2001) “El voto económico en democracia. El caso de España” *Hacienda Pública Española* número 157–2/2001, Instituto de Estudios Fiscales, pp. 281–323. Madrid.
- SÁINZ DE BUJANDA FERNANDO (1951) “Estado de Derecho y Hacienda Pública” *Revista de Administración Pública* número 6 (septiembre–diciembre), Instituto de Estudios Políticos, pp. 193–211. Madrid.
- SÁINZ DE BUJANDA FERNANDO (1961) “Estructura jurídica del sistema tributario” *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* número 41 (marzo), pp. 9–160. Madrid.
- SÁINZ DE BUJANDA FERNANDO (1963) *Hacienda y Derecho III*, Instituto de Estudios Políticos. Madrid.
- SÁINZ DE BUJANDA FERNANDO (1975) *Hacienda y Derecho Tomo I* (Estudios de Administración), Instituto de Estudios Políticos. Madrid.
- SÁINZ DE BUJANDA FERNANDO (director del seminario de Derecho Financiero) (1976) *Notas de derecho Financiero Tomo I, volumen 2*, Servicio de Publicaciones de la Universidad Complutense. Madrid.
- SÁINZ DE BUJANDA FERNANDO (1977) *Sistema de Derecho Financiero I. Introducción. Volumen primero: Actividad financiera, ciencia financiera y Derecho Financiero*, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense. Madrid.
- SÁINZ DE BUJANDA FERNANDO (1979) “Prólogo” a *Estudios de Derecho Tributario Volumen I*, Instituto de Estudios Fiscales, pp. XXIII–XLV. Madrid.
- SÁINZ DE BUJANDA FERNANDO (1982) *Lecciones de Derecho Financiero* (segunda edición), Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense. Madrid.
- SÁINZ DE BUJANDA FERNANDO (1985) *Sistema de Derecho Financiero I. Introducción. Volumen segundo: Análisis estructural del Derecho Financiero. Ramas del Derecho Público con sectores proyectados sobre la materia financiera*, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense. Madrid.
- SÁINZ DE VICUÑA Y BARROSO ANTONIO (1979) “El ámbito territorial de las normas fiscales” *Estudios de Derecho Tributario Volumen I*, Instituto de Estudios Fiscales, pp. 427–499. Madrid.
- SÁINZ MORENO FERNANDO (1983) “Ejercicio privado de funciones públicas” *Revista de Administración Pública* número 100–102 (enero–diciembre), Centro de Estudios Constitucionales, pp. 1699–1783. Madrid.
- SÁINZ MORENO JAVIER (1981) *Definición dialéctica del Derecho*, s/e. Madrid.
- SÁINZ MORENO JAVIER (1988) *Elementos de Derecho Financiero Tomo I. Parte General*, (segunda edición) Editorial Rafael Castellanos. Madrid.

- SÁNCHEZ AGESTA LUIS (coordinador) (1977) *Constitución y Economía. La ordenación del sistema económico en las constituciones occidentales*, Editoriales de Derecho Reunidas. Madrid.
- SÁNCHEZ AGESTA LUIS (1987) "Introducción al Título Preliminar" en *Comentarios el Estatuto de Autonomía de la Comunidad Autónoma de Andalucía* dirigidos por Santiago Muñoz Machado, Ministerio para las Administraciones Públicas, Instituto de Estudios de Administración Local. Madrid.
- SÁNCHEZ BLANCO ÁNGEL (1994) "La Agencia Estatal de Administración Tributaria. Atipicidad jurídica y determinismo de lo residual como expresión de la crisis del modelo organizativo de las Administraciones Públicas", *Administración Instrumental. Libro homenaje a Manuel Francisco Clavero Arévalo*, Instituto García Oviedo de la Universidad de Sevilla y Editorial Civitas, pp. 755-769. Madrid.
- SÁNCHEZ LÓPEZ JOSÉ (1990) "La Administración Autonómica andaluza" en *El Estatuto de Andalucía III. El Gobierno y la Administración*, Editorial Ariel Derecho, pp. 63-102. Barcelona.
- SÁNCHEZ MALDONADO JOSÉ (1994) "La financiación autonómica: problemas y propuestas de reforma" en *Alcabala* Revista de Hacienda Pública de Andalucía, Dirección General de Tributos e Inspección Tributaria, Consejería de Economía y Hacienda número 2. Sevilla.
- SÁNCHEZ MORÓN MIGUEL (1981) "Notas sobre la función administrativa en la Constitución Española de 1978" *La Constitución Española de 1978. Estudio sistemático* dirigido por Alberto Predieri y Eduardo García de Enterría, Editorial Civitas, pág. 627-685. Madrid.
- SÁNCHEZ SÁNCHEZ ÁNGEL (1996) "Corresponsabilidad fiscal y Hacienda Municipal" *Revista de Hacienda Local* Volumen XXVI, número 77 (mayo-agosto), Editorial de Derecho Reunidas y Editorial de Derecho Financiero, pp. 313-357. Madrid.
- SÁNCHEZ SERRANO LUIS (1981) "Poder tributario de las Comunidades Autónomas" *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* número 29 (enero-marzo) en especial las pp. 79 a 87. Madrid.
- SÁNCHEZ SERRANO LUIS (1997) *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional I. Derecho Financiero. Constitución financiera. Función y organización financieras. Control jurisdiccional*, Editorial Marcial Pons. Madrid.
- SANTAMARÍA PASTOR JUAN ALFONSO (1984) "La teoría del órgano en el Derecho Administrativo" *Revista Española de Derecho Administrativo*, número 40-41 (enero-marzo), pp. 43-85. Madrid.
- SANTAMARÍA PASTOR JUAN ALFONSO (1991) *Fundamentos de Derecho Administrativo I*, Editorial Centro de Estudios Ramón Areces. Madrid.
- SEGARRA TORMO SANTIAGO (1994) "Sistemas de información en la Administración tributaria" *Alcabala* Revista de Hacienda Pública de Andalucía número 2/94, Dirección General de Tributos e Inspección Tributaria, Consejería de Economía y Hacienda, pág. 24-64. Sevilla.
- SEGARRA TORMO SANTIAGO (2000) "Escenario y estrategia para el aprovechamiento del desarrollo tecnológico para el control del cumplimiento" en *Actas de la XXXIV Asamblea General de CIAT (Washington 2000)*, IEF, pp. 237-254. Madrid.
- SCHMITT CARL (1991) *El concepto de lo político. Texto de 1932 con un prólogo y tres colorarios* ("Der Begriff des Politischen. Text von 1932 mit einem vorwort und drei corollarien"; traductor Rafael Agapito), Alianza Editorial. Madrid.

- SHOUP CARLS (1980) *Hacienda Pública* ("Public Finance", Chicago 1969; traductor Emilio Albi Jiménez), Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.
- SCHUMPETER J.A. (1983) *Capitalismo, Socialismo y Democracia* ("Capitalism, Socialism and Democracy), Editorial Orbis, Biblioteca de Economía, Barcelona.
- SERMET J. (1975) *Andalucía como hecho regional*. Universidad de Granada. Granada.
- SEVILLA SEGURA JOSÉ LUIS (1991) "Componentes de un modelo de descentralizado de financiación pública" *Palau 14 Revista de Hacienda Pública de Valencia* número 15 (septiembre-diciembre), Coonsejería de Economía y Hacienda de la Generalitat Valenciana, pp. 103-120. Valencia.
- SMITH ADAM (1983) *Investigación de la naturaleza y causas de la riqueza de las Naciones* (traducción revisada de José Alonso Ortiz), Editorial Orbis, Biblioteca de Economía, Barcelona.
- SOTELO IGNACIO (1980) "El poder político" en *Nuestra sociedad. Introducción a la Sociología* dirigida por Juan Francisco Marsal y Benjamín Oltra, Editorial Vicens Universidad, pp. 293-314. Barcelona.
- SUÁREZ SUÁREZ ANDRÉS SANTIAGO (1987) "Burocracia y eficiencia administrativa" en *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a César Albiñana García Quintana Volumen II*, Ministerio de Economía y Hacienda, pp. 1395-1410. Madrid.
- SVEN-ERIK SJÖSTRAND (1992) "On the Rationale behind 'irrational' institutions" en *Journal of Economic Issues*, volumen XXVI, number 4 (diciembre), University of Tennessee, pp. 1007-1040, Knoxville.
- TEJERIZO LÓPEZ JOSÉ MANUEL (1979) "Incidencia de la Constitución en las prerrogativas de la Administración de la Hacienda Pública" en *Hacienda y Constitución*, Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.
- TEJERIZO LÓPEZ JOSÉ MANUEL (1980) "La causa de los tributos" *Hacienda Pública Española* número 64, pp. 193-231. Madrid.
- TERRÓN MONTERO JAVIER (1981) "El subsistema de gobierno de la Junta de Andalucía" *Revista de Estudios Regionales* número 8 (julio-diciembre) Universidades de Andalucía, pp. 85-112. Málaga.
- TOBOSO LÓPEZ FERNANDO (1991) "Una teoría de las instituciones y procesos políticos metodológicamente individualistas. El programa de investigación de la Escuela de la *Public Choice*", *Cuadernos de Economía*, volumen 18 número 52, Consejo Superior de Investigaciones Científicas, pp. 271-287. Barcelona.
- TOBOSO LÓPEZ FERNANDO (1992) "Metodología de la teoría de la elección pública" *Hacienda Pública Española* número 122 (3/1992) Instituto de Estudios Fiscales, pp. 95-102. Madrid.
- TOBOSO LÓPEZ FERNANDO (1992) "El papel del homo-economicus en la teoría positiva de la elección pública", *Cuadernos de Economía*, volumen 19, número 55 (enero-abril), Consejo Superior de Investigaciones Científicas, pp. 323-339. Barcelona.
- TOHARIA JOSÉ JUAN (1980) "El Derecho" en *Nuestra Sociedad. Introducción a la Sociología* dirigida por Juan Francisco Marsal y Benjamín Oltra, Editorial Vicens Universidad, pág. 423-441. Barcelona.
- TOMÁS VILLARROYA JOAQUÍN (1979) "El principio de legalidad y la Ley General Tributaria" en *Estudios de Derecho Tributario Volumen I*, Instituto de Estudios Fiscales, pp. 73-90. Madrid.

- TOMÉ BAUDILIO (2001) “La política de desarrollo de la sociedad de la información en España” *Revista del Instituto de Estudios Económicos* número 1 y 2 (monográfico sobre la sociedad de la información en España), pp. 3–21. Madrid.
- TORRES LÓPEZ JUAN (1995) *Economía Política* (segunda edición), Editorial Civitas, Biblioteca de Economía y Empresa, Colección Economía, Tratados y Manuales, Madrid.
- TREBOLLE FERNÁNDEZ JAIME (1981) “Los mecanismos de nivelación financiera en España: las asignaciones presupuestarias y las transferencias con cargo al F.C.I. Otras fuentes de financiación” en *Curso de sistema fiscal español* (tercera edición), Escuela de Inspección Financiera y Tributaria. Ministerio de Hacienda, pág. 813–833. Madrid.
- VALLÉS FERRER JOSÉ (2002) “La economía andaluza ante el siglo XXI” en *Andalucía, presente y pasado imperfecto*, Fundación Universitaria de Jerez, Escuela Universitaria de Estudios Empresariales, pp. 127–141. Jerez de la Frontera.
- VALLET DE GOYTISOLO JUAN (1982) *En torno a la tecnocracia*, Speiro. Madrid.
- VARELA DÍAZ SANTIAGO (1982) “La idea del deber constitucional” *Revista Española de Derecho Constitucional* número 4 (enero–abril), Centro de Estudios Constitucionales, pp. 69–96. Madrid.
- VELARDE FUENTES JUAN (1994) “Consideraciones sobre la crisis del Estado del Bienestar” *Revista del Instituto de Estudios Económicos* número 1 y 2 1994, pp. 3–60. Madrid.
- VICENTE–ARCHE DOMINGO (1974) “Hacienda Pública y Administración Pública” *Hacienda Pública Española* número 26, pp. 101–131. Madrid.
- VILAS NOGUEIRA JOSÉ “Los valores superiores del ordenamiento jurídico” *Revista Española de Derecho Constitucional* número 12 (septiembre–diciembre), Centro de Estudios Constitucionales, pp. 84–102. Madrid.
- VILELA GALLEGO PILAR (1996) *Evolución orgánico funcional de la Administración de la Junta de Andalucía (1978–1995)*, *organigramas*, Instituto Andaluz de Administración Pública. Sevilla.
- VILLATORO TORANZO MIGUEL (1988) *Introducción al estudio del Derecho* (octava edición), Editorial Porrúa. México.
- VILLAR PALASÍ JOSÉ LUIS (1957) “Fisco versus Administración: la teoría nominalista del Impuesto y la teoría de las prestaciones administrativas” *Revista de Administración Pública* número 24 (septiembre–diciembre), Instituto de Estudios Políticos, pp. 11–38. Madrid.
- VILLAR PALASÍ JOSÉ LUIS (1972) *Curso de Derecho Administrativo Tomo I. Introducción, teoría de las normas y grupos normativos*, sección de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad de Madrid. Madrid.
- VILLAR PALASÍ JOSÉ LUIS (1977) *La interpretación y los apogemas jurídico–lógicos a la luz del nuevo título preliminar del Código Civil desde una perspectiva teórica*, Editorial Tecnos. Madrid.
- VILLAR PALASÍ JOSÉ LUIS (1982) “Una visión tópica de la tópica” en *Administración y Constitución. Estudios en Homenaje al profesor Mesa Moles*, Servicio Central de Publicaciones de la Presidencia del Gobierno, pp. 623–679. Madrid.
- VOGEL KLAUS (1979) “La Hacienda Pública y el Derecho Constitucional” en *Hacienda Pública Española* número 59, Instituto de Estudios Fiscales, pp. 15–23. Madrid.

- WAGNER E. RICHARD (1984) “Estructura de los ingresos tributarios. Ilusión fiscal y elección presupuestaria” (Revenue Structure, fiscal illusion and budgetary choice”, publicado originalmente en Public Choice) en *Teoría de la Hacienda Pública Democrática*, Instituto de Estudios Fiscales, pp. 659–681. Madrid.
- WEBER MAX (1979) *Economía y Sociedad. Esbozo de sociología comprensiva*. Edición preparada por Johannes Winkel; (“Wirtschaft und gesellschaft grundriss der verstehenden soziologie, cuarta edición alemana; traductores: José Medina Echavarría, Juan Roura Parella, Eugenio Imaz, Eduardo García Máñez y José Ferrater Mora), Fondo de Cultura Económica, México.
- WEBER MAX (1984) *La acción social: ensayos metodológicos*, (Introducción Salvador Giner y J.F. Yvars; capítulo I “Wirtschaft und gesellschaft; capítulo 2 y 3 “Gesammelte Aufsatzrezu wissenschaftslehre”; traductores Michael Faber–Kaiser y Salvador Giner), Editorial Península, colección homo sociologicus. Barcelona.
- WEBER MAX (sin fecha) *¿Qué es la burocracia?* (Was ist die bürokratie?; traductor Rufino Arar), Editorial Leviatán. Buenos Aires.
- WINFREY JOHN C. (1980) *Hacienda Pública. Elecciones colectivas y la Economía Pública* (“Public Finance. Public choices and the Public Economy”; traductor José Alberto Parejo Gámir; estudio introductorio de Ricardo Calle Sanz), interesa especialmente la parte I del libro denominada “La Economía del Bienestar y las elecciones colectivas”, Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.
- XAVIER ALBERTO (1975) “Tipicidad y legalidad en el Derecho Tributario” en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública* Volumen XXV número 120 (noviembre–diciembre), pp. 1257–1309. Madrid.
- YEBRA MARTUL–ORTEGA PERFECTO (1977) *Poder financiero (equilibrio entre los poderes financieros)*, Editorial de Derecho Financiero, Editorial de Derecho Reunidas. Madrid.
- ZUBIRI XAVIER (1987) *Naturaleza, Historia, Dios*, Alianza Editorial, Madrid.

SEGUNDA PARTE

EXAMEN PARTICULARIZADO DE LA ORDENACIÓN DE LA ORGANIZACIÓN DE LA GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA JUNTA DE ANDALUCÍA

SECCIÓN PRIMERA. PREVIA: LA MANIFESTACIÓN DEL AUTOGOBIERNO ANDALUZ EN LA INSTITUCIONALIZACIÓN ADMINISTRATIVA

XI.

ACOTACIÓN DEL ALCANCE Y PROYECCIÓN DE LA COMPETENCIA DE ORGANIZACIÓN ADMINISTRATIVA DE LA JUNTA DE ANDALUCÍA

“Las Comunidades Autónomas tienen apariencia y cuerpo de Estado y alma de Corporaciones Locales”

MANUEL FRANCISCO CLAVERO ARÉVALO

28. La Administración de un Estado Social y Democrático de Derecho tiene una naturaleza acendradamente vicarial

Un Estado social y Democrático de Derecho ha de dejar impronta indeleble en una concepción moderna de la división de poderes. El Gobierno y la Administración están en ligazón según la *policy determination* y la *policy execution* en la clasificación de Loewestein. La *policy execution* modela una organización burocrática profesionalizada a la que el concepto de legitimidad le es en principio extraño. Su *última ratio* es su personalidad vicarial de las instituciones representativas de la comunidad política. En su virtud, la instancia de gobierno está supraordenada sobre dicha organización burocrática. Sólo desde la toma de posesión de esta realidad político-constitucional se puede atribuir a la organización burocrática una legitimidad *indirecta* según un sucesivo encadenamiento de los dictados de la soberanía popular que se trasvasa a la instancia parlamentaria, y, luego, derivadamente, a la instancia gubernamental. Por ello, se ha expuesto que es distinguible dentro de toda organización un *núcleo* y un *halo*. El *núcleo* alude a las funciones inherentes a la dirección de la organización; el *halo* hace referencia a la gestión ordinaria de la cosa pública.

Se observa que desde una óptica estructural gobierno y administración se funden en una aleación. Sin embargo, desde un punto de vista funcional, la instancia de gobierno tiene depositadas unas funciones de índole política regidas por un régimen jurídico disímil del que se aplica a las funciones administrativas. No obstante, como quiera que el corte funcional no es abrupto, las zonas grises se pueden aclarar echando mano del criterio que distingue la distinta naturaleza de los actos según que sean fiscalizables o no por la instancia jurisdiccional³⁸².

Que la Administración tenga fisonomía vicarial de otra instancia no debe conducirnos a minusvalorar su relevancia. De hecho, un gobierno vale lo que valga su Administración, pues la manifestación corporal de la idealista acción política es la acción administrativa. Dicho con otras palabras, se trata de una organización *necesaria*, estructurada según unos medios y fines predeterminados. Hablamos por ello de un *poder público* autónomo cuyo modo de acción acontece en términos de *relación jurídica* independientemente de que su régimen pueda ser de Derecho público o privado. Consecuentemente, el poder público administrativo debe estar *necesariamente personificado*³⁸³. Esta observación es capital: ha de repararse en que esta personificación de la Administración lleva ínsita una despersonalización del poder *in genere*.

382 Cfr. JUAN ALFONSO SANTAMARÍA PASTOR, *Fundamentos de Derecho Administrativo I*, p. 238. El *fundamentum divisionis* entre los actos fiscalizables y los no fiscalizables debe establecerse sobre el dato concreto y objetivo de que tales actos afecten a las relaciones jurídicas entre el poder y los administrados; véase FERNANDO GARRIDO FALLA y JOSÉ MARÍA PASTRANA FERNÁNDEZ, *Régimen jurídico y procedimiento de las Administraciones Públicas. (Un estudio de las leyes 30/1992 y 4/1999)*, tercera edición, p. 37. El Tribunal Constitucional se ha pronunciado en varias ocasiones sobre el particular. En el Auto 426/1990 de 10 de diciembre expone el siguiente parecer: "(...) Puede afirmarse que, como regla general, toda actuación administrativa es susceptible de revisión jurisdiccional. Existen sin embargo, ciertas actuaciones de órganos pertenecientes al Poder Ejecutivo que, por encarnar el núcleo de las relaciones entre órganos de naturaleza política no cabe entender que sean susceptibles de dicho control jurisdiccional: su control ha de ser, por el contrario, de carácter político. Tal cabe decir de una respuesta a una pregunta parlamentaria o a una petición de información (...). Semejante criterio ha sido mantenido frecuentemente por los tribunales ordinarios, negando su jurisdicción para conocer del asunto planteado y ha sido asimismo respaldado por este tribunal. (...) Aunque no puede descartarse a priori que un acto de naturaleza política conculque un derecho fundamental, y en esa medida, sea revisable en amparo, el contenido intrínsecamente atinente a las relaciones entre órganos políticos escapa a la revisión jurisdiccional de cualquier orden, puesto que constituye el núcleo de la acción política". En el Auto 278/1993, el Alto Tribunal al diferenciar dentro del acto de gobierno a los elementos reglados de los discrecionales sienta una doctrina que se adelanta a lo que va a consagrar la Ley 29/1998 de Jurisdicción Contencioso-Administrativa: "Son cuestiones distintas que haya sido correcto el juicio del gobierno en cuanto al fundamento en Derecho y que el gobierno se encuentre vinculado por el ordenamiento jurídico a autorizar el referendium, lo cual es en definitiva el objeto del proceso. Se está pues ante un acto híbrido, un acto de contenido político en cuanto al fondo, en el cual para la formación de la voluntad se han utilizado argumentos y fundamentos tomados del ordenamiento jurídico". Concluye: "El punto de partida es el carácter híbrido del acto enjuiciado, participe en cuanto a su fundamentación en Derecho de la condición de acto jurisdiccionalmente revisable, y al tiempo en cuanto al fondo, del carácter de acto político, no enjuiciable en tanto que no condicionado por elementos reglados". Ahora bien, estamos ante un problema que dista de estar totalmente orillado. "En la actualidad, expone ANTONIO MORELL OCAÑA, uno de los problemas capitales del Derecho administrativo reside precisamente en lograr una construcción jurídica adecuada a la Administración Pública como organización y extraer de esa concepción las consecuencias que correspondan"; cfr. *Apuntes de Derecho administrativo. Organización Administrativa*, p. 10.

383 Cfr. LUCIANO PAREJO ALFONSO, *Estado Social y Administración Pública. Los postulados constitucionales de la reforma administrativa*, p. 108. Concluye este estudioso que "en definitiva la autonomía y la actuación objetiva de la Administración no hacen sino poner de relieve la decisión constitucional (...) de trazar una *línea divisoria del poder público* (...) que pasa horizontalmente entre el ejercicio de éste en términos político-constitucionales (bajo el juego prevalente del principio democrático) y el ejercicio del mismo en términos objetivo-jurídicos", p. 108, subrayado del autor.

La personificación de la acción administrativa gravita sobre tres líneas de fuerza: a) La Administración en su continuo actuar lleva a cabo una sistemática apropiación de los fines superiores que persigue. La Administración es como tal un “aparato” cuya actuación discurre según un plan político prefijado *medialmente*. Sin embargo, cuando una Administración asume como propios los fines que la gobiernan, estamos institucionalizando a la Administración (los fines o intereses son del Estado, no de la Administración); b) La Administración late con un pulso repetitivo que la propulsa a través de una especie de movimiento de inercia que hace que suela salir indemne de las crisis políticas. En los países democráticamente evolucionados es un dato de sobras conocido que las crisis de gobierno no perturban la acción administrativa; c) por último, la institución administrativa se ordena por reglas propias de actuación; es decir, es perfectamente previsible la reacción de la acción administrativa ante cada supuesto de hecho singular que acontezca³⁸⁴.

Esta Administración “aparato” del Estado Social y Democrático de Derecho no es palmariamente la Administración cuasimilitar, jerárquica y centralista napoleónica. La dirección gubernamental no se reduce sistemáticamente a un inapelable “orden y mando”; en contraste, el poder de dirección se plasma fundamentalmente en una política de definición de objetivos y encauzamiento a través de directivas. Ya hemos tratado esta importantísima cuestión en la breve glosa que hicimos de las nuevas técnicas de gestión pública.

No es ocioso apuntar que esa definición de objetivos ha tenido que batallar contra la desconexión que acostumbradamente ha mediado entre el sentido de lo justo y las exigencias de eficacia en las organizaciones administrativas. La cuestión de una organización administrativa eficaz se ha acostumbrado a ver como algo más bien propio del Parlamento, pues desde una tradicional perspectiva es labor del Parlamento proporcionar los medios, y el Gobierno ha de limitarse a montar la organización que considere más adecuada para la gestión que pretende llevar a buen fin. Por ello el Parlamento debe velar y exigir eficacia en la actuación de la instancia de gobierno. Acontece este fenómeno porque el ciudadano sólo tiene sobre la eficacia administrativa un interés *simple*, no susceptible por ello de salvaguarda por la jurisdicción contencioso-administrativa. Es decir, la legitimación activa sólo es pensada para quien sea portador de un interés *legítimo* (ciudadano singularmente afectado en su esfera jurídica por la actuación administrativa). De ahí que se endosara al parla-

384 Cfr. FERNANDO GARRIDO FALLA, “La posición constitucional en la Administración Pública” en *La Administración en la Constitución*, p. 42.

mento esa responsabilidad. Si se piensa con detenimiento sobre este estado de cosas aplicándola a la particular actividad tributaria no puede dejar de percibirse una significativa paradoja: pues mientras que por un lado el ordenamiento disciplina un régimen fiscal propugnado un criterio de justicia en la exacción, que recaía directamente sobre el ciudadano, veta de otro lado, toda pretensión que el propio ciudadano *quo* ciudadano pudiera tener encaminada hacia el alcance de lo justo en la distribución de los medios fruto de la exacción. Tal es labor de la instancia parlamentaria. Sin embargo, la evolución de las políticas públicas se ha dirigido hacia la configuración de unas estructuras orgánicas cada vez más cercanas al ciudadano mediante el ensanchamiento del estatuto de los derechos del administrado. Instalados en esta realidad político-constitucional, el principio de eficacia queda encumbrado de modo sobresaliente: el principio ya no sólo se pronuncia sobre el aprovechamiento óptimo de los medios instrumentales; también respalda el derecho de la ciudadanía a actividades y prestaciones administrativas con marchamo de calidad³⁸⁵.

29. Ordenación constitucional de la materia

Hasta tiempos no muy lejanos, las constituciones contenían casi exclusivamente normas organizativas de las instituciones políticas, es decir, del poder legislativo y del gobierno, quedando ausente la ordenación de la Administración. Las constituciones más recientes, sin embargo, sí han establecido al menos las bases institucionales de la Administración. Este hecho normativo no debe provocar confusión: gobierno y administración son conceptos diferentes. Nuestra Constitución los distingue netamente. El Título IV se intitula “Del Gobierno y la Administración”. Desde un punto de vista subjetivo, el artículo 98 establece la composición del Gobierno. Y el artículo 103.2 remite a la ley la composición de los órganos de la Administración. Si bien existe un ligamen medular que ya hemos visto: la Administración está existencialmente subordinada a la instancia gubernamental. Ahora bien: tal no equivale a defender que la Administración Pública esté al servicio del Gobierno, o aún del Estado. Es decir, la Constitución no sólo excomulga radicalmente toda forma de apropiación del poder por los servidores públicos en beneficio propio; también proclama que la Administración no sirve al Gobierno, sino a los *intereses generales* (ex artículo 103).

El concepto de interés general vertebrado todo el esqueleto político-administrativo de las sociedades democráticas avanzadas. Hace algún tiempo Waline puso en circulación una explicación extraordinariamente sugerente: el interés general podría

385 Cfr. ANTONIO MORELL OCAÑA, *Apuntes de Derecho Administrativo. Organización Administrativa*, pp. 15 a 17.

valer como criterio de definición de la Administración Pública, reemplazando de este modo a la periclitada tesis del servicio público. De acuerdo con esta perspectiva decir intereses generales es decir actividad administrativa. Sin embargo, se trata de un concepto jurídico indeterminado. Es inútil intentar buscar alguna norma que conceptúe el interés general. Solamente prescribe de continuo cuáles deben ser las consecuencias jurídicas de su apreciación. Por consiguiente, corresponde a la labor del aplicador del Derecho reflejar qué sentido deba otorgarse al principio según momento y lugar aclarando el confusionismo que trasluce el concepto. Aunque un fino conocedor de la cosa pública ha advertido que posiblemente nunca se alcance a disipar tal confusionismo ya que “hoy no corren en el mundo del Derecho tiempos de sistema sino de casuismo”, concluyendo que “en los intereses generales, más que en ninguna otra materia, ha recuperado el Derecho su vieja condición de arte, no de ciencia, de resolver conflictos reales sin caer en la trampa de las generalizaciones brillantes”³⁸⁶.

Este principio de interés general sobre el que estamos reflexionando se bifurca entre un principio de *neutralidad administrativa* y un principio de *neutralidad política de la Administración*. La neutralidad administrativa gubernamental es menos evidente en el texto constitucional. Pero el artículo 103.3 pone ante nuestra atención una pista muy reveladora; dice: “La ley regulará el estatuto de los funcionarios públicos, el acceso a la función pública de acuerdo con los principios de mérito y capacidad, las peculiaridades del ejercicio de sus derechos a sindicación, el sistema de incompatibilidades y las garantías para la imparcialidad en el ejercicio de sus funciones”. Se estatuye, pues, una función pública profesionalizada. La gran distancia que media entre una Administración politizada y una institucionalizada radica en que en la primera se sigue el *spoil system* o “sistema de botín” de nombramiento y destitución discrecionalmente política de los funcionarios; mientras que en la segunda se impone el *merit system* o acceso al empleo público con independencia de las directrices gubernamentales, plegándose a la búsqueda del mejor hombre para cada puesto: *the right man for the right place*.

La neutralidad política de la Administración aparece acogida en el ya aludido artículo 103.1 cuando dice que “sirve con objetividad”. Asimismo en el precitado artículo 103.3, que habla de “imparcialidad”. La neutralidad política de la

³⁸⁶ Cfr. ALEJANDRO NIETO, “La Administración sirve con objetividad los intereses generales” en *Estudios sobre la Constitución Española. Homenaje a Eduardo García de Enterría*, p. 2.252.

Administración determina una forma típica de actuar que Fernando Garrido Falla ha llamado la *eficacia indiferente*. Es decir, la acción administrativa tiene que ser eficaz tanto si se perjudica como si se favorece a la política del Gobierno³⁸⁷.

El laconismo y aparente superficialidad con que nuestra Carta Magna ha abordado la temática de la Administración Pública ha llevado a que se sostenga por no pocos que la Administración Pública es una instancia meramente técnica de orden menor, y por tanto de relevancia “secundaria”. Tal es una torcida exégesis. El Tribunal Constitucional ha hecho hincapié que la Constitución no puede ser manejada fragmentariamente. Ordena un sistema jurídico-político, y como tal, demanda una interpretación sistemática. Nuestro punto de arranque no se encuadra en el Título IV sino en el Título Preliminar. En particular el artículo 1.1 instituye al Reino de España como un Estado Social y Democrático de Derecho. Y este Estado está gobernado por unos valores plasmados en principios (mismo artículo 1.1).

Tal configuración propugna la exigencia de legitimidad democrática en la Administración. Repasamos notas ya expuestas. Internamente, la Administración debe regirse por un principio de comunicación entre todos sus agentes y órganos que hagan factible el cumplimiento por el aparato administrativo de las directrices políticas aprobadas por el Gobierno³⁸⁸. Obviamente, tal principio estructurante coadyuva a que la disposición de los medios personales, materiales y económicos en función de unos objetivos predeterminados sea susceptible de dirección. De ahí la importancia, pese a su recurridamente atribuida crisis, del principio de jerarquía.

La cláusula del Estado Social contenida en buena parte en el Capítulo III del Título I “De los principios rectores de la política social y económica” junto a la cláusula del Estado de Derecho, de modo principal reflejada en el artículo 9, imponen sobre todas y cada una de las Administraciones finalísticamente un deber jurídico tanto objetiva como subjetivamente universal, esto es, inherente a cualquier potestad, y a cualquier poder público constituido.

³⁸⁷ Cfr. FERNANDO GARRIDO FALLA, “La posición constitucional en la Administración Pública” en *La Administración en la Constitución*, pp. 44-45.

³⁸⁸ “Los constituyentes han visto por tanto a la Administración como un colectivo formado por órganos como una organización que, subordinada al gobierno, sirve a los intereses generales. Debe destacarse el acierto de esta visión constitucional, que desde luego coincide con la realidad (...). Nada impide desde luego que se prediquen otros atributos de la Administración Pública, como puede ser su personalidad jurídica, su integración por personal funcionario, o los intereses económicos y financieros que tiene confiados (...). Pero (...) desde el punto de vista político general hay que ver a la Administración de acuerdo con la Constitución como un complejo de órganos debidamente coordinados”; “en definitiva, se entiende, que según el texto constitucional, la Administración “es una organización dependiente del Gobierno, que debe actuar de acuerdo con la ley y que satisface las necesidades e intereses de toda la Comunidad”; cfr. MARIANO BAENA DEL ALCÁZAR, *Curso de Ciencia de la Administración I*, pp. 197 y 198.

Esta fisonomía constitucional ha perfilado un Estado, como ha escrito un autor italiano *responsable*, o si se prefiere expresar de otro modo, *administrativo*³⁸⁹.

Convendría por último exponer una importante matización: la explicación que precede a estas líneas versa sobre una de las Administraciones contempladas por la Constitución, la Administración mediada o sin legitimación democrática, esto es, el Estado y las Comunidades Autónomas. Sin embargo, no es inoportuno caer en la cuenta de que nuestra Constitución también contempla un tipo de administración radicalmente diferente. Nos referimos a la *Administración Local* que se guía por una legitimación democrática propia (“autoadministración”). Recibe por ello la denominación de *Administración democrática*. Consiguientemente, la Administración Local no participa de la función ejecutiva, que sólo es predicada por nuestra Constitución para el Estado y las Comunidades Autónomas³⁹⁰.

Repasado el basamento de nuestras Administraciones, hemos de pasar a examinar las posibilidades que las mismas tienen para organizarse. Nos referimos a la potestad institucional (Bormeister), que es “un mínimo irreductible a la posición autónoma” (Schmitt)³⁹¹; la Exposición de Motivos de la Ley de 1 de junio de 1983 de Organización Territorial de la Comunidad Autónoma de Andalucía expone con nitidez esta idea nuclear al afirmar que “es un contenido mínimo de la garantía institucional de la autonomía (...) el de la potestad organizatoria, en cuya ausencia cabe dudar legítimamente de la existencia misma del ente cuya autonomía se pretende garantizar”. Se comprende entonces el extraordinario interés que tiene la temática de la ordenación normativa de la organización administrativa³⁹². La potestad organizatoria es un concepto-síntesis de orden finalista. En un sentido amplio abarca a todas las potestades públicas; en un sentido restringido condensa las diversas manifestaciones del poder y la potestad normativa que tienen por objeto la organización de las Administraciones Públicas. En el Antiguo Régimen la potestad organizato-

³⁸⁹ Cfr. LUCIANO PAREJO ALFONSO, “Principios del Estado: organización de la gestión pública y el modelo de la Administración” en *Jornadas sobre el modelo de Administración en el Estado Autnómico*, pp. 93-100.

³⁹⁰ Aunque en un pronunciamiento, el Tribunal Constitucional (STC 14 de julio de 1981) calificó a las Comunidades Autónomas como “Corporaciones públicas de base territorial y naturaleza política” parece fuera de discusión que las Comunidades Autónomas no son auténticas corporaciones territoriales. Se adscriben al esquema de la *institución burocrática*. Ser corporación significa que los ciudadanos han de integrar mediante sus representantes los órganos de la Administración comunitaria. Pero en las Comunidades Autónomas la representación se lleva a término en una Asamblea legislativa, no en la Administración.

³⁹¹ Las locuciones manejadas por el texto constitucional, “instituciones autónomas autónomas propias”, o “instituciones de autogobierno” aluden no sólo a las instituciones políticas sino también a las Administrativas. Hay que entender por ello que “está implícito en el sistema constitucional el poder de las Comunidades Autónomas sobre sus Administraciones Públicas (...) Ha de ser así porque este poder sobre las Administraciones Públicas forma parte del mismo núcleo conceptual de la autonomía”; cfr. MARIANO BAENA DEL ALCÁZAR, *Curso de Ciencia de la Administración, Volumen I*, p. 272.

ria era un título exclusivo del monarca; en el Estado Constitucional las asambleas parlamentarias se van a arrojar esta potestad: toda organización administrativa debe cimentarse en norma con rango de ley³⁹³. Sin embargo, en la realidad administrativa va a funcionar una solución mixta: el ejecutivo en parte por inercia de los principios absolutistas, y sobre todo por el extraordinario crecimiento de la complejidad administrativa, es depositario de una potestad doméstica de organización, de suerte que la potestad organizatoria de distribuye normativamente entre la ley y el reglamento; y el ámbito reglamentario se reparte de conformidad con la estructuración jerárquica interna de la organización administrativa³⁹⁴.

Nuestra Constitución aborda la cuestión en su artículo 103.2: “Los órganos de la Administración del Estado son creados, regidos y coordinados de acuerdo con la ley”³⁹⁵. Esta cláusula acoge la “potestad organizatoria” de la Administración del Estado. “Potestad organizatoria” es una expresión sintética que engloba un amplio haz de potestades distribuidas entre muy diversos órganos. Esta potestad tiene una dimensión plural, es decir, no es única ni está confiada a un único órgano del Estado. También es objetivamente heterogénea: abarca no sólo la creación, modificación o extinción del órgano. Igualmente alude a los numerosos elementos constitutivos del órgano: competencia, régimen de nombramiento, régimen de responsabilidad etc. Asimismo la potestad organizatoria se proyecta sobre distintos niveles administrativos; de un lado, el establecimiento fundacional de su propio aparato organizativo; de otro, la creación de nuevas personas jurídicas. Aunque la Constitución Española en contraste con otras constituciones (por ejemplo la italiana) no se refiere expresamente a esta manifestación de la potestad organizatoria, puede asumirse que está implícita en la atribución de la potestad reglamentaria³⁹⁶.

³⁹² Cfr. MASSIMO SEVERO GIANNINI, *Derecho Administrativo I*, p. 321.

³⁹³ No sólo la particular potestad organizatoria ha de aposentarse sobre el principio de legalidad. En general, cualesquier potestad debe ser atribuida a la Administración por la ley. Pero, además, esta atribución legal de ser *expresa y específica*. No son admisibles poderes inespecíficos o indeterminados porque: a) es antinómico con un Estado de Derecho que tiene como pilar la limitación del poder: todo poder es por definición limitado y limitable; b) razones organizativas ordenan que haya una pacífica distribución de funciones y competencias. Es inadmisible un órgano que pueda disponer a su albur de todas las competencias; y c) el valor libertad, estandarte del régimen constitucional demanda inapelablemente que toda potestad esté circundada por límites; verbigracia, puede leerse el artículo 1 de la Declaración de Derechos de 1789. ¿Qué ocurre sin embargo con las *cláusulas generales de apoderamiento*? En rigor, estas cláusulas no llevan aparejada la atribución de poderes ilimitados. Ocurre sólo que son en su aplicación concreta delimitables mediante la técnica de los conceptos jurídicos indeterminados. Véase FRANCISCO BOHOYO CASTAÑAR, *El principio de legalidad financiera como presupuesto de validez del acto administrativo*, pp. 36-37.

³⁹⁴ Cfr. JUAN ALFONSO SANTAMARÍA PASTOR, *Fundamentos de Derecho Administrativo I*, pp. 907-908.

³⁹⁵ Normativamente también es muy importante tener en cuenta el artículo 86.1 de la Constitución, que excluye del ámbito de actuación del Decreto-Ley todo lo referente a la ordenación de las “instituciones básicas del Estado”. Ahora bien, su significación ha de matizarse en el sentido expuesto en la STC 60/1986 de 20 de mayo; “La prohibición constitucional haría referencia en este supuesto a los elementos estructurantes, esenciales o generales de la organización y funcionamiento de las instituciones estatales básicas, pero no, en cambio, a cualesquiera otros aspectos accidentales o singulares de la misma” (FJ 4).

³⁹⁶ Cfr. ENRIQUE ARGULLOL MURGADAS, “Organización Administrativa de las Comunidades Autónomas”, p. 54.

El repartimiento de las potestades organizativas no tiene lugar mediante bloques orgánicos concretos: se echa mano de la técnica de remisión normativa de la ley al reglamento; inclusive es la organización administrativa un campo en donde menu-dea a porfía el llamado *reglamento autónomo*³⁹⁷.

¿El ámbito de aplicación del artículo 103.2 de la Constitución se circunscribe sólo a la Administración del Estado? ¿Es también vigente para la Administración de las Comunidades Autónomas? La cuestión podría en principio ser contestada afirmativamente tras los distintos pronunciamientos del Tribunal Constitucional que establecían la plena aplicación del artículo 103 en lo relativo a los principios de organización administrativa de las Comunidades Autónomas. Sin embargo, hay razones que conducen a la conclusión de que dentro del cuerpo del artículo 103 hay partes con ámbito subjetivo de aplicación distintos. Y así, el número 2 del artículo 103 no afecta a la *potestas instituendi* de la Comunidades Autónomas porque:

a) El artículo 103.2 se contrae exclusivamente en apuntar un cauce formal de desenvolvimiento administrativo; pero no trasluce una voluntad de la Carta Magna acerca del modelo de Administración Pública que se propugna.

b) Lo atinente a la *potestas instituendi* ha de ser enfocado no desde un punto de vista formal, sino sustantivo. Y es inútil intentar localizar tal perspectiva en el artículo 103.2. Nuestra atención ha de fijarse en otros preceptos de la Constitución y de los respectivos Estatutos de Autonomía³⁹⁸. Prueba de este aserto es que la doctrina científica no ha visto en la cuestión así tan diáfananamente planteada incertidumbres que fuesen acreedoras de una debate científico.

c) En última instancia, la praxis normativa seguida en el desarrollo de los Estatutos de Autonomía permite comprobar que las Comunidades Autónomas han ordenado su organización administrativa de acuerdo con lo prevenido en cuerpos legales, y prácticamente calcando el modelo estatal. Pero esta opción normativa no es corolario necesario de un anclaje con el artículo 103.2 de la Constitución. Es el fruto de lo prevenido por su norma institucional básica, esto es, el Estatuto de Autonomía³⁹⁹.

397 Cfr. JUAN ALFONSO SANTAMARÍA PASTOR "La teoría del órgano en el Derecho Administrativo", pp. 68-69.

398 "La potestad organizatoria que corresponde a las Comunidades Autónomas para ordenar sus servicios (...) no deriva de la norma estatutaria que contiene dicha competencia pues no puede otorgarse a la expresión instituciones de autogobierno un alcance mayor que el que deriva de la Constitución (artículo 152.1) y de los propios Estatutos (Asamblea legislativa, Consejo de Gobierno y Presidente), sino de las competencias por ellas asumidas respecto de la organización de sus propias Administraciones y en esta materia cada Comunidad Autónoma ha de respetar, en cualquier caso, las Bases que de acuerdo con lo establecido en el artículo 149.1.18 corresponde fijar al Estado", FJ 38 STC 76/83 de 5 de agosto.

399 Cfr. JAVIER BARCELONA LLOP, "Principio de legalidad y organización administrativa" en *Estudios sobre la Constitución Española. Homenaje a Eduardo García de Enterría*, Vol. III, pp. 2.359-2.360.

La cuestión queda definitivamente archivada con la entrada en vigencia del artículo 11 de la Ley 30/1992. Este artículo acoge muy generosamente el principio de autoorganización de cada Administración. Ahora bien si se analizan los requisitos dispuestos en el número 2 del artículo para la creación de cualquier órgano administrativo, se advertirá que la exigida “dotación de los créditos necesarios para su puesta en funcionamiento” es algo que no está en manos de la propia Administración dado que la aprobación de tales créditos es menester de las Cortes Generales o de las correspondientes Asambleas Legislativas⁴⁰⁰

Aclarada la cuestión vamos a entrar a estudiar plenamente la potestad organizatoria de las Comunidades Autónomas.

En discordancia con la Administración del Estado, la distribución de la potestad organizatoria de las Comunidades Autónomas es notablemente borrosa. La Constitución y los Estatutos de Autonomía son lacónicos y poco expresivos. La Constitución se preocupa por el tema en sólo dos apartados de los artículos 147.2: “Los Estatutos de Autonomía deberán contener: c) la denominación, organización y sede de las instituciones autónomas propias”, y el artículo 148.1: “Las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias en las siguientes materias; 1ª, organización de sus instituciones de autogobierno”.

Esta despreocupación resalta si nos tomamos la molestia de confrontar la ordenación constitucional española con la efectuada en otros países, en donde, por ejemplo en la Constitución Italiana, se regulan con detalle las bases institucionales de la organización de la Administración de las regiones autónomas.

No obstante, el simple hecho de que se haya *reconocido* desde la Constitución la realidad de una potestad organizatoria de las Comunidades Autónomas supone dos trascendentales derivaciones, a saber: a) la ponderada atribución a las Comunidades Autónomas de un poder de decisión en la materia; b) que esa ponderación viene dada por la concurrencia de unos indisponibles límites⁴⁰¹.

Límites *generales* son los que considera el artículo 9 de la Constitución. Dice su apartado nº 1, “ Los ciudadanos y los poderes públicos está sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico; nº 2. “Corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los gru-

⁴⁰⁰ Cfr. FERNANDO GARRIDO FALLA y JOSÉ MARÍA FERNÁNDEZ PASTRANA *Régimen Jurídico y procedimiento de las Administraciones Públicas (un estudio de la Ley 30/1992 y 4/1999)*, pp. 93.

⁴⁰¹ Cfr. ENRIQUE ARGULLOL MURGADAS, “Organización Administrativa de las Comunidades Autónomas”, p. 42.

pos en que se integra sean reales y efectivas, remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social”; nº 3: “La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos”. La ubicación sistemática de este artículo nº 9 en el Título Preliminar no deja lugar a dudas sobre su vigencia estable en toda y cada una de las Administraciones Públicas.

Importantísimos límites son también los principios informadores de la organización administrativa recogidos en el artículo 103.1 de la Constitución. Dice este artículo: “La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la Ley y el Derecho”. En este listado quedan constitucionalizados principios de valor secundario (principio de desconcentración), mientras que principios como los de personalidad jurídica de las Administraciones Públicas, control, competencia y participación no se constitucionalizan como principios de organización. Pero quizá la deficiencia más grave de la ordenación constitucional radica en no haber establecido ningún control material específico acerca de la efectiva actuación de la Administración Pública según el ministerio de los antedichos principios. Sólo se prevé una revisión sobre el cumplimiento de estos principios a través de un mecanismo de naturaleza formal (la ley ex artículo 103.2)⁴⁰².

Aunque *prima facie* podría darse por cierto que estos principios organizadores sólo informan sobre la estructura administrativa del Estado, ya que según una interpretación literalista el artículo habla de “Administración Pública” en singular, de una interpretación sistemática se colige sin dificultades que son plenamente operantes en la Administraciones comunitarias, pues el artículo 103.2 sí menciona expresamente a la Administración del Estado. Además, se inserta en un título, el IV “Del Gobierno y la Administración”, que tiene cierto aire genérico, mientras que el título dedicado a las Comunidades Autónomas es mucho más específico, Título VIII “De la organización territorial del Estado”, capítulo 3 “De las Comunidades Autónomas”. Todavía más: en el texto constitucional no siempre existe coincidencia entre el título o encabezamiento de determinados artículos con el contenido real

⁴⁰² Cfr. MANUEL ÁLVAREZ RICO, “Principios constitucionales de organización de la Administración Pública”, p. 32.

de los mismos. Véase, verbigracia, el artículo 149. Y además, teniendo presente el armazón político-constitucional del Estado social y democrático de Derecho, la incontrovertible fuerza vinculante para todas las Administraciones Públicas de un artículo íntimamente ligado con los principios del artículo 103.2, el artículo 106, cuyo tenor literal es el que sigue: “1. Los tribunales controlan la potestad reglamentaria y la legalidad de la actuación administrativa, así como el sometimiento de ésta a los fines que la justifican. 2. Los particulares, en los términos establecidos por la ley, tendrán derecho a ser indemnizado por toda lesión que sufran en cualquiera de sus bienes y derechos, salvo en los casos de fuerza mayor, siempre que la lesión sea consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos”, hace convenir que los principios de organización son reglas de aplicación universal a toda organización de escala⁴⁰³.

Los pronunciamientos del Tribunal Constitucional al haber confirmado esta tesis han convertido la cuestión que estamos repasando en un tema pacífico. Valga a título de muestra la STC de 25 de octubre de 1983, FJ 8.⁴⁰⁴

Como límites *particulares* podemos anotar: la Constitución impone que las Comunidades Autónomas cuenten con unos órganos determinados (artículo 152.1); el poder judicial es único, consiguientemente la Administración de justicia también ha de ser uniforme; el Defensor del Pueblo tiene un ámbito de acción que se extiende por todo el territorio nacional; y el Tribunal de Cuentas se proyecta sobre “todo el sector público”.

30. Fisonomía de la organización administrativa de las Comunidades Autónomas

Ya hemos visto que la ordenación constitucional de las Comunidades Autónomas destaca por su falta de concreción y relativa ambigüedad. Esta nota característica se percibe especialmente en el aspecto particular de la naturaleza de las Comunidades Autónomas. ¿Se trata de entes de gobierno o de entes de administración? Obviamente las derivaciones de la contestación que se dé son de esencia en el plano de la organización administrativa. En rigor, la Constitución menciona, pero sin embargo parece que en principio no regula nada atinente a la Administración de las Comunidades Autónomas. El artículo 152 de refiere a un “Consejo de Gobierno con funciones ejecutivas y administrativas”, pero aparentemente ignora a una posible

⁴⁰³ Cfr. MANUEL ÁLVAREZ RICO “Principios constitucionales de organización de las Administraciones Públicas”, p. 36.

⁴⁰⁴ Otras sentencias reseñables son la STC de 28 de julio de 1981, 22 de febrero de 1982 y 27 de julio de 1982.

Administración propia de las Comunidades Autónomas⁴⁰⁵. Hemos de pasar al artículo siguiente (153) para leer que: “El control de la actividad de los órganos de las Comunidades Autónomas se ejercerá: c) Por la jurisdicción contencioso-administrativa, *el de la administración autónoma* y sus normas reglamentarias”. Y seguimos leyendo a continuación (artículo 154): “Un delegado nombrado por el Gobierno dirigirá la Administración del Estado en el territorio de las Comunidades Autónomas y la coordinará, cuando proceda con la *Administración propia de la Comunidad*”.

Pero además, el tema no queda agotado sólo en estos tres artículos. Sabemos que el ordenamiento constitucional debe ser interpretado sistemáticamente. Consiguientemente no se puede pasar por alto el artículo 103.1: “La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho”. Somos concedores de que estos principios son plenamente aplicables a todas las Administraciones Públicas existentes en el Reino de España. Luego, también es un pronunciamiento estructurante acerca de las Administraciones propias de las Comunidades Autónomas⁴⁰⁶.

Pero la realidad es que la vertiente organizativa de las Comunidades Autónomas quedó desatendida. Adrede, la obsesión por la autonomía política postergó la autonomía administrativa para evitar que las Comunidades Autónomas “fueran rebajadas a la servil condición de instituciones administrativas”⁴⁰⁷. Asimismo se ha apuntado que detrás de este laconismo subyace un interés por asegurar la homogeneidad de todas las Administraciones Públicas en su conjunto⁴⁰⁸.

De lo que hemos expuesto se desprende que las Comunidades Autónomas no son meras instituciones estrictamente políticas: su vertebración orgánico-administrativa en instituciones propias es corolario necesario del ejercicio del autogobierno. Ahora bien, la Administración de las Comunidades Autónomas se acoge por la Constitución más como una *posibilidad* que como un modelo necesario⁴⁰⁹. Esta

⁴⁰⁵ En realidad, al atribuirse al Consejo de Gobierno una función administrativa se está postulando como petición de principio la existencia de un aparato orgánico-administrativo para el ejercicio de la misma. Véase MARTÍN BASSOLS COMA “Los órganos ejecutivos de las Comunidades Autónomas. Presidencia y Consejo de Gobierno”, p. 106.

⁴⁰⁶ “Se refiere (el artículo 103.1) a la Administración Pública, no a las Administraciones Públicas. Sin embargo, el empleo del singular es comprensivo del género y no excluye, ni mucho menos la pluralidad de Administraciones. Sobre todo, lo que quiere decir es que, más importante que predeterminar un concreto modelo de relación entre las Administraciones que confluyen en el territorio del Estado, lo decisivo es salvaguardar el correcto cumplimiento de la función administrativa en su conjunto, por lo que el modelo de relación será tanto más válido cuanto más asegure el cumplimiento de dicha función”; cfr. JAIME RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, “La Administración única en el marco constitucional” en *Jornadas sobre el modelo de Administración en el Estado Autnómico*, pp. 20-21.

⁴⁰⁷ Cfr. JUAN ALFONSO SANTAMARÍA PASTOR, *Fundamentos de Derecho Administrativo I*, p. 1091.

⁴⁰⁸ Cfr. MARIANO BAENA DEL ALCÁZAR, *Curso de Ciencia de la Administración*, vol. I, p. 272.

⁴⁰⁹ Cfr. TOMÁS FONT I LLOVE, “Tendencias organizativas en la Administración de las Comunidades Autónomas”, p. 1.128.

regulación posibilista tiene la vista puesta en la remisión normativa a los Estatutos de Autonomía. Esta técnica es, sin controversia, congruente con la función institucional asignada a los Estatutos de Autonomía, definidos por la propia Constitución como “norma institucional básica”, y como tal plasmación del principio de autodisposición de las Comunidades Autónomas⁴¹⁰. Aunque pensamos que hubiera sido un acierto que desde el articulado de la Constitución se hubiere ordenado el cuadro administrativo-institucional de las Comunidades Autónomas. El hecho cierto es que el tema de la organización administrativa regional fue uno de los puntos candentes de la llamada concertación autonómica, que dio frutos tan señalados como el Informe de la Comisión de Expertos, algunos de los Acuerdos de la Moncloa, la LOAPA, y desde luego la mayoría de los Estatutos de Autonomía. Sin embargo, los Estatutos de Autonomía tampoco han dibujado un perfil acabado de la Administración comunitaria propia. Los dos primeros Estatutos de Autonomía en ser aprobados (el vasco y el catalán) muestran una absoluta falta de preocupación por el tema organizativo; sólo es reseñable alguna referencia indirecta. ¿Por qué tal indiferencia? Sin duda el papel emergente de las nuevas entidades territoriales antepone a toda consideración la institucionalización *política* de la entidad colocando en plano secundario la organización administrativa; también en aquella circunstancia de estructuración de la nueva planta territorial del Reino, la reivindicación competencial absorbía todos los ímpetus comunitarios. Otra razón pudo ser una premeditada política de tener, con la vista puesta en el porvenir, las manos libres para la estructuración administrativa estimada más conveniente⁴¹¹. El primer Estatuto que aborda la cuestión es el gallego con una disposición que se va a repetir en los siguientes Estatutos: “Corresponde a la Comunidad Autónoma la creación y estructuración de su propia Administración Pública dentro de los principios generales y normas básicas del Estado”. Esta formulación, como se observa, se basa en la técnica de remisión a las leyes de desarrollo institucional. Sin embargo, estas leyes de desarrollo institucional van a ser consecuentes con el espíritu que anima los textos estatutarios: particular atención hacia la institucionalización del gobierno comunitario en desdoro de la perspectiva administrativa. Como en tantas otras cuestiones, aquí se echó en falta cierta dosis de *creatividad*⁴¹² o *imaginación*⁴¹³.

410 El artículo 148.1.1ª dispone: Las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias en las siguientes materias: “organización de sus instituciones de autogobierno”.

411 Cfr. JOSÉ MANUEL CASTELLS ARTECHE, *Cuestiones finiseculares de las Administraciones Públicas*, p. 37.

412 Cfr. MANUEL FRANCISCO CLAVERO ARÉVALO, “Instituciones Autonómicas de Andalucía”, p. 23.

413 Cfr. JOSÉ MANUEL CASTELLS ARTECHE, *Cuestiones finiseculares de las Administraciones Públicas*, p. 39.

Los Estatutos de Autonomía tuvieron dos posibilidades para diseñar su planta organizativa; a saber: ora una Administración directa por mimetismo con los esquemas organizativos de la Administración del Estado que se fundamentase en una distribución de la acción administrativa entre unos servicios centrales muy poderosos y una organización periférica muy concentrada; ora una Administración indirecta, que con una estructura administrativa propia muy reducida basase el grueso de su acción administrativa en el apoyo de la Administración Local. Esta opción era especialmente mirada con los caudales públicos; consideraba, como dijera Burdeau, que edificar una organización administrativa propia “es un lujo que sólo se pueden permitir los países ricos”. Esta última posibilidad era la que reflejaba el sentir de la Comisión de Expertos: “La formación de un aparato administrativo extenso debe evitarse tanto en los niveles centrales como periféricos. La mayor parte de las provincias que van a quedar integradas en las nuevas Comunidades Autónomas soportarán mal que a la antigua centralización estatal sucediera una nueva centralización regional”.

Estas dos posibilidades desde luego no flotaban en el vacío. Había operantes condicionamientos de índole normativa y fáctica. Normativamente ya se ha expuesto cuán incompleta es la regulación de la materia por las normas constitucionales y estatutarias. Y mientras que el informe de la Comisión de Expertos de 1981 propugnaba, como sabemos, un modelo de Administración indirecta basado un régimen jurídico conformado por escasas y secundarias normas, el modelo de la Administración directa, jerárquica y de planta departamental descansaba sobre el sólido sustrato de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado. Fácticamente podemos apuntar condicionamientos tales como, el desbordado ímpetu de la ideología nacionalista, el sentimiento de reafirmación de la identidad comunitaria, común en todas las entidades políticas de nueva creación, que lejos de alterar su competencia a favor de las entidades Locales, en particular las Diputaciones Provinciales, lo que hizo fue absorber muchas de las escasas competencias imputadas a las precitadas Diputaciones Provinciales⁴¹⁴, la realidad de un proceso de transferencias que llevó aparejado el traslado no sólo de competencias, sino también de funcionarios e inmuebles e incluso de mobiliario de oficina. Es decir, se mudó en su totalidad una organización ya establecida de servicios, de suerte que era difícilmente pensable que una emergente Comunidad Autónoma fuera capaz de organizar *ab*

414 “Existe como una ley instintiva en toda criatura administrativa nueva, que es la necesidad de autoafirmación, y por ello es muy difícil hacerle actuar a través de entidades ajenas que no le estén jerarquizadas”; cfr. MANUEL FRANCISCO CLAVERO ARÉVALO, “Instituciones Autonómicas”, p. 26.

ovo sus servicios administrativos. Asimismo se pueden traer a colación condicionamientos muy ligados a la hora histórica de aquellos días: la crisis del “Estado del bienestar” que sofocado por el déficit presupuestario se asfixiaba ante unas demandas sociales progresivamente acuciantes; las innovaciones tecnológicas: el formidable fenómeno informático que estaba afectando a los tres pilares del Derecho Administrativo, la seguridad jurídica, la movilidad de la norma y la igualdad ante la ley, tal como condensó José Luis Villar Palasí; la informatización de la Administración va a abrir una colosal brecha entre quienes tenían a su disposición enormes bases de información, y quienes carecían en absoluto de esas fuentes. Asimismo la Administración se veía minusvalorada por mor del avance en la modernización de las técnicas de gestión empresarial que hacían gala de haber hecho suyos los progresos tecnológicos; igualmente se trataba de una Administración vista como un instrumento subalterno aplastado por el relieve concluyente de poder ejecutivo; la Administración del Estado, en resumidas cuentas, aparecía así pues ante los ojos de los nuevos gobernantes comunitarios como un coloso inamovible. Se volvió a cumplir una vez más la vieja verdad proclamada por Otto Mayer: “*el Derecho Constitucional pasa; el Derecho Administrativo permanece*”⁴¹⁵.

Resultado paradójico: la tan vituperada Administración del Estado fue miméticamente fotocopiada, reproduciéndose “bajo la nueva *veste* de la Administración autonómica las estructuras antes existentes”⁴¹⁶. ¿Y cuáles eran esas estructuras administrativas preexistentes? Las estructuras administrativas españolas preexistentes eran reflejo de un modelo administrativo burocrático jerárquicamente centralizado hijuela de las técnicas administrativas napoleónicas y huérfano de raíces históricas precisas. Fueron una creación *ex nihilo*. Por ello, se ha calificado a la Administración Española como una Administración *improvisada*⁴¹⁷. De acuerdo con este modelo francés unos órganos monocráticos catapultan la acción administrativa, mientras periféricamente se concentra dicha acción conforme a una división provincial⁴¹⁸.

⁴¹⁵ Cfr. JOSÉ MANUEL CASTELLS ARTECHE, *Cuestiones finiseculares de las Administraciones Públicas*, pp. 31 a 33. Esta inercia sustentante de las estructuras administrativas ya había sido percibida por Tocqueville cuando explicó que las instituciones administrativas funcionaban como “un cuerpo que camina después de separarse de la cabeza”.

⁴¹⁶ Cfr. JUAN ALFONSO SANTAMARÍA PASTOR, *Fundamentos de Derecho Administrativo I*, p. 1.093.

⁴¹⁷ Cfr. EDUARDO GARCÍA DE ENTERRÍA, *La Administración Española*, p. 114.

⁴¹⁸ Sobre la centralización administrativa en España puede verse a SANTIAGO MUÑOZ MACHADO, *Derecho Público de las Comunidades Autónomas I*, pp. 43-74.

Concentración. También *formalismo*. La Administración Española es constitutivamente formalista. La realidad sobre la que actúa la acción administrativa sólo aparece ante los ojos de los gestores de la Administración de modo mediato, pues inmediatamente lo que perciben son los *expedientes*⁴¹⁹. O dicho de otra forma, la realidad es vista a través de los expedientes. Una consecuencia: tendencia a la *ineficacia*. Otra consecuencia: el riesgo de la *conventualidad*; la Administración se puede enclaustrar, y sus servidores conformar un grupo social aislado de las entrañas sociales. El mecanismo con el que funciona se ha explicado muchas veces: en síntesis, la función administrativa se identifica con el acto administrativo; de ahí que quepa que la acción administrativa no se encauce teleológicamente hacia el impulso del beneficio de la sociedad a la que sirve. La salvaguardia de la legalidad quiere decir resolver de acuerdo con la norma aplicable. Y nada más. No extraña por ello que algunos autores hayan visto esta manera de actuar como una “reducción dramática”.

El formalismo en la descripción que acabamos de abocetar tiene un indiscutible sentido peyorativo. Formalismo equivale a “tendencia a concebir las cosas como formas y no como esencias” (Diccionario de la Real Academia de la Lengua). Sin embargo, el formalismo presta un impagable servicio a la seguridad jurídica ya que pone continuas trabas a la arbitrariedad administrativa. Desde tal óptica, el formalismo es una *virtud* y no un vicio. Formalismo es también “rigurosa aplicación y observancia” (Diccionario de la Real Academia de la Lengua). En rigor, el ejercicio de la acción administrativa en un Estado de Derecho no puede ser pensado sin formalismo. Cuestiones distintas son: a) que el formalismo de *medio* se convierta en fin, asfixiando la acción administrativa; y b) que más que formalismo, haya administradores formalistas que enturbien la siempre necesaria agilidad de la acción administrativa con demandas que la “lógica de lo razonable” repudia, socavándose en última instancia la razón de ser de la forma administrativa que es el la cualidad de garante del servicio con objetividad a los intereses generales.

Estructura piramidal-jerárquica: sabemos que según el tipo ideal burocrático, las organizaciones burocráticas se vertebran jerárquicamente. Este principio organizativo está adherido al fenómeno de la centralización y de la concentración; Hauriou dijo que allí donde la jerarquía se rompe comienza la descentralización (aunque podemos nombrar a otros autores que ya antes que Hauriou habían detectado esa

⁴¹⁹ “La ley impone la formación de un expediente antes de tomar decisión alguna y el interés de los ciudadanos afectados y de los tribunales se centran en el montón de legajos que constituyen tal expediente. Aquí todas las preocupaciones son pocas, puesto que la tramitación exige unos requisitos tan complicados e innumerables que al menor descuido salta la nulidad”; cfr. ALEJANDRO NIETO, *La organización del desgobierno*, p. 181.

ligazón; nos referimos a Colmeiro (*Derecho Administrativo Español*, primera edición 1850) y a Gascón y Marín entre otros. El principio de jerarquía es un principio estructurante que sobre una misma competencia material coloca el poder de impulso, dirección, inspección, suplencia, control, resolución de conflictos y recursos en unos órganos superiores, y simétricamente sujeta a los órganos intermedios e inferiores a una obligación general de obediencia. No obstante, en la realidad administrativa se pueden encontrar tantas particularidades (así por ejemplo se habla de una jerarquía debilitada para hacer referencia a la situación en que discurren los órganos consultivos y técnicos), que el análisis que proporciona la metodología principalista basada en el método inductivo-deductivo resulta en ocasiones inadecuado. Por ello, es muy provechoso acudir al enfoque de la Ciencia de la Administración, es decir, el enfoque no jurídico: “La jerarquía no es en definitiva, un fenómeno jurídico, sino organizacional”⁴²⁰, ya que no es sino producto de la objetivización y despersonalización de la estructura de las relaciones de poder. Las relaciones de poder se organizan como una suma de oficios repartidos de acuerdo con el *rango*.

El principio de jerarquía es acogido en el artículo 103.1 de la Constitución. En rigor, es una mención superflua: aunque no hubiera sido recogido expresamente, la Administración seguiría actuando conforme a sus dictados. Sin embargo, sí suscita cierta perplejidad su engarce con el principio de descentralización. Esta concreta regulación constitucional es un ejemplo escolar del conocido carácter polivalente de la Constitución, de forma que el principio de jerarquía sería aplicable a la estructura interna de la Administración, y el principio de descentralización a la estructuración territorial de la Administración Pública en el Reino. Ahora bien, las relaciones externas entre las diversas Administraciones Públicas, que tienen competencias de distinto relieve, ¿cómo se conjugan? Es aquí donde el principio de jerarquía ha sido desplazado al menos nominalmente. No se habla ahora de jerarquía sino de *supremacía*. Es decir, se reconocen en la Administración General del Estado facultades armonizadoras, así como la posibilidad de promover mecanismos extraordinarios de intervención y de control sobre las otras Administraciones volcadas en intereses territoriales particulares.

⁴²⁰ Cfr. ALEJANDRO NIETO, “La jerarquía”, p. 45.

Concluyendo: el principio de jerarquía a pesar de su recurrente “crisis”⁴²¹ sigue siendo un principio organizatorio fundamental de la Administración Pública en España, y que adquiere en particular notoria importancia en la llamada descentralización funcional, donde la Administración madre tiene una vinculación incluso personal con el ente descentralizado.

Sistema de departamentos. En el repaso histórico que ya hemos hecho de la evolución de la Administración de la Hacienda Pública Española vimos que el régimen constitucional trajo aparejado en lo atinente a la organización administrativa el sistema de departamentos ministeriales, si bien tal división horizontal de competencias ha respetado el principio de que la Administración Pública es entendida como un todo, esto es, como un único centro de imputación de relaciones, ya que es el único ente personalizado. Con el trasplante de este sistema departamental a las Administraciones comunitarias se absorbieron asimismo los dos mayores defectos del sistema: la tendencia a la expansión periférica y la tendencia a tratar las cuestiones de administración no propiamente como competencias sino como “derechos oponibles a otros órganos”⁴²².

Todo este enmarañado panorama ha provocado tan visibles grietas⁴²³ en lo que se entiende deberían ser las “nuevas” Administraciones territoriales del Reino a la luz de los principios de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía, que desde el último decenio se está insistiendo machaconamente en la denominada *Administración única* (aunque creemos que es mucho más apropiado el rótulo de *Administración preferente*⁴²⁴). Es la demanda que una estructura político-administrativa descentralizada plantea de *racionalización organizativa*, y que parte del elemental y universalmente aceptado principio de que para cada función no debe existir

⁴²¹ Esta crisis debe encuadrarse dentro de la extendida mutación que han experimentado en los últimos lustros los valores sociales, en donde el valor de autoridad ha sufrido un agudo resquebrajamiento y consiguientemente el sentido de la obediencia ha perdido mucho terreno. También ha cobrado extraordinario auge la ideología de la participación, en donde parece cobrar vigencia la añeja fórmula jesuítica de “obediencia de convencidos”. La estructura territorial, se ha apuntado igualmente, subraya el sentimiento autonomista en donde el principio de coordinación se aúpa sobre el “anticuado” principio de jerarquía. Asimismo la “agresión política” que han padecido las organizaciones administrativas por la irrupción de los políticos ha hecho perder buen parte de su sentido al principio de jerarquía. Véase ALEJANDRO NIETO, “El principio de jerarquía”, pp. 57-58.

⁴²² Cfr. JOSÉ ANTONIO GARCÍA TREVIJANO-FOS, *Tratado de Derecho Administrativo Tomo II, Volumen I*, pp. 248-249.

⁴²³ El problema de fondo es que “ha cambiado el modelo de Estado y, sin embargo, la organización administrativa, sin perjuicio de leves retoques, sigue siendo la misma”; cfr. JAIME RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, “La Administración única en el marco constitucional” en *Jornadas sobre el modelo de Administración en el Estado Autonomico*, p. 19. En el mismo sentido se ha expresado SANTIAGO MUÑOZ MACHADO: “Es cierto que la Administración es una criatura delicada que hay que tratar con tiento, pero no es bueno perder de vista que disponemos hoy de un aparato administrativo con una planta estructural que no se corresponde con el principio del nuevo sistema. *Estamos abocados a la gran reforma porque sencillamente el viejo orden está acabado*” (subrayado nuestro); cfr. JAIME RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ “La administración única en el marco constitucional” en *Jornadas sobre el modelo de Administración en el Estado Autonomico*, p. 20.

⁴²⁴ Cfr. FRANCISCO BALAGUER CALLEJÓN “Administración única y Estado Autonomico” en *Administración única*, Jornadas de septiembre de 1992 en la Escuela Gallega de administración Pública, Junta de Galicia, p. 48.

más que *un* órgano competente. El problema de fondo, claro está, es convenir qué organismo es el que debe ser suprimido. La idea original de la Administración única fue propuesta Manuel Fraga Iribarne en 1992. Se postulaba la existencia de una sola Administración Pública en el territorio comunitario de forma que la administración de cada Comunidad Autónoma sería la única encargada de la acción administrativa en su respectiva jurisdicción no sólo respecto a las competencias propias; sino que también incluiría a las que correspondiesen a la Administración del Estado, mediante una alteración de las mismas por medio de transferencias o delegaciones “excepto las relativas a las materias que constituyen el núcleo de la solidaridad”⁴²⁵. Se trata de “hacer una nueva lectura” de la doble lista de competencias estatales y comunitarias ex artículos 148 y 149 de la Constitución basándose en las posibilidades que ofrece el artículo 150.2 de la Carta Magna⁴²⁶.

La Administración única gravita sobre el principio de subsidiariedad: esto es, la ordenación administrativa se ha de construir de abajo arriba. Tal es el esquema organizativo de la Unión Europea, que como se sabe, ejercita sus competencias en las jurisdicciones nacionales sin contar con aparato administrativo propio: se sirve de las Administraciones territoriales propias del cada Estado. Asimismo podemos traer a colación el sistema administrativo alemán (artículos 85 y siguientes de la *Grundgesetz*) en donde se distingue dentro de la “Administración propia de los Länder” el ejercicio de competencias propias junto al desempeño de un acción administrativa comisionada por la Federación. En aplicación de este principio las Administraciones comunitarias devendrían en Administraciones de “derecho común”⁴²⁷, quedando la intervención administrativa estatal o general constreñida a supuestos excepcionales. Desde luego, el principio de autonomía gozaría de un enaltecimiento impresionante⁴²⁸. Claro está, el principio de unidad tendría que ser salvaguardado escrupulosamente, manteniéndose la reserva en la Administración General del Estado de los “poderes sustanciales de decisión” y la “responsabilidad última sobre la materia” (Eduardo García de Enterría) mediante un perfeccionado esquema de control⁴²⁹.

425 Cfr. MANUEL FRAGA IRIBARNE “La administración única”, pp. 5 a 11.

426 Cfr. FERNANDO GARRIDO FALLA “Administración única: problemática de una obviedad” en *Administración única*, Jornadas de septiembre de 1992 en la Escuela Gallega de administración Pública, Junta de Galicia, pp. 155 y siguientes.

427 Cfr. JAIME RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, “la Administración única en el marco constitucional”, p. 21.

428 Convencido seguidor de los efectos saludables que supondría para las anquilosadas Administraciones Públicas en España el robustecimiento de este principio de autonomía es JUAN JOSÉ GÓMEZ DE LA ESCALERA: “La Administración única y la corresponsabilidad fiscal de las Administraciones Públicas territoriales”, p. 69.

429 Un compendioso estudio del problema es el efectuado por LUCIANO PAREJO ALFONSO “Algunas reflexiones sobre el poder público administrativo como sistema en el Estado Autonómico: una contribución al debate sobre la llamada Administración única”, que se apoya en la exposición de A. Jiménez Blanco que se basa en cinco puntos: “1. Las Comunidades Autónomas no pueden ser considerados como algo distinto o ajeno al propio Estado; sino que son Estado;

Sin embargo esta nueva configuración de la Administración pública en España no puede reducirse a algo tan aparentemente sencillo como “transferir” competencias de una Administración superior a otras inferiores. Pensemos: a) no es tarea nada sencilla convenir cuáles hayan de ser los “poderes sustanciales de decisión”, o las “materias que constituyen el núcleo de la solidaridad”; y además, dentro de tales “poderes sustanciales” hay evidentemente unos que son más “sustanciales” que otros. No parece, por tanto, fácil llegar a acuerdos pacíficos en este punto; b) los problemas de financiación de la pensada Administración única serían particularmente arduos. Caigamos en la cuenta de que si en el panorama actual el problema de la financiación de las Comunidades Autónomas, pese a notables avances, no está plenamente solucionado para la mayoría de las Comunidades, con una Administración única los problemas adicionales de financiación serían muy delicados de orillar con solvencia; c) la propuesta de la Administración única, y este es creemos su extremo menos acertado, minusvalora de forma incomprensible el concurso de la Administración local; en rigor, una Administración única pensada con pulcritud, es decir, como una Administración prestadora de servicios lo más cercana posible a la ciudadanía y plenamente gobernada por los principios de eficacia y eficiencia tendría que fundamentarse en la acción administrativa de la Administración local. Es decir, la propugnada transferencias de competencias habría de tener en línea de principios como destinatarios a los entes locales y no a las Comunidades Autónomas. Más aún: la puesta en funcionamiento de la Administración única sería una valiosísima oportunidad para llevar a término la reforma orgánico-administrativa más urgente: la de la Administración Local, arrinconando a la anacrónica división administrativa provincial, producto sazonado de la Administración centralista y concentrada decimonónica, y poniéndose en circulación unas nuevas entidades supramunicipales no uniformes, actualizadamente delimitadas, no por dictados históricos o políticos, sino según las particulares realidades poblacionales.

2. El modelo de Administración conocido en el momento constituyente y el desarrollado a partir de la Constitución es inadecuado para el Estatuto de las Autonomías y redundante en perjuicio del sistema; 3. La superación de la diferente situación actual requiere la existencia de una única Administración en el territorio de cada Comunidad Autónoma encargada de ejecutar todas las funciones administrativas (tanto las propias como las que en el territorio pudiera corresponder a la Administración General del Estado); 4 Única excepción: competencias identificadas con la suma de los atributos esenciales del Estado; 5. La propuesta define una doble lista de asuntos reservados en todo caso al Estado en sentido estricto (no puede ser objeto de transferencia) y de asuntos susceptibles de transferencia o delegación”. En las pp. 284-318 repasa como podría afectar al orden constitucional la propuesta de una Administración única.

Concluyendo: la Administración única contiene un proyecto de reforma de la Administración Pública que es absolutamente irrenunciable. Desde tal punto de vista poner sobre el tapete de la mesa del debate político la temática de una reforma orgánica de la Administración Pública que esté a la altura de los tiempos es prestar un servicio a la ciudadanía. Sin embargo, su formulación es simplificadoramente parcial, ya que antes de su alumbramiento debería resolverse el problema de la reforma de la Administración Local. Y en el fondo tendría que darse un *consenso político* difícilmente imaginable a estas alturas, pues los gobernantes de las distintas Administraciones Públicas coexistentes en el Reino de España tienen signos políticos en muchos casos divergentes⁴³⁰.

⁴³⁰ En última instancia, la Administración preferente o única no proyecta problemas jurídicos sino *políticos*, cfr. FRANCISCO BALAGUER CALLEJÓN "Administración única y Estado Autonomico" en *Administración única*, Jornadas de septiembre de 1992 de la Escuela Gallega de Administración Pública, p. 52.

XII.

LA ADMINISTRACIÓN DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ANDALUCÍA EN ESCORZO

“Todo poder se manifiesta y funciona como Administración”.

MAX WEBER

31. Observaciones generales

Por encima de la Administración de la Comunidad Autónoma de Andalucía subyace un subsistema de gobierno caracterizado como un *modelo parlamentario racionalizado* en donde frente al modelo clásico destaca la relevancia de las funciones ejecutivas⁴³¹.

A diferencia de otros Estatutos de Autonomía (por ejemplo los Estatutos Gallego y Vasco) en los que se recoge una denominación común que abarca a las distintas instituciones en que se organiza el autogobierno, el Estatuto Andaluz emplea el concepto omnicomprendivo de “Junta de Andalucía” como institución de instituciones: “La Junta de Andalucía es la institución en que se organiza políticamente el autogobierno de la Comunidad Autónoma. La Junta de Andalucía está integrada por el Parlamento, el Consejo de Gobierno y el Parlamento de Andalucía” (ex artículo 24 del Estatuto).

⁴³¹ Véase un estudio sobre el particular en JAVIER TERRÓN MONTERO, “El subsistema de Gobierno de la Junta de Andalucía” *passim*.

El Estatuto Andaluz se alinea con el grupo de los Estatutos de Autonomía aprobados en primera hora (País Vasco, artículos 10.2, 3, 4,6 y 7; 20,4 y 11 c). Cataluña, artículos 9.1 y 3, 10 1 y 2; y 25, 2 y 3) que no abordan la cuestión organizativa-administrativa de forma sistemática; sólo hay referencias a los problemas personales, funcionariales y de régimen jurídico de la acción administrativa⁴³². Javier Pérez Royo explicó que esta despreocupación, en la que incidía plenamente la temática de las transferencias, resultaba chocante habida cuenta de que el peso específico de la Administración es netamente superior en las Comunidades Autónomas que en el Estado, dado que las Comunidades han ido asumiendo las principales actividades prestacionales de la actuación administrativa. Se entiende sin dificultad por ello que de todas las instituciones autonómicas que había que fundar, la Administración de la Junta de Andalucía era la que más *dificultades* entrañaba⁴³³. Su evolución ha sido delineada como un “desarrollo institucional con partido dominante” (Montabes Pereira).

El artículo 34 del Estatuto describe al Consejo de Gobierno de la Junta de Andalucía como el “órgano colegiado que ostenta y ejerce las funciones ejecutivas y administrativas de la Junta de Andalucía”. Estas funciones ejecutivas y administrativas son reproducción de una cláusula de estilo ya vista en la Constitución que pretende atribuir a este órgano la responsabilidad en todo lo atinente al giro o tráfico de la acción administrativa, es decir, el ejercicio de la administración en *sentido material*, esto es, como *actividad*⁴³⁴.

El artículo 41.5 dispone: “Todos los órganos encargados de la prestación de servicios o de la gestión de competencias y atribuciones de la Comunidad Autónoma dependen de ésta y se integran en su Administración”. Se trata de una descripción meramente fenomenológica. La insuficiencia de la descripción es patente. No se pronuncia sobre su naturaleza y organización. Desde luego no fue objeto de controversia la naturaleza de persona jurídica de la Administración Autónoma; el artículo 34.2 de la Ley 6/1983 de 21 de julio afirma que la Administración de la Junta de Andalucía para el cumplimiento de sus fines actúa con personalidad jurídica única. La Constitución tampoco expresó que la Administración General del Estado tuviera personalidad jurídica. El artículo 3.4 de la Ley 30/92 de 26 de

432 Cf. MARTÍN BASSOLS COMA “Los órganos ejecutivos de las Comunidades Autónomas”, p. 106.

433 Cf. MANUEL FRANCISCO CLAVERO ARÉVALO, “Instituciones Autónomas de Andalucía”, p. 24.

434 Cf. JOSÉ IGNACIO MORILLO VELARDE, “Comentario al artículo 34 del Estatuto de Andalucía” en *Comentarios al Estatuto de Andalucía*, p. 181.

noviembre sancionó esta personalidad jurídica: “Cada una de las Administraciones públicas actúa para el cumplimiento de sus fines con personalidad jurídica única”⁴³⁵. Sobre su organización el número 4 del artículo 41 del Estatuto da orientaciones: “En las materias en que la Comunidad Autónoma sólo tenga competencias de ejecución, corresponde al Consejo de Gobierno la administración y la ejecución, así como, en su caso, la facultad de dictar reglamentos internos de organización de los servicios correspondientes, de conformidad con las normas reglamentarias de carácter general que, en desarrollo de su legislación, dicte el Estado”. Es palmario que se ordena una Administración encajable en el modelo constitucional burocrático, idéntico a la Administración del Estado. Sin embargo, como ya hemos visto, es una Administración desemejante de la Administración Local ya que ésta se fundamenta en el modelo corporativo en donde, siendo los ciudadanos representados directamente, la Administración persigue fines propios. Es decir, la Administración Autónoma es una institución servicial fundada para la cumplida complacencia de los intereses de los ciudadanos⁴³⁶. La Administración Autonómica Andaluza podría ser descrita como “una institución que concreta el contenido de la autonomía en el ámbito de las distintas competencias asumidas por la Comunidad”⁴³⁷.

Errado sin paliativos es el apartado 1 del artículo 43 del Estatuto: “La Comunidad Autónoma es Administración Pública a los efectos de la Ley Reguladora de la jurisdicción contenciosa-administrativa”. Por la que ya ha sido expuesto, sabemos que ni la Comunidad Autónoma de Andalucía, ni ninguna otra Comunidad, ni tampoco el

⁴³⁵ No obstante, la multiplicación de los entes institucionales que han adoptado formas jurídicas muy heterogéneas ha transformado la regla en una “*escandalosa inexactitud*”: “Habría que entender que cada Administración territorial es responsable de la totalidad de las organizaciones personificadas creadas por ella, de forma que se pueda dirigir contra el ente matriz y el patrimonio que esta controla (...). La unidad de personalidad jurídica permitiría asimismo calificar de falsos conflictos los que se planteen entre los entes instrumentales y el ente territorial matriz”; cfr. JOSÉ RAMÓN PARADA VÁZQUEZ, *Derecho Administrativo II. Organización y Empleo Público*, pp. 18-19.

⁴³⁶ Cfr. JUAN FRANCISCO MESTRE DELGADO, “Comentarios al artículo 41 del Estatuto de Autonomía de Andalucía” en *Comentarios al Estatuto de la Comunidad Autónoma de Andalucía* dirigido por Santiago Muñoz Machado, p. 641.

⁴³⁷ Cfr. JOSÉ SÁNCHEZ LÓPEZ “La Administración autonómica andaluza” en *El Estatuto de Andalucía T. III. El Gobierno y la Administración*, p. 69. En un primerísimo momento entendiéndose que en virtud de lo ordenado por el apartado 4 del artículo 4 del Estatuto: “La Comunidad Autónoma articulará la gestión ordinaria de sus servicios periféricos propios a través de las Diputaciones Provinciales”, no contaría la Administración autonómica con una administración periférica ordinaria, la Administración de la Junta de Andalucía había de ser “antes que una Administración de acción, un administración de control, programación y coordinación. Estas funciones han de moldear una Administración basada en la estructura departamental, como la del Estado, pero en la que los departamentos no pueden ser unidades cerradas, enquistadas en sí mismas, sino en la que es preciso que se establezca la más plena intercomunicación a base de potenciar en lo posible, los órganos comunes que eviten repeticiones innecesarias y antieconómicas, órganos de composición interdepartamental etc. Esta Administración exigirá poca burocracia ya que los órganos de gestión deberán radicar en las Diputaciones Provinciales cuyo aparato administrativo deberá adecuarse a los nuevos contenidos que se les transferirán”; cfr. JOSÉ IGNACIO MORILLO VELARDE, “Comentarios al artículo 41 del Estatuto” en *Comentarios al Estatuto de Andalucía*, p. 208. Pronto se vería como la realidad administrativa discurría por otros derroteros.

Estado es una Administración Pública ni a los efectos de la Ley de la jurisdicción contencioso-administrativa, ni a cualquier otro efecto. Lo que debe decirse es que la Comunidad Autónoma de Andalucía *tiene, cuenta con, se sirve, está dotada*, de una Administración Pública. El principio de separación de poderes asigna a los órganos representativos funciones políticas; mientras que la mano ejecutora de esa función política es una organización instrumental de índole administrativa⁴³⁸.

Para profundizar en la idiosincrasia administrativa de la Junta de Andalucía hemos de acudir a la Ley de Gobierno y Administración (Ley 6/1983 de 21 de julio). Su Exposición de Motivos en su punto IV dice: “La estructura de la Administración de la Comunidad Autónoma responde al modelo departamental, y por tanto, se ordenan los órganos jerárquicamente, regulándose ya los niveles orgánicos en que se plasma aquella estructura. Sin perjuicio de lo anterior, se prevé la descentralización funcional a través de los organismos autónomos, cuyo régimen jurídico se difiere a una ley posterior dada la importancia y entidad de esta Administración institucional. Asimismo, se contempla la posibilidad de que existan órganos consultivos en las Consejerías donde resulte necesario. También, por último, se admite la existencia de instancias de participación que, al margen de su carácter o no de administración, hagan realidad el mandato constitucional recogido en los artículos 9.2 y 105”. Esta planta departamental, apunta la norma, es la estructura administrativa más idónea para servir con objetividad a los intereses generales de Andalucía de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y participación con sometimiento pleno a la Ley y el Derecho (ex artículo 34.1 de la Ley de Gobierno y Administración). Salta a la atención la referencia a los *intereses generales de Andalucía*. Tal cláusula es coherente con el artículo 137 de la Constitución. Ahora bien, tal servicio a los intereses andaluces no excluye desde luego un simétrico servicio a los intereses generales del Reino. Como expuso el Tribunal Constitucional en su sentencia 25/81, la Administración de la Comunidad Autónoma está sometida al ordenamiento jurídico del Estado en su conjunto y es claro que el interés de la Comunidad Autónoma no puede desvincularse del interés general de la nación. En particular, hay un banderín de enganche de todas las Administraciones territoriales con la Administración General del Estado: el artículo 149.1.18, que habla de las “bases del régimen jurídico de las Administraciones Públicas”, de suerte que debe distinguirse de un lado la capacidad para dotarse de un modelo propio de organización, y de otro, la capacidad para ordenar a esa orga-

⁴³⁸ Cfr. JOSÉ IGNACIO MORILLO-VELARDE “Comentario al artículo 43” en *Comentarios al Estatuto de Andalucía*, pp. 211-212.

nización con un régimen jurídico determinado. Consiguientemente, la Comunidad Autónoma de Andalucía es competente para organizar su Administración dentro de las bases jurídicas sentadas por el Estado⁴³⁹.

32. Estructura departamental

Tradicionalmente el departamento se ha reseñado como un órgano complejo encargado de la responsabilidad de la dirección y gestión de un particular ramal de la acción administrativa. Ha hecho fortuna la descripción de José Antonio García Trevijano Fos: “Un departamento es un órgano complejo integrado con unidades inferiores y que tiene por objeto el cuidado de un ramo especial de la Administración del Estado”⁴⁴⁰. El departamento se distingue de su jefatura. El departamento se integra por un conjunto de órganos que prestan auxilio al jefe del departamento; mientras, el jefe del departamento es un órgano externo diferente del departamento que gobierna (Zanobini). El ligamen entre las nociones de jefe departamental y departamento no es simétricamente recíproco: todo departamento ha de tener por cabeza un jefe departamental; sin embargo puede haber jefes de departamento sin departamento (los ministros o consejeros sin cartera). Afirma así el artículo 36.3 de la Ley 6/1983 de 21 de julio que además de los titulares de cada Consejería podrá haber Consejeros sin cartera⁴⁴¹.

Acerca de la planta departamental dice el artículo 36.2 de la Ley 6/1983 de 21 de julio; “Toda variación en el número, denominación y competencias de las distintas Consejerías, así como toda modificación sustancial de las mismas, se establecerá mediante ley excepto que se trate de refundir Consejerías existentes o que la modificación no suponga un aumento del gasto, en cuyo caso se realizará por Decreto del Presidente con sujeción a un procedimiento en el que conste el estudio económico correspondiente”. Y el artículo 16.4 dispone que corresponde al Presidente en calidad de presidente del Consejo de Gobierno “dictar Decretos que supongan la creación de Consejerías, la modificación en la denominación de las existentes, en su distribución de competencias o su orden de prelación, así como la extinción de las mismas, dentro de las disponibilidades presupuestarias”. En aplicación de dicha previsión el Decreto del Presidente 4/2002 de 16 de febrero ordena por orden de

⁴³⁹ Cfr. MANUEL ARAGÓN, “Comentario al artículo 34 del Estatuto de Autonomía Andaluz” en *Comentarios al Estatuto de Autonomía de Andalucía* dirigido por Santiago Muñoz Machado, pp. 602-603.

⁴⁴⁰ Cfr. *Tratado de Derecho Administrativo T. II, 1* p. 559.

⁴⁴¹ Durante la etapa preautonómica de los diecisiete miembros del Consejo Permanente sólo tuvieron “cartera” diez consejeros en el mandato de Plácido Fernández Viagas y ocho en el período de Escudero.

prelación, la siguiente planta departamental: Consejería de la Presidencia, Consejería de Turismo y Deporte, Consejería de Economía y Hacienda, Consejería de Gobernación, Consejería de Justicia y Administración Pública, Consejería de Empleo y Desarrollo Tecnológico, Consejería de Relaciones Institucionales, Consejería de Obras Públicas y Transportes, Consejería de Agricultura y Pesca, Consejería de Salud, Consejería de Educación y Ciencia, Consejería de Cultura, Consejería de Medio Ambiente y Consejería de Asuntos Sociales.

Estudiemos ahora al jefe departamental. En un sistema democrático el jefe del departamento es un *jefe político* en contraste con el jefe funcionario del Antiguo Régimen. Implica esta realidad político constitucional que el jefe del departamento o Consejero, no puede tener *in mente* sólo el interés sectorial ya que debe aplicar a su departamento la acción de la política general del gobierno. Es decir, un gobierno de políticos tiene que ser capaz de llevar a término una política general no particularizada por sectores departamentales⁴⁴².

El artículo 39 de la repetida Ley de Gobierno y Administración expresa que con independencia de las atribuciones derivadas de su condición de miembro del Consejo de Gobierno, “los Consejeros están investidos de las siguientes competencias: 1ª. Ejercer la representación, dirección, gestión e inspección de la Consejería de la que son titulares y la alta inspección y demás funciones que le correspondan respecto de la Administración institucional adscrita a la misma; 2ª. Proponer al Consejo de Gobierno los Proyectos de Ley o de Decreto relativos a las cuestiones atribuidas a su Consejería; 3ª. Proponer al Consejo de Gobierno los nombramientos y ceses de los altos cargos de sus Consejerías que requieran Decreto, y nombrar y separar a los demás de libre designación; 4ª. Resolver los conflictos de atribuciones entre autoridades dependientes de su Consejería; 5ª. Formular el anteproyecto de presupuestos de su Consejería; 6ª. Disponer los gastos propios de los servicios de su Consejería, no reservados a la competencia del Consejo de Gobierno, dentro del importe de los créditos autorizados e interesar a la Consejería de Hacienda la ordenación de los pagos correspondientes; 7ª. Firmar, en nombre de la Administración de la Junta los contratos relativos a asuntos propios de su Consejería, salvo lo dispuesto en leyes especiales; 8ª. Resolver los recursos administrativos en los caso en que proceda y 9ª. Cuantas facultades le atribuya la legislación vigente. Además, el artículo 43.4 dice que “los Consejeros para el ejercicio de sus competencias dictarán Órdenes que irán firmadas por su titular. Cuando afecten a más de una Consejería

442 Cfr. ALEJANDRO NIETO *La organización del desgobierno*, p. 16.

serán firmadas conjuntamente por los Consejeros”. Asimismo las resoluciones de los Consejeros, salvo cuando una ley especial otorgue recurso ante otro órgano superior, ponen fin a la vía administrativa (ex artículo 48 c) Ley 6/1983).

Examinemos ahora la estructura interna departamental de la Junta de Andalucía. Su régimen jurídico es el que disciplina el artículo 2 de la Ley de Gobierno y Administración: “1. El funcionamiento del Gobierno y la Administración de la Junta de Andalucía se regirá por la Constitución, el Estatuto de Autonomía para Andalucía; las leyes dictadas por el Parlamento de Andalucía en el ámbito de sus facultades y las emanadas del Consejo de Gobierno en el ejercicio de su potestad reglamentaria. 2. El derecho estatal tendrá carácter supletorio. Al respecto la Disposición Transitoria 1 de la Ley estatuye que “en tanto no se regule por la Comunidad Autónoma de Andalucía, en todo lo no previsto en esta Ley en materia de régimen jurídico de la Administración, se aplicará la legislación del Estado”. Se trata del problema de la *supletoriedad* del derecho estatal. El artículo 149,3 *in fine* de la Constitución lo refleja: “El derecho estatal será, en todo caso, supletorio del derecho de las Comunidades Autónomas”. Y la Disposición Transitoria primera del Estatuto de Andalucía afirma que “mientras las Cortes Generales no elaboren las leyes a que este Estatuto se refiere y el Parlamento de Andalucía legisle sobre las materias de su competencia, continuarán en vigor las actuales leyes y disposiciones del Estado que se refieren a dichas materias, sin perjuicio de que su desarrollo legislativo, en su caso, y su ejecución, se lleven a cabo por la Comunidad Autónoma en los supuestos previstos en este Estatuto”. Esta ordenación es *prima facie* contradictoria: el derecho estatal puede ser el vigente en ámbitos de competencias exclusivas de las Comunidades Autónomas. Si se profundiza, no obstante, sobre su razón de ser se observa su importancia: se trata de una norma de integración de los ordenamientos autonómicos que necesiten del apoyo del derecho estatal, como dijo el TC en la sentencia 84/1982 de 23 de diciembre (FJ 5) “mientras las normas de la Comunidad Autónoma no existan es imprescindible que el Estado dicte las que juzgue necesarias para el desarrollo de la actividad”; piénsese que, a diferencia de los sistemas federales, la noción de competencia exclusiva en el derecho constitucional español no es absoluta, de suerte que puede acontecer como supuesto ordinario que haya materia de competencia exclusiva comunitaria ordenada válidamente por el derecho estatal. Son pensables tres casos: a) la vigencia del derecho estatal preestatutario; b) la carencia de uniformidad y la diversidad que se ha dado dentro las competencias asumidas por las Comunidades Autónomas, y c) cuando el derecho estatal funciona como complementario toda vez que es un ordenamiento más completo que el comunitario, de modo especial porque alberga reglas que proporcionan unidad, sistematización y coherencia, reglas éstas de las que suelen estar huérfanos los ordenamien-

tos particulares comunitarios. Ahora bien, esta supletoriedad no debe ser operativa según criterios aplicativos de puro automatismo: debe respetar religiosamente el sistema de distribución de competencias ordenado por el bloque de la constitucionalidad; primariamente ha de intentarse la integración de la laguna invocando las reglas propias del derecho autonómico. Es menester al respecto distinguir entre una aplicación necesaria y una aplicación facultativa del principio de supletoriedad. Esta última acontece cuando la Comunidad renuncia a una normación sobre la que es competente, autoprovocando un vacío normativo, y subsiguientemente ha de entrar en juego la aplicación del derecho estatal⁴⁴³.

La Ley de Gobierno y Administración andaluza encuadra en la categoría de *órganos superiores* de la Administración de la Junta de Andalucía al Presidente, al Vicepresidente o Vicepresidentes, si los hubiere, al Consejo de Gobierno y a los Consejeros (ex artículo 35.1). El resto de los órganos de la Administración de la Junta de Andalucía son por consiguiente *órganos no superiores*: “Los demás órganos de la Administración de la Comunidad Autónoma se hallan bajo la dependencia de los órganos previstos en el párrafo anterior” (ex artículo 35.2). Está en manos del Consejo de Gobierno “aprobar la estructura de las Consejerías y la creación, modificación o supresión de los órganos superiores a sección” (ex artículo 26.12). La estructuración de las Consejerías gira sobre el principio de jerarquía: “Las Consejerías estarán integradas por órganos administrativos jerárquicamente ordenados bajo la superior dirección del Consejero” (ex artículo 37.1). El departamento se ramifica en los niveles orgánicos de Viceconsejerías, Direcciones Generales, Secretaría General Técnica, Servicios, Secciones y Negociados (ex artículo 37.2). Sobre los *Viceconsejeros* el artículo 41 afirma: “Los Viceconsejeros ejercen la jefatura superior de las Consejerías después del consejero, correspondiéndoles la representación y delegación general del mismo”, remitiéndose en lo referente a sus funciones a la tradicional figura del subsecretario que se encuentra estatuida en la Ley 6/1997 de 14 de abril de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado. Los subsecretarios tienen el rango de órganos directivos. En detalle expone el artículo 15 de la Ley 6/1997 de 14 de abril: “1. Los Subsecretarios ostentan la representación ordinaria del Ministerio, dirigen los servicios comunes, ejercen las competencias correspondientes a dichos servicios comunes, y en todo caso las siguientes: a) Apoyar a los órganos superiores en la planificación de la actividad del Ministerio, a través del correspondiente asesoramiento técnico; b) Asistir al

443 Cfr. SANTIAGO MUÑOZ MACHADO, *Derecho Público de las Comunidades Autónomas*, volumen I, pp. 356 a 367 y 409 a 412. Puede verse también el completo análisis de AGUSTÍN RUIZ ROBLEDO en las pp. 250-257 de *El ordenamiento jurídico andaluz*.

Ministro en el control de eficacia del ministerio y sus Organismos Públicos; c) Establecer los programas de inspección de los servicios del Ministerio, así como determinar las actuaciones precisas para la mejora de los sistemas de planificación, dirección y organización y para la racionalización y simplificación de los procedimientos y métodos de trabajo, en el marco definido por el Ministerio para las Administraciones Públicas; d) Proponer las medidas de organización del Ministerio y dirigir el funcionamiento de los servicios comunes a través de las correspondientes instrucciones u órdenes de servicio; e) Asistir a los órganos superiores en materia de relaciones de puestos de trabajo, planes de empleo y política de directivos del Ministerio y sus Organismos Públicos, así como en la elaboración, ejecución y seguimiento de los presupuestos y la planificación de los sistemas de información y comunicación; f) Desempeñar la jefatura superior de todo el personal del Departamento; g) Responsabilizarse del asesoramiento jurídico al Ministro en el desarrollo de las funciones que a éste le corresponden, y en particular en el ejercicio de su potestad normativa y en la producción de los actos administrativos de la competencia de aquel, así como a los demás órganos del Ministerio. En los mismos términos del párrafo anterior, informar las propuestas o proyectos de normas y actos de otros Ministerios, cuando reglamentariamente proceda. A tales efectos, será responsable de coordinar las actuaciones correspondientes dentro del Ministerio, y en relación con los demás Ministerios que hayan de intervenir en el procedimiento; h) Ejercer las facultades de dirección, impulso y supervisión de la Secretaría General Técnica y los restantes órganos directivos que dependan directamente de él; i) Cualesquiera otras que sean inherentes a los servicios comunes del Ministerio y a la representación ordinaria del mismo y las que les atribuyan la legislación en vigor”.

El artículo 42 de la Ley de Gobierno y Administración continúa perfilando la estructuración interna departamental asignando a los Directores Generales y a los Secretarios Generales Técnicos las funciones previstas en la Ley de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado. Es decir, hemos de atender por lo que hace a los *Directores Generales* a lo ordenado en el artículo 18 de la precitada norma: “1. Los Directores Generales son los titulares de los órganos directivos encargados de la gestión de una o varias áreas funcionalmente homogéneas del Ministerio. A tal efecto, les corresponde: a) proponer los proyectos de su Dirección General para alcanzar los objetivos establecidos por el Ministro, dirigir su ejecución y controlar su adecuado cumplimiento; b) ejercer las competencias atribuidas a la Dirección general y las que le sean desconcentradas o delegadas; c) Proponer, en los restantes casos, al Ministro o al titular del órgano del que dependa, la resolución que estime procedente sobre los asuntos que afectan al órgano directivo; d) Impulsar y supervisar las actividades que forman parte de la gestión ordinaria del órgano direc-

tivo y velar por el buen funcionamiento de los órganos y unidades dependientes y del personal integrado en los mismos; e) Las demás atribuciones que les confieran las leyes y reglamentos”. Los Directores Generales se insertan en el ámbito político, y por ello son nombrados y cesados libremente por el Consejo de Gobierno. Por su parte, los *Secretarios Generales Técnicos* según el artículo 17 “1 (...) bajo la inmediata dependencia del Subsecretario tendrán las competencias sobre servicios comunes que les atribuyan el Real Decreto de estructura del Departamento y, en todo caso, las relativas a: producción normativa, asistencia jurídica y publicaciones; 2. Los Secretarios Generales Técnicos tienen a todos los efectos la categoría de Director General y ejercen sobre sus órganos dependientes las facultades atribuidas a dicho órgano por el artículo siguiente “ (el artículo 18 que acabamos de exponer). Como norma de cierre el artículo 43 de la Ley de Gobierno y Administración de la Junta de Andalucía prevé que “La estructura organizativa de las Consejerías, previstas en el artículo 37 de esta Ley, no será obstáculo para que puedan ser atribuidos niveles orgánicos de jefaturas equivalentes a los regulados en dicho artículo a puestos de trabajos determinados, cuando la especialización de la función o la mayor responsabilidad que su desempeño entrañe así lo demande”. Así va a surgir en algunas Consejerías como otro órgano directivo más la figura del *Secretario General*. A diferencia del Viceconsejero no es responsabilidad suya tratar con los aspectos domésticos del Departamento; su misión es impulsar, coordinar y supervisar un área de actividades administrativas gestionada por varias Direcciones Generales. Para su estudio hemos de volver otra vez más a la Ley de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado. En particular, su artículo 16 pasa revista a esta figura que se configura con un carácter excepcional. Tiene categoría de subsecretario. La norma de estructuración del Ministerio “deberá determinar las competencias que le correspondan sobre un sector de actividad administrativa determinada”.

Por debajo de los órganos directivos se encuentran los que la Ley de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado denomina *elementos organizativos básicos*, es decir, los Servicios, secciones y negociados (artículo 37.2 de la Ley de Gobierno y Administración de la Junta de Andalucía). Con un lenguaje menos tradicional estos órganos se califican también como unidades administrativas. La estructura de estos elementos organizativos básicos se diseña según se trate de unidades administrativas superiores o inferiores a Sección. Así, ya sabemos que es atribución del Consejo de Gobierno la creación, modificación, o supresión de los órganos superiores a Sección (ex artículo 26.12 de la Ley de Gobierno y Administración de la Junta de Andalucía); mientras que la creación, modificación o supresión de los niveles orgánicos inferiores a Sección se ha de realizar por orden de la correspondiente Consejería (ex artículo 38 de la Ley de Gobierno y Administración de la

Junta de Andalucía). Estos elementos organizativos básicos han sido desarrollados en el Decreto 90/93 de 13 de julio por el que se asignan diversas funciones a determinados órganos administrativos de la Junta de Andalucía. Dispone su artículo 1: “A los solos efectos de lo previsto en el artículo 37 de la Ley 6/1983 de 21 de julio, de Gobierno y Administración de la Comunidad Autónoma de Andalucía, tienen la consideración de Servicios, Secciones y Negociados aquellas unidades que con esa denominación u otra equivalente aparecen recogidas en las correspondientes Relaciones de puestos de Trabajo de las Consejerías y Organismos Autónomos adscritos a las mismas”; “el ámbito competencial, prosigue el artículo 2, de los órganos a que se refiere el artículo anterior es el definido por lo dispuesto en las correspondientes normas orgánicas, las Relaciones de Puestos de Trabajo y las normas de desarrollo que al objeto se dicten por los Consejeros correspondientes. Todo ello sin perjuicio de las competencias que se encuentren atribuidas por otras normas específicas”.

La vertebración, por tanto, de estas unidades administrativas es misión encomendada a las *Relaciones de Puestos de Trabajo*. Por medio de la Relación de Puestos de Trabajo la Junta de Andalucía racionaliza y ordena su Función Pública; determina sus efectivos reales de personal de acuerdo con las necesidades de la organización y de los servicios, trazando previsiones para su evolución futura; precisa los requisitos exigidos para su desempeño, y clasifica y valora cada uno de ellos (artículo 11 de la Ley 6/1985 de 28 de noviembre de Ordenación de la Función Pública de la Junta de Andalucía). El régimen jurídico de la Relación de Puestos de Trabajo se encuentra en el Decreto 390/1986 de 10 de diciembre por el que se regula la elaboración y aplicación de la relación de puestos de trabajo; la Orden de 5 de septiembre de 1988 por la que se regula la propuesta de revisión de la Relación de Puestos de Trabajo de la Junta de Andalucía; la Orden de 28 de junio de 1996 por la que se establece el modelo de presentación de la Relación de Puestos de Trabajo de la Junta de Andalucía; y el Decreto 65/1996 de 13 de febrero por el que se establece el área funcional como una de las características esenciales de los puestos de trabajo del personal funcionario contenidos en la Relación de Puestos de Trabajo de la Junta de Andalucía. La Relación de Puestos de trabajo se expresa en los términos indicados en el modelo contenido en el Anexo de la Orden de 28 de junio de 1996, en donde se definen las claves consecutivas que figuran en la cabecera de dicho modelo⁴⁴⁴. La Relación de Puestos de Trabajo se organiza en torno a unas unidades administrati-

⁴⁴⁴ Este Anexo es fundamental para poder interpretar cualesquier relación de puestos de trabajo; puede consultarse en el compendio de JOSÉ ANTONIO GAMEZ GAMEZ y ARTURO GAMEZ GAMEZ *La Función Pública de la Comunidad Autónoma de Andalucía. Legislación, doctrina y jurisprudencia*, pp. 197-198.

vas o *centros de destino*: “Deberá elaborarse una relación de puestos de trabajo independiente para cada centro de destino. En los Servicios Centrales de las Consejerías y Organismos Autónomos, se considerarán centro de destino las Unidades con rango de Dirección General. Las inmediatamente dependientes de los Consejeros y Viceconsejeros y las de rango inferior dependientes de aquellas. En los Servicios de ámbito provincial o local se considerarán centros de destino las Delegaciones Provinciales de las Consejerías, Direcciones Provinciales de los Organismos Autónomos y establecimientos funcionales caracterizados por la prestación de servicios concretos” (ex artículo 5 Decreto 390/1986). La actualización y modificación puede corresponder a la Consejería de Justicia y Administración Pública en ciertos supuestos, a saber: cambio de denominación del centro de destino; cambio de dependencia orgánica del centro de destino; cambio de denominación de los puestos de trabajo, cuya aprobación no haya sido por Decreto en la correspondiente estructura orgánica; supresión de puestos o sustitución por otros de entre los que figuren en la relación sin dotación presupuestaria. En el resto de los posibles supuestos es competente el Consejo de Gobierno a propuesta de la Consejería de Justicia y Administración Pública (ex artículo 10 Decreto 390/1986). Una de las características fundamentales de la Relación de Puestos de Trabajo es el *área funcional* ya que *todos* los puestos de trabajo funcionariales existentes en la Relación de Puestos de Trabajo deben adscribirse a una particular área funcional. Éste es además un concepto que está directamente conectado con las nociones de *área relacional* y *agrupación de áreas*. Se entiende por área funcional “el conjunto de actividades y tareas homogéneas con características comunes respecto de los conocimientos y formación necesarios, así como de los procedimientos de trabajo utilizados” (artículo 1 Decreto 65/1996); entiéndese por área relacional “un área funcional distinta a la que se encuentra adscrito el mencionado puesto de trabajo, con la que se relaciona en función de los cometidos, características y procedimientos de trabajo análogos que desarrolla” (artículo 2 Decreto 65/1996); por último, agrupación de áreas es “el conjunto de áreas funcionales que son homogéneas por la finalidad que persiguen en el marco del sistema administrativo” (artículo 3 Decreto 65/1996). Las áreas funcionales están clasificadas en el Anexo I del Decreto 65/1996; y las agrupaciones de áreas en el Anexo II del precitado Decreto⁴⁴⁵.

Las competencias de las unidades administrativas básicas están detalladas en el Decreto 90/1993 de 13 de julio, conforme al cual, sin perjuicio de las funciones y

⁴⁴⁵ Pueden verse estos anexos en las pp. 200–205 del compendio de JOSÉ ANTONIO GÁMEZ GÁMEZ y ARTURO GÁMEZ GÁMEZ *La Función Pública de la Comunidad Autónoma de Andalucía. Legislación, doctrina y jurisprudencia*.

responsabilidades de dirección, seguimiento, control, vigilancia y análogas de los titulares de las Jefaturas de cada órgano, corresponde a:

Servicios u órganos asimilados. (ex artículo 3)

- a) Ordenar el despacho de los asuntos.
- b) Elaborar la propuesta de los actos administrativos que sean competencia del inmediato órgano superior.
- c) Proponer la ampliación de plazos en los supuestos del artículo 42,2, párrafo 2 y 49.1, párrafo segundo de la Ley 30/92, y la declaración de urgencia de los procedimientos.
- d) Notificar actos a sus destinatarios.
- e) Acordar la mejora de las solicitudes.
- f) Autorizar el acceso a los documentos y registros que obren en los archivos del Servicio en los términos previstos en la Ley.
- g) Ordenar cuanto fuere necesario para que el personal de su servicio desarrolle adecuadamente el cumplimiento de las obligaciones inherentes a su puesto de trabajo.
- h) Cuantas funciones se les asignen o tengan asignadas por la delegación o desconcentración, así como aquellas que no estén expresamente atribuidas a otros órganos superiores o, en los términos del presente Decreto, a otros inferiores.

Corresponde a las Secciones u órganos asimilados. (ex artículo 4)

- a) Informar a los interesados del estado de tramitación de los expedientes en su ámbito de actuación, sin perjuicio de que dicha función se pueda encomendar a otros órganos especializados.
- b) Expedir y autorizar las copias de documentos públicos o privados a que se refiere la Ley 30/92, contenidos en los expedientes que se encuentren tramitándose por dichos órganos.
- c) Informar y orientar acerca de los requisitos jurídicos o técnicos que las disposiciones imponen a los proyectos, actuaciones o solicitudes que los ciudadanos se propongan realizar.
- d) Acordar la acumulación de expedientes.
- e) Requerir la subsanación de escritos o solicitudes a los interesados.

f) En general, las funciones de instrucción de los procedimientos y aquellas otras que se les atribuyan por delegación o desconcentración o tengan ya atribuidas expresamente.

Por último, es atribución de los *Negociados u órganos asimilados*: (ex artículo 5).

a) El despacho y la tramitación de aquellos asuntos que consistan en la simple constatación de hechos y en la aplicación automática de normas y que no estén incluidas en ninguno de los artículos anteriores.

SECCIÓN SEGUNDA: ORGANOLOGÍA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE LA JUNTA DE ANDALUCÍA

XIII.

ORGANOLOGÍA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE LA JUNTA DE ANDALUCÍA: VISIÓN DE CONJUNTO

“La estructura de la Administración tributaria es, por lo menos, tan importante para la aplicación del tributo como la actitud de los ciudadanos ante el Estado. Los gastos destinados a crear una Administración capaz y a financiar su funcionamiento pertenece a la categoría de las inversiones productivas. Cuanto más eficiente sea el trabajo de los funcionarios, tanto más bajos podrán ser *caeteris paribus* los tipos de gravamen, tanto más justa será la aplicación de las normas del Derecho Tributario, lo que a su vez repercutirá en la mentalidad y moral tributaria de los contribuyentes”.

F. NEUMARK

33. La vertiente administrativa de la autonomía financiera de la Junta de Andalucía (I). La emergencia del principio de la corresponsabilidad fiscal efectiva como fruto de la empobrecedora praxis seguida en la aplicación del principio de la autonomía financiera

Las distintas doctrinas de la teoría del federalismo fiscal son concordes en convenir el principal papel que desempeña el principio de equivalencia fiscal de Olsen, ya que dando por descontada la evidente necesidad de descentralizar el gasto público a fin de poderse alcanzar una diversificación en la provisión de bienes y servicios, se impone que los bienes y servicios suministrados en cada particular ámbito territorial se financien con ingresos propios exaccionados por la propia Administración generadora del gasto. Dos razones de peso apuntan hacia este principio: a) merced al

principio de equivalencia los ciudadanos pueden palpar personalmente qué conexión se da entre las cargas fiscales y los bienes y servicios recibidos, forjando ciudadanos conscientes de las vicisitudes de todo el ciclo financiero; b) de añadidura, si miramos hacia los administradores, parece no necesitado de mucha explicación el hecho de que los gobernantes ante el azorante problema de la exacción tributaria hayan de sosegar sus afanes de gasto si tienen que responder ante una discernidora ciudadanía⁴⁴⁶.

Este planteamiento fue el seguido por la Comisión Layfield (1974-1976) a la que le fue encomendada hacer un informe sobre la reforma de la hacienda local británica⁴⁴⁷. Pues bien, esta comisión hizo hincapié en el término *accountability*, que quiere decir que “el responsable de decidir gastar más o menos dinero en la provisión de un servicio es también responsable para decidir subir más o menos impuestos”. Pero además, el teorema de la equivalencia está engarzado con la teoría de la ilusión fiscal. En rigor, no existe una teoría de la ilusión fiscal, sino muchas teorías. Ángel Sánchez Sánchez explica que tiene lugar una *ilusión fiscal regional* cuando un tributo cuyo rendimiento pertenece a una instancia territorial menor es gestionada por la instancia general⁴⁴⁸.

Sería incierto pensar que el principio de equivalencia sea algo tan simple y a la vez tan exacto como una operación aritmética. Hay que reparar en que sobre el principio de equivalencia confluye el principio de solidaridad inteterritorial y el enrevesado problema de las externalidades jurisdiccionales. El principio de solidaridad inherente a un Estado Social Democrático de Derecho para ser operante exige poner en circulación mecanismos de transferencias tanto condicionales como incondicionales en aras de la justicia redistributiva; obviamente un equilibrio teóricamente perfecto en tal perspectiva no puede existir. Por ello ha habido estudiosos que han enfocado el problema desde el punto de vista del análisis marginal. Desde este modo de ver la cuestión se sigue la necesidad de cuantificar qué servicios deben reputarse esenciales y cuáles pueden provocar efectos externos jurisdiccionales. En resumidas cuentas, el principio de corresponsabilidad deviene en *principio cuantificable*⁴⁴⁹.

⁴⁴⁶ Esta fundamental idea está expresada con las siguientes palabras por uno de los estudiosos más preocupados del tema: “Evitar las estrategias no neutrales de los grupos políticos con el fin de alcanzar objetivos tales como la reelección o el aumento del poder político a través de un incremento de su presupuesto público, que acarrear actuaciones irresponsables tendentes a una expansión desmesurada e ineficiente del gasto público”; cfr. ÁNGEL SÁNCHEZ SÁNCHEZ “Corresponsabilidad fiscal y Hacienda Municipal”, p. 332.

⁴⁴⁷ “Local Government Finance”, Traducción española *La reforma de las Haciendas Locales* (1982), Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.

⁴⁴⁸ Cfr. ÁNGEL SÁNCHEZ SÁNCHEZ “Corresponsabilidad fiscal y Hacienda Municipal”, p. 322.

⁴⁴⁹ Cfr. ÁNGEL SÁNCHEZ SÁNCHEZ “Corresponsabilidad fiscal y Hacienda Municipal”, p. 318.

Dada esta problematicidad sería inútil intentar dar con una definición unitaria o postular un sentido unívoco del principio. Si hay sin embargo general concordancia sobre que se trata de un principio muy valioso para una eficaz y eficiente provisión de los bienes y servicios públicos por las instancias político-administrativas menores⁴⁵⁰. En rigor, para intentar aprehender la significación del principio han de desglosarse tres apartados distintos: a) el apartado normativo: alude a la titularidad para establecer un tributo y determinar sus elementos esenciales; puede ser total o parcial; b) el apartado administrativo: se refiere a la gestión tributaria; también puede ser total o parcial; y c), por último, el apartado de la atribución de los rendimientos del tributo (también puede ser total o parcial). La combinación de estos tres apartados permite hasta ocho combinaciones posibles, aunque es una obviedad que hay combinaciones que no tienen ningún sentido, tales como: atribuirse a una instancia potestad tributaria (total o parcial) sin adherírsele el rendimiento de los tributos objeto de esa potestad, o asignarse la administración tributaria a una instancia que no tenga participación alguna en los rendimientos administrados. Antonio Olivares Castells condensa este juego de posibilidades en el siguiente cuadro:

CLASIFICACIÓN DE ALTERNATIVAS DE CORRESPONSABILIZACIÓN FISCAL					
		CORRESPONSABILIZACIÓN EN LA POTESTAD TRIBUTARIA			
		S I		N O	
		CORRESPONSABILIZACIÓN EN LA ATRIBUCIÓN DE RENDIMIENTOS		CORRESPONSABILIZACIÓN EN LA ATRIBUCIÓN DE RENDIMIENTOS	
		S I	N O	S I	N O
CORRESPONSABILIZACIÓN EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	SI	I		III	
	NO	II		IV	V

⁴⁵⁰ Cfr. ENRIQUE GIMÉNEZ-REYNA "La reforma de la Hacienda autonómica", p. 132.

Nuestra Constitución en ningún lugar alude al principio de la corresponsabilidad fiscal. Por supuesto tampoco el Estatuto de Autonomía de Andalucía. El principio se acogió oficialmente por primera vez en el Informe sobre la imposición personal sobre la renta y el patrimonio (Libro Blanco IRPF 1990). Se afirma en este documento que la participación de la Comunidad Autónoma en los ingresos del Estado “desresponsabiliza” (sic) o “desvincula” a estos entes territoriales en contraste con las extraordinarias responsabilidades que tiene encomendada la Administración tributaria de la Administración General del Estado. Enrique Fuentes Quintana vio en el principio de corresponsabilidad fiscal un principio autónomo de nuestro ordenamiento que “fundamenta la racionalización de la descentralización financiera”. Para otros, la singularidad de este principio radica en su fisonomía finalista de “idea, un objetivo, o una exigencia que se deriva del principio constitucional de autonomía financiera”⁴⁵¹. Otros explican que la corresponsabilidad fiscal es una materia netamente económica, mientras que el principio de autonomía se examina desde un punto de vista jurídico-positivo; por ello sólo han de analizarse instrumentos como la transparencia fiscal, o la elasticidad; mientras que la autonomía financiera si nos apegamos al significado más estricto de la locución sólo abarcaría la potestad tributaria⁴⁵².

En realidad, según nuestro leal saber y entender, la noción de corresponsabilidad fiscal sobre la que estamos reflexionando nada o poco añade al principio de la autonomía financiera entendido en su significado más profundo, es decir, como un principio equilibrado entre el ámbito del capítulo de los gastos y el ámbito del capítulo de los ingresos. Cuestión diferente es que en la práctica el principio de autonomía haya estado escorado hacia el lado de los gastos provocando una inmensa desarmonía, o si se prefiere, una radical asimetría entre la galopante descentralización financiera y la inalterada centralización de los ingresos públicos. En términos cuantitativos hablamos de una autonomía financiera que gestiona en porcentaje aproximativo una tercera parte del gasto del sector público, pero que en contraste establece o gestiona tributos que sólo alcanzan entre un 3% y un 5% del total de los ingresos. Por ello, pensamos que la emergencia del principio de la corresponsabilidad fiscal es en el fondo fruto de la empobrecedora praxis seguida en la aplicación del principio de autonomía financiera, pues asumido este principio en su auténtico y profundo significado se las vale y aún se las sobra para absorber el contenido del

⁴⁵¹ Cfr. FRANCISCO ADAME MARTÍNEZ “Autonomía financiera y corresponsabilidad fiscal en el modelo de financiación de las Comunidades Autónomas para el quinquenio 1997-2001”, p. 55.

⁴⁵² Cfr. ÁNGEL SÁNCHEZ SÁNCHEZ “Corresponsabilidad fiscal y Hacienda Municipal”, pp. 328-330.

principio de corresponsabilidad fiscal. Dicho con otras palabras, el principio de la corresponsabilidad fiscal es fruto de una ilusión fiscal que se ha engendrado por la falta de correlación observada por el contribuyente entre los bienes y servicios suministrados y los tributos que a trueque satisface.

34. Sigue. La vertiente administrativa de la autonomía financiera de la Junta de Andalucía (II). La Hacienda general y el fenómeno de la multiplicidad de Administraciones tributarias

Nuestra Constitución al vertir en su artículo 149.1.14 la locución “Hacienda general” ha suscitado controvertidas reflexiones que han resultado a la postre muy fructíferas para perfilar la personalidad de las haciendas comunitarias, ya que la propia Constitución en contraste no da expresamente cobijo a la “Hacienda no general” o propia de las Comunidades Autónomas. Tampoco la Constitución de 1931, que asimismo empleó la expresión “Hacienda general” (ex artículo 14.17), manejó la referencia expresa a la hacienda de las Regiones; sólo una enmienda al artículo 16 del Proyecto de Constitución de 1931 formulada por el doctor Juarros preveía como competencia de las regiones autónomas “empréstitos, tesorería y en general, hacienda de las regiones”.

La expresión “Hacienda general” ha sido vista por cualificados especialistas como una expresión “redundante” y “especialmente innecesaria”⁴⁵³. Sin embargo, aunque la expresión no sea muy feliz, una recta exégesis de la noción depara fértiles conclusiones para el conocimiento y comprensión del sistema tributario español. Desde luego, si nos aferramos a los tradicionales significados objetivo y subjetivo de la Hacienda Pública, la locución “Hacienda general” producirá perplejidad, porque “Hacienda general” no alude a ninguna Hacienda con señas de identidad particulares; y tampoco puede dar razón de una posible afiliación con la Hacienda del Estado, ya que es ésta otra cosa disímil. Debe, pues, echarse mano de la significación *funcional* de la Hacienda Pública, es decir, como actividad financiera de ingresos y gastos, para cuya delimitación ha de llevarse a cabo una interpretación sistemática de todos los preceptos que componen la constitución financiera española. Desde esta perspectiva el significado más exacto es el *ordinamental*⁴⁵⁴: se trata del ordenamiento común para todas las Haciendas Públicas, corolario del principio de unidad que subjetivamente atañe a las estructuras de base de todas las organizaciones financie-

⁴⁵³ Cfr. JAIME GARCÍA DE AÑOVEROS “La Hacienda de la Comunidad Autónoma de Andalucía”, p. 104.

⁴⁵⁴ Cfr. LUIS SÁNCHEZ SERRANO *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional I*, p. 424-426.

ras del Reino y que objetivamente alude a los valores, principios y normas fundamentales para conformar un sistema *qua* sistema⁴⁵⁵. Ahora bien: debe entenderse plenamente que la óptica no es sólo la acostumbrada intraordinamental, puesto que junto a este punto de vista intraordinamental brota también otro punto de vista *interordinamental*, que es el que en globo disciplina la regulación de la ordenación de los institutos necesarios de la actividad financiera en perspectiva *vertical*, esto es, penetrante en todos los ordenamientos particulares, y en perspectiva *horizontal*, es decir, en el seno de cada ordenamiento particular. Por ello hubiese tenido más tino el constituyente si hubiera elegido el epíteto “*común*” en lugar de “*general*”.

El Tribunal Constitucional se ha pronunciado en no pocas ocasiones sobre la cuestión; de su doctrina se han entresacado las siguientes reglas interpretativas⁴⁵⁶:

De naturaleza *positiva*: a) el título de “Hacienda general” incluye el reconocimiento del poder financiero y tributario del Estado sobre su hacienda propia (incluidos desde luego los tributos cedidos); b) la integración en las relaciones financieras de la Unión Europea incide “de manera indirecta en la Hacienda general”.

De naturaleza *negativa*: a) la sustantividad y estructura del régimen presupuestario de las Haciendas Autonómicas, así como su control contable ejercido por el Tribunal de Cuentas y Cámara de Cuentas de la respectiva Comunidad Autónoma son materias excluidas de la competencia contenida en el artículo 149.1.14 de la Constitución, b) dos de los recursos de las Haciendas Autonómicas, “rendimientos procedentes de su patrimonio” (ex artículo 157.1.d), y “producto de las operaciones de crédito” (ex artículo 157.1.e) quedan apartados del contenido de la competencia estatal sobre la Hacienda general; c) en la aplicación de la competencia sobre la “Hacienda general” no puede pasarse por alto el régimen de distribución competencial prevenido en la Constitución y en los Estatutos de Autonomía entre el Estado y las Comunidades Autónomas; d) la locución “Hacienda general” no puede entenderse en un sentido absoluto, y por tanto, no quiere decir regulación exhaustiva de la actividad financiera de todas las haciendas territoriales; e) no es contenido propio de la competencia sobre la “Hacienda general” la ordenación de los aspectos subjetivos y funcionales de las haciendas autonómicas.

⁴⁵⁵ “General” es “lo que ocurre siempre aunque los sujetos activos, los sujetos pasivos y el tributo sean distintos”; cita tomada de JUAN RAMALLO MASSANET “Estructura constitucional del Estado y la Ley General Tributaria”, p. 121.

⁴⁵⁶ Cfr. ESTEBAN QUINTANA FERRER “Incidencia de la Hacienda general en la Hacienda Autónoma”, pp. 94-95.

Aclarada en sus justos términos la noción de “Hacienda general”, ya estamos en disposición de poder profundizar en el entendimiento de las haciendas no generales o especiales, siempre en indisoluble conexión con el principio de autonomía financiera.

Pues bien, la plasmación de la autonomía financiera en su vertiente administrativa lleva a la *institucionalización* de una estructura organizativa que haga hacedero el ejercicio de las competencias asumidas en la materia al igual que ha ocurrido con el resto de las materias puestas bajo la responsabilidad gestora de las Comunidades Autónomas. Ha brotado pues una Administración tributaria por cada Comunidad Autónoma. Además, por descontado, coexisten en el mismo ámbito jurisdiccional una poderosísima Administración tributaria de la Hacienda Estatal y muchas Administraciones tributarias de carácter municipal. Esta galaxia de Administraciones particulares sin embargo ha concitado importantes reparos porque: a) esta multiplicación de Administraciones tributarias lleva aparejados evidentes costes para un contribuyente que es susceptible de poder estar sometido a diversos procedimientos de gestión, inspección o recaudación; b) el repartimiento de la gestión, inspección y recaudación entre distintas Administraciones levanta obstáculos al aprovechamiento administrativo de las economías de escala; c) da pie a mayores dificultades para el control de los actos administrativos de liquidación, inspección o recaudación por las instancias revisoras tanto internas como externas.

No debe extrañar por ello que desde temprana hora se expresara lo conveniente que podría ser la institucionalización de una Administración tributaria única de acuerdo con un esquema organizativo que lograra un equilibrio solvente entre los respectivos derechos de recaudación, control y gestión de cada instancia político-territorial. Para tal menester tendría que alcanzarse una gestión tributaria integrada y un reparto del control sobre dicha gestión. Una solución podría estar en que las instancias estatal y autonómica (la Administración tributaria municipal en un principio quedaría al margen) delegasen sus competencias en una especie de “Agencia Tributaria común”, que llevase a término una gestión, inspección y recaudación tributaria integrada. Como ventajas añadidas, la gestión, inspección y recaudación tributaria serían “más independiente del coste político de su ejecución” y habría “mayor neutralidad al riesgo de la agencia” separándose “las implicaciones de la gestión recaudatoria de la discusión sobre el derecho al reparto de lo recaudado”⁴⁵⁷. De

457 Cfr. FRANCISCO PÉREZ GARCÍA “Informe sobre la financiación de las Comunidades Autónomas”, pp. 80-81.

otro lado, se reflejaría orgánicamente la dominante tendencia característica de los tiempos corrientes hacia la uniformidad del sistema tributario, principalmente en aras de la complacencia de los objetivos macroeconómicos de redistribución de la riqueza y estabilización presupuestaria. De esta forma en la imposición de carácter personal se podría contar con una más amplia base territorial que facilitaría una visión más completa de la base imponible y coadyuvaría por añadidura a la eliminación de los problemas que acarrea la aplicación de las técnicas de integración vertical de los sistemas tributarios de distintas entidades político-administrativas⁴⁵⁸.

Esta interesante propuesta de “Administración tributaria única” fruto de una gestión, inspección y recaudación tributaria integrada se nos antoja en la hora presente “hacienda-ficción” por razones muy fáciles de entender:

a) El modelo de financiación vigente permite a las Comunidades Autónomas la asunción de ciertas capacidades normativas sobre los tributos cedidos. No parece que poner en común unas competencias administrativas sobre unos mismos tributos pero cuyo régimen jurídico puede variar según de qué Comunidad Autónoma estemos tratando, pueda producir con soltura una gestión tributaria integrada;

b) La desproporción que hay entre las competencias tributarias gestoras de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas es tan notable que parece muy fácil intuir que las competencias autonómicas por su menor peso específico podrían quedar minusvaloradas en beneficio de la gestión de las competencias originalmente propias y no cedidas de la Administración del Estado.

c) Una gestión integrada haría la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas “menos perfecta”, pues la misma se desprendería al menos *prima facie* de unas competencias administrativas, que aunque tengan una limitada potencia recaudatoria, sin embargo tienen una nada desdeñable relevancia política y social. No repetiremos ideas ya expuestas sobre el teorema de la equivalencia entre los ingresos y los gastos. Es palmario que una gestión integrada no haría posible que la ciudadanía pudiera discernir cómo nutre su sacrificio fiscal las diferentes políticas públicas que emanan de las distintas Administraciones Públicas.

d) Razones políticas: la Administración General del Estado y las Administraciones Comunitarias pueden estar dirigidas por gobiernos formados por antagónicos partidos políticos. Ya sabemos que la potestad económico-financiera es

458 Cfr. LUIS MARÍA CAZORLA PRIETO “Incidencia de la Constitución en la legislación territorial tributaria” en *Hacienda y Constitución*, p. 762.

el título de soberanía por antonomasia de las instituciones político-administrativas de nuestros días (ya dijo Jean Bodin hace muchos años que “las finanzas son los nervios del Estado”); no es sencillo imaginar en el actual panorama político un acuerdo de tal magnitud.

e) Por último, no se aclara qué fisonomía jurídica adoptaría esta Administración tributaria común. El convenio que diese cuerpo a esta Administración común habría de contar con una determinada forma organizativa para la gestión de los servicios puestos en común; probablemente se alumbraría un ente instrumental de *veste* consorcial⁴⁵⁹, con personalidad jurídica y gobernada por unos estatutos que señalarían las singularidades de su régimen orgánico, financiero y funcional, así como sus fines; los órganos de decisión estarían integrados por representantes de todas las entidades consorciadas en la proporción que se indicase en el estatuto.

Algunos autores piensan que el consorcio es una persona jurídica de naturaleza corporativa y voluntaria; sin embargo, el hecho de que la afiliación a una corporación cuente con la apoyatura de una norma que ordena la obligatoriedad de su pertenencia, nos lleva a sostener que no es producto, por tanto de la autonomía de la voluntad⁴⁶⁰.

Ahora bien; que la Administración tributaria única resulte tan embarazosa no puede ocultarnos que la diversidad de Administraciones tributarias reclame por un elemental sentido de “comodidad, justicia y eficacia”⁴⁶¹ que todas estén enhebradas por el ligamen de la colaboración o cooperación.

⁴⁵⁹ Es ilustrativo recordar que en el ámbito tributario operaron no hace demasiados años los denominados consorcios para la gestión e inspección de las contribuciones territoriales, que fueron creados en el R.D. 11/1979 de 20 de julio. Estaban integrados por el Estado y las Corporaciones Municipales dentro de la demarcación territorial de cada Delegación de Hacienda. Contaban con personalidad jurídica con sujeción a la normativa de los organismos autónomos administrativos, y con consideración de Administración tributaria; eran un organismo autónomo de carácter administrativo. El régimen jurídico de estos consorcios fue desarrollado por el R.D. 1.356/1980 de 13 de junio. Las funciones asignadas eran: a) la gestión y la inspección de las contribuciones territoriales rústica y pecuaria y urbana; b) la realización de los trabajos técnicos de formación, conservación y revisión del Catastro Rústico y Urbano; y c) la colaboración en la realización de las valoraciones inmobiliarias a efectos de los tributos locales. Su organigrama se basaba en un servicio de Gestión Tributaria, un Servicio de Catastro y valoración rústica y un Servicio de Catastro y valoración urbana. En el año 1984 existía 65 consorcios. La reforma de la Hacienda Local de mediados y finales de los ochenta acabó con esta administración consorciada.

⁴⁶⁰ Cfr. FERNANDO GARRIDO FALLA y JOSÉ MARÍA FERNÁNDEZ PASTRANA *Régimen jurídico y procedimiento de las Administraciones Públicas (Un estudio de las Leyes 30/1992 y 9/1999)*, pp. 86-88.

⁴⁶¹ Son palabras textuales de JAIME GARCÍA DE AÑOVIOS pronunciadas en el discurso de clausura de las jornadas sobre la Constitución Española y las fuentes del Derecho; obsérvese la clarividencia del fino hacendista reparando, además en que se pronunció en 1979, es decir, antes de que tuviere lugar la cesión de los tributos a las Comunidades Autónomas y la subsiguiente institucionalización de las Administraciones tributarias comunitarias. Por su elocuencia pasamos a registrar parte de ese discurso: “Son muy importantes los aspectos relacionados con la gestión de los tributos. En un estado autonómico los distintos niveles de gestión tributaria no pueden ser compartimientos estancos, con las graves consecuencias que la lucha por las competencias produciría, si no se evita en los ciudadanos afectados. Parece razonable pensar que para numerosos tributos cedidos o no por el Estado, se debe llegar a situaciones concretas de colaboración entre los dos niveles de gestión, y más aún, a una gestión efectivamente conjunta. Las Haciendas de distinto nivel

Ya en su momento el Informe sobre la Financiación de las Comunidades Autónomas propuso la creación de una Administración tributaria integrada. Los mismos miembros del Consejo de Política Fiscal y Financiera han sido desde hace tiempo conscientes de la demanda imperativa que existe en el sistema tributario español de armonizar la gestión tributaria de las distintas Administraciones. La Ley 14/1996 de 30 de Diciembre de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas fue partícipe de este sentir, y dio entrada a la participación de las Comunidades Autónomas en la Administración tributaria del Estado. Y el Gobierno del Estado también dio muestras de su preocupación poniendo en funcionamiento la Dirección Adjunta de Relaciones con las Comunidades Autónomas y la Corresponsabilidad Fiscal creada poco después de la entrada en vigencia de la Ley de Cesión (Orden Ministerial de 4 de abril de 1997); se le encomendaron las funciones atribuidas a la AEAT en los artículos 33 y 34 de la Ley de Cesión. No obstante, por Orden del Ministerio de la Presidencia de 11 de julio de 1997 se suprimió tal dirección, absorbiendo sus atribuciones el Departamento de Organización, Planificación y Relaciones Institucionales del Ministerio con rango de Dirección General.

El vigente régimen jurídico ha seguido esta senda colaborativa por dos direcciones: en primer lugar, se desarrolla oportunamente en el artículo 53 de la ley 21/2001 de 27 de diciembre de medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía: las Administraciones del Estado y de la Comunidad Autónoma de que se trate, entre sí y con las demás Comunidades Autónomas, colaborarán de un lado en todos los órdenes de gestión, liquidación, recaudación e inspección de los tributos, y de otro en la revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria. Concretando esta declaración, se ordena: a) que dichas Administraciones se intercambiarán toda la información solicitada por medio de los procedimientos de intercomunicación técnica que sean necesarios; b) en particular los Servicios de Inspección prepararán planes de inspección coordinados en relación con los tributos cedidos, sobre objetivos y sectores determinados y sobre los contribuyentes que hayan cambiado de residencia o domicilio fiscal; c) se prevé la puesta en marcha de técnicas de cooperación y asistencia para garantizar el control y correcta aplicación de las exenciones, devoluciones y reducciones del Impuesto Especial

son siempre vasos comunicantes en el ciudadano que paga; y por razones de comodidad, justicia y eficacia es necesario montar unos mecanismos de gestión a los que ni las Comunidades Autónomas ni el Estado sean extraños; con ello se evitará suspicacias, rigideces y diferencias interterritoriales en el trato a los contribuyentes; y es un lógico corolario del interés del Estado en los resultados de la Hacienda de las Comunidades, y desde luego, del de las Comunidades en la gestión y recaudación de los tributos que el Estado se reserva, ya que en apreciable medida se habrán de nutrir mediante fondos, subvenciones en los que se integran como figura principal las participaciones en los ingresos del Estado", JAIME GARCÍA DE AÑOEROS "Discurso de Clausura" en *La Constitución Española y las Fuentes del Derecho, Volumen III*, p. 2.126.

sobre Determinados Medios de Transporte y del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos; d) con vistas a prevenir posibles elusiones tributarias se dispone que las autoridades, funcionarios, oficinas o dependencias de la Administración del Estado o de las Comunidades Autónomas no admitirán ningún tipo de documento que le sea presentado a fin distinto de su liquidación, y que contenga hechos imposables sujetos a tributos que otra Administración deba exigir, sin que se acredite el pago de la deuda tributaria liquidada, conste declarada la exención por la oficina competente, o cuando menos, la presentación en ella del referido documento; e) la AEAT podrá llegar a acuerdos con las Comunidades Autónomas para la aportación por éstas de medios financieros y materiales para el mejoramiento de la gestión del IRPF, del Impuesto sobre el Patrimonio, del IVA, de los Impuestos Especiales de fabricación y el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte; f) por último, el Estado instaurará los mecanismos que permitan la colaboración de las Comunidades Autónomas en los Acuerdos Internacionales que incidan sobre el régimen prevenido en la Ley 21/2.001 de 27 de diciembre en tanto en cuanto afecten a las competencias tributarias de las Comunidades Autónomas.

De otro lado, se ha reforzado la Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria y los Consejos Territoriales de Dirección para la Gestión Tributaria, y se estatuye como novedad un Consejo Superior de Dirección de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria entre cuyos miembros han de figurar seis representantes de la Comunidad Autónoma y Ciudades con Estatuto de Autonomía. Esta organización se encuentra regulada en el Título IV de la Ley 21/2.001 de 27 de diciembre rotulado “Participación de las Comunidades Autónomas en la Agencia Estatal de la Administración Tributaria”.

Orientado fundamentalmente hacia labores de asesoramiento e informe, el *Consejo Superior de Dirección de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria* (ex artículo 63 de la Ley) está presidido por el Presidente de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, y compuesto por los siguientes miembros: el Director General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (que es el Vicepresidente primero del Consejo); el Secretario General de Política Fiscal Territorial y Comunitaria, el Subsecretario de Hacienda, los Directores de Departamentos y Servicios de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, (uno de estos cargos será designado Secretario por el Presidente del Consejo), el Director General de Tributos y por último, seis representantes de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatutos de Autonomía designados anualmente por el Consejo de Política Fiscal y Financiera. Uno de estos seis miembros será elegido Vicepresidente segundo.

Algunas de sus funciones son de *informe*: así debe a) informar tanto el Plan de Objetivos anual, que incluirá el Plan General Autonómico de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, más los planes correspondientes a cada una de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía, como las directrices básicas del Plan de Control Tributario de la Agencia; b) ser informado en el primer cuatrimestre de cada año de los resultados del Plan de Objetivos del año anterior; c) por último, debe ser informado periódicamente sobre el seguimiento del Plan Anual de Objetivos.

Otras funciones son de *asesoramiento*: a) asesora al Presidente sobre la temática de la política de gestión de los ingresos tributarios, las necesidades y problemas que pueda suscitar la aplicación del sistema tributario estatal y aduanero, y también sobre el funcionamiento de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria; b) asesora al Presidente en materia de coordinación y cooperación tanto con los órganos del Ministerio de Hacienda como con las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas, Ciudades con Estatuto de Autonomía y de los entes locales.

Por último, también desempeña funciones de *propuesta*: a) le corresponde proponer las líneas estratégicas de actuación y las prioridades funcionales de la Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria, y, a través de ésta, de los Consejos Territoriales de Dirección para la Gestión Tributaria; b) también puede proponer la realización de los estudios o programas que reputa necesarios, o la adopción de las medidas que se piensen oportunas para cada caso.

La *Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria* (ex artículo 64 de la Ley) es el órgano colegiado que dependiente del Presidente de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria sirve de cauce de participación de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía en la Agencia Estatal de la Administración Tributaria. Sus componentes son: vicepresidente, el Director de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, siete representantes de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, un representante de la Inspección General del Ministerio de Hacienda, dos representantes de los demás centros dependientes de la Secretaría de Estado de Hacienda y por último, por un representante de cada una de las Comunidades Autónomas de régimen común (es decir, 14) y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía (esto es, 2).

La Comisión Mixta se organiza en *Pleno* y *Comisiones de trabajo* temporales o permanentes. El Pleno se reunirá al menos una vez al semestre, y además, siempre que lo convoque su Presidente, o al menos los representantes de tres Comunidades Autónomas. Respecto al régimen de decisión de acuerdos se prevé que los represen-

tación del Estado contará con igual número de votos que la representación del Estado y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía. No obstante, la aprobación de las directrices y criterios de actuación en materia de regulación y gestión de los tributos cedidos cuya competencia esté atribuida a las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía, exigirá como particularidad la aprobación mayoritaria de los representantes de las Comunidades y Ciudades afectadas por las mismas.

La creación o supresión de las comisiones de trabajo, así como la determinación de sus cometidos, competencias y régimen de funcionamiento se determinará por la Comisión Mixta de acuerdo con sus normas de régimen interior.

La *composición* de las Comisiones de trabajo es parigual entre los representantes de la Hacienda del Estado, que son designados por el Presidente de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria y los representantes de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía, que son a su vez elegidos por los miembros de éstas en la Comisión Mixta.

Sobresale la *Comisión de Evaluación Normativa*, cuya composición desglosamos a continuación: de un lado, tres representantes de la Administración del Estado, a saber: el Secretario General de Política Fiscal Territorial y Comunitaria, el Director General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, y el Director General de Tributos, o en su defecto las personas en que éstos deleguen; y de otro lado tres representantes de la Administración de las Comunidades Autónomas nombrados por las mismas. Ejerce como Secretario el Secretario técnico permanente de la Comisión Mixta.

La *Secretaría Técnica Permanente* es desempeñada por un funcionario de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria con categoría de Subdirector General

Las funciones imputadas a la *Comisión Mixta* son:

De *estudio*: a) se le encomienda la realización de los estudios que se consideren oportunos para una más adecuada articulación estructural y funcional del régimen autonómico con el sistema fiscal estatal; b) lleva a cabo los estudios que se estimen precisos en materia de regulación y aplicación de los tributos cedidos.

De *tratamiento de la política normativa en general y legiferante en particular*: a) debe elaborar criterios generales de armonización de las políticas normativas del Estado, de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía sobre el régimen sustantivo y la gestión de los tributos cedidos; b) le corresponde analizar e informar previamente los anteproyectos y proyectos normativos de rango legal que modificando la regulación de los tributos cedidos, deban ser sometidos a la aprobación del Gobierno o del Consejo de Gobierno autonómico respectivo. A tal

fin la Secretaría Técnica Permanente de la Comisión servirá de enlace entre ambas instancias. Es ésta una atribución que hace entrar en funcionamiento a la Comisión de Evaluación Normativa en el supuesto de que se efectuasen observaciones en lo atinente al contenido de las antedichas piezas normativas que sea considerado inasumible por la Administración autora de las mismas, y en estos términos se ponga de manifiesto a la Administración informante y simultáneamente a la Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria; reunidas al efecto ambas Administraciones, se intentarán limar las discrepancias de contenido normativo antes de la promulgación de la correspondiente norma; c) ha de informar inmediatamente después de su aprobación los Reales Decretos Leyes y proyectos de Ley, sin perjuicio desde luego de su envío a las Cortes Generales o Asamblea Legislativa de la respectiva Comunidad Autónoma según el *iter* parlamentario habitual, en tres supuestos de hecho: 1º cuando las modificaciones legislativas se realicen por Real Decreto Ley; 2ª cuando el proyecto normativo modifique en todo o en parte el anteproyecto ya sometido a análisis e informe de la Comisión Mixta; y 3º en general, cuando por cualquier motivo, el anteproyecto se someta a la aprobación del Gobierno estatal o del particular Consejo de Gobierno comunitario sin tiempo suficiente para cumplir con lo prevenido en la letra b).

La *política general de gestión de los tributos cedidos*: a) se le atribuye el diseño de la política general de gestión de los tributos cedidos gestionados por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria; b) debe establecer directrices para la aplicación de dicha política general; c) y, aprueba criterios uniformes de actuación.

La *coordinación*: a) establece la coordinación gestora y el intercambio de información entre las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía, y entre éstas y la Hacienda del Estado; y en general, vela por la aplicación de las normas sobre coordinación contenidas en el Título II de la Ley 21/2001; b) coordina los criterios de valoración a efectos tributarios.

Aprobación de informes: a) de carácter inespecífico; todo tipo de informes que resulten de la solicitud del Consejo de Política Fiscal y Financiera, el Ministerio de Hacienda, las Consejerías con competencias en materia de Hacienda de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía; b) realiza cuantos informes se reputen precisos en materia de ordenación y aplicación de los tributos cedidos; c) debe evacuar los informes que le sean solicitados por la Junta Arbitral de resolución de conflictos en materia de Tributos del Estado cedidos a las Comunidades Autónomas; d) recibe y analiza el informe anual de ámbito estatal aprobado por la Dirección General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria sobre los tributos cedidos gestionados por dicha Agencia.

Supervisión y control: a) evalúa los resultados de la gestión de los tributos cedidos, b) pasa revista a la actuación de los Consejos Territoriales de Dirección para la Gestión Tributaria; c) en relación con los tributos cedidos gestionados por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria diseña las líneas básicas de los programas incluidos en los planes de control; d) respecto a los programas integrantes de los planes de control le corresponde aprobar las directrices para la ejecución de sus actuaciones coordinadas, sin perjuicio de las competencias propias de las distintas Administraciones tributarias.

De propuesta: a) propone en los asuntos que sean de interés común para la Agencia Estatal de la Administración Tributaria y las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía la implantación de sistemas específicos de información; b) también puede proponer las actuaciones que se consideren susceptibles de ser objeto de encomienda de gestión de acuerdo con lo previsto en la Ley 21/2.001 entre la Agencia Estatal de la Administración Tributaria y las Administraciones de las Comunidades Autónomas y ciudades con Estatutos de Autonomía.

Por su parte, son funciones de la *Secretaría Técnica Permanente*: a) asistir con voz y sin voto a todas las reuniones de la Comisión Mixta y de las Comisiones de Trabajo; b) realizar los estudios, informes o trabajos que le encomiende la Comisión Mixta o su Presidente; c) impulsar y apoyar los trabajos de la Comisión y elaborar una memoria anual de los trabajos de la misma, d) actuar como órgano permanente de relación entre la Administración tributaria del Estado, de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y los Consejos Territoriales de Dirección para la Gestión Tributaria; e) elaborar una memoria anual sobre los dictámenes adoptados por los Consejos Territoriales de Dirección para la Gestión Tributaria relativos a la tributación aplicable en materia del IVA (Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación de las ciudades de Ceuta y Melilla), e Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Este organigrama de la Administración tributaria participativa tiene que redondearse extendiéndolo a los distintos ámbitos territoriales: tal es la función de los *Consejos Territoriales de Dirección para la Gestión Tributaria*, (ex artículo 65 Ley 21/2.001) que quedan instalados en las Delegaciones Especiales o en las Delegaciones de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (caso de Ceuta y Melilla). Se reunirán al menos una vez cada trimestre.

Su *composición* es como sigue: hay cuatro representantes de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, y tres de la respectiva Comunidad Autónoma o Ciudad con Estatuto de Autonomía, aunque por razón de los asuntos que tratar podrán ser

convocados a las reuniones otras personas con voz pero sin voto. La presidencia se atribuye al Delegado Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (o Delegado de la Delegación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria para el caso de Ceuta y Melilla); de la secretaría se hace responsable al Jefe de la Dependencia Regional de Relaciones Institucionales con las Administraciones Tributarias.

El régimen de adopción de acuerdos se rigen por la regla de la mayoría. Ahora bien, respecto a los tributos cedidos cuya gestión realice la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, se requiere acuerdo entre ambas Administraciones en las siguientes cuestiones: 1º la incorporación a los programas anuales de control en vía de gestión que se deriven de la cesión de tributos gestionados por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria; 2º incorporación al Plan Nacional de Inspección de determinados programas; 3º la adecuación de las campañas de publicidad e información y asistencia al contribuyente a las características singulares de la aplicación de los impuestos en cada Comunidad Autónoma; 4º la adecuación de las campañas de información al ciudadano sobre el resultado de la gestión en el respectivo ámbito; 5º la adaptación de los criterios generales sobre aplazamientos al ámbito de la respectiva Comunidad Autónoma; 6º la adopción de dictámenes sobre la tributación aplicable en materia de Impuesto sobre el Valor Añadido (Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación en las ciudades de Ceuta y Melilla), y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. En caso de desacuerdo, se elevará la cuestión litigiosa ante la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda, quien decidirá con carácter vinculante.

Las funciones pensadas para los Consejos Territoriales son:

De carácter genérico: a) *de adopción de acuerdos* en materia de intercambio de información entre la Administraciones Estatal y Comunitarias, y respecto a la aplicación de los actos susceptibles de encomienda de gestión entre la Agencia Estatal de la Administración Tributaria y las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía; b) *de coordinación* en la gestión tributaria y de diseño y planificación de la ejecución de actuaciones coordinadas en determinados programas incluidos en los planes de control.

Respecto a la gestión de los tributos cedidos cuya gestión realice la Agencia Estatal de la Administración Tributaria: a) la *dirección* de la gestión y la adopción de decisiones que contribuyan a la mejora de la gestión; b) el *análisis valorativo* de los resultados de la gestión y la formulación a la dirección de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de la propuestas que se estimen oportunas para la mejor adecuación de los medios disponibles a la gestión.

Este bosquejo, en fin, quedaría incompleto si no aludiésemos a la previsión del artículo 20 de la LOFCA, apartado 2, según el cual se dispone como importante novedad que las Comunidades Autónomas participarán en los Tribunales Económico-Administrativos Regionales radicados en su respectivos ámbitos jurisdiccionales.

35. Sigue. La vertiente administrativa de la autonomía financiera de la Junta de Andalucía (III). Fundamentos y garantías de la Hacienda de la Comunidad Autónoma de Andalucía

El artículo constitucional delineador del ámbito competencial de las Comunidades Autónomas, el número 148, no versa en ninguno de sus 22 puntos sobre la Hacienda Pública comunitaria. No debe provocar confusión. Es plenamente razonable que no aparezca en dicha norma: el artículo 148 enumera en aplicación del principio dispositivo competencias susceptibles de asunción; sin embargo, la Hacienda no es, a diferencia de las materias listadas en el antedicho artículo, una competencia que la Comunidad Autónoma “pueda asumir”: es una competencia de *ius cogens*, de orden público, es decir, que sin Hacienda no cabe hablar existencialmente de Comunidad Autónoma alguna; de ahí que la cláusula residual prevenida en el artículo 149,3 de la Constitución sea inoperante en el campo hacendístico. El Tribunal Constitucional ha abundado en esta irrefutable constatación político-constitucional en más de una de sus sentencias⁴⁶².

El Estatuto de Autonomía de Andalucía es concorde con este nítido planteamiento. Dice su artículo 54: “La Comunidad Autónoma andaluza contará para el desempeño de sus competencias con patrimonio y hacienda propios”. El apelativo es sin duda innecesario, porque es palmario que tanto la Hacienda como la Administración, si se tiene por que tiene porque es “propia”: decir de una Hacienda que

⁴⁶² Así en el FJ 2 de la STC 14/1986 de 31 de enero se puede leer: “La doctrina es concorde en señalar que atribuida al Estado la competencia en materia de Hacienda general (149,1,14) sin que figure en ningún momento entre las que pueden atribuirse a las Comunidades Autónomas la “Hacienda regional” o cualquier otra locución similar que induzca a subsumir las cuestiones de tal índole en el ámbito propio de las funciones a desarrollar por las Comunidades Autónomas (artículo 148 de la Constitución), ello no es obstáculo a que deba admitirse que una Hacienda privativa es materia propia de dichas Comunidades, bien que para alcanzar esta conclusión las opiniones a veces tomen pie en preceptos diversos, como pueden ser los artículo 156 de la Constitución, que le atribuye autonomía financiera, el artículo 157,3 referente al “ejercicio de competencias financieras” con previsión de su desarrollo por Ley Orgánica, como así ha sido, o incluso por mor de lo admitido en el artículo 149.3 de la Constitución, por tratarse de una materia no expresamente atribuida por al Estado por la Constitución, y que por ello puede ser asumida por los Estatutos de Autonomía, pudiéndose resumir tales criterios prácticamente unánimes en el sentido de que, aún sin manifestación expresa incluida en el artículo 148 de la Constitución, del espíritu de su conjunto normativo se desprende que la organización de su Hacienda es no tanto una competencia que se reconoce a las Comunidades Autónomas, cuanto una exigencia previa o paralela a la propia organización autónomas”. Parecer que es reiterado en la STC 183/1988 de 13 de octubre: “La autonomía financiera supone la existencia de una Hacienda Autónoma (...) que permita el ejercicio y financiación de las competencias asumidas” (FJ 1).

es “ajena” o “extraña” equivale a afirmar que dicha Hacienda no es titular de los recursos que utiliza para financiarse, “sería una pura ficción, un tigre de papel, un nombre sin contenido”⁴⁶³, pero no es “superfluo por razones de ordenación lógica”⁴⁶⁴; debe entenderse que con el epíteto “propia” se ha querido subrayar con trazos gruesos que la existencia, composición y administración de la Hacienda de la Comunidad gravita sobre los centros de decisión políticos de la propia Comunidad⁴⁶⁵. De hecho casi todos los Estatutos de Autonomía han proclamado una Hacienda *propia*⁴⁶⁶.

Sabemos que “Hacienda” es un término asaz multívoco. El Estatuto Andaluz en su artículo 56 expone que la Hacienda de la Comunidad Autónoma está constituida por hasta doce recursos diferentes⁴⁶⁷; pero la Hacienda autonómica es una realidad mucho más rica: está directamente afectada por la programación de la actividad financiera a través de presupuesto de la Comunidad, que aprobado y controlado por el Parlamento es *aplicado* por el Consejo de Gobierno (ex artículo 63.1). Asimismo desde el punto de vista del gasto, la hacienda autonómica puede emitir deuda pública o realizar ciertas operaciones de crédito (ex artículo 65). Desde el punto de vista de los ingresos el artículo 60, como se comentará más adelante, atribuye importantes facultades para la gestión tributaria. Por último, la posibilidad de constituir instituciones que fomenten el empleo y el desarrollo económico y social (ex artículo 66), sólo puede ser pensada si tiene como polo de contacto la hacienda autonómica.

⁴⁶³ Cfr. JAIME GARCÍA DE AÑOVEROS “La Hacienda de la Comunidad Autónoma de Andalucía”, pp. 107 y 108, de donde procede la cita.

⁴⁶⁴ Cfr. JAIME GARCÍA DE AÑOVEROS “La Hacienda de la Comunidad Autónoma de Andalucía”, p. 106.

⁴⁶⁵ Cfr. PEDRO ESCRIBANO COLLADO “Comentario al artículo 54” en *Comentarios al Estatuto de Andalucía* coordinado por Alfonso Pérez Moreno, p. 271.

⁴⁶⁶ El Estatuto de Aragón lo recoge así en sus artículos 46-48, el de Asturias en los artículos 42-44, el de Las Baleares en los artículos 54-56, el de las Canarias en el artículo 44, el de Cantabria en los artículos 44-46, el de Castilla-La Mancha en los artículos 42-44, el de Castilla-León en los artículos 33-35, el de Cataluña en el artículo 44, el de Extremadura en los artículos 55-58, el de Galicia en los artículos 42-44, el de Madrid en los artículos 51-53, el de Murcia en los artículos 40 y 42, el de Navarra en el artículo 45, el del País Vasco en el artículo 40, el de la Rioja en el artículo 32 y el de Valencia en los artículos 48-51.

⁴⁶⁷ “Constituye la hacienda de la Comunidad Autónoma:

1. El rendimiento de los impuestos establecidos por la Comunidad.
2. El rendimiento de los tributos cedido por el Estado a que se refiere el artículo siguiente y de todos aquellos cuya cesión sea aprobada por las Cortes Generales.
3. Un porcentaje de participación en los ingresos impositivos del Estado, incluidos los monopolios fiscales.
4. El rendimiento de sus propias tasas por aprovechamiento especiales y por la prestación de servicios directos por parte de la Comunidad Autónoma, sea de propia creación o como consecuencia de traspasos de servicios estatales.
5. Las contribuciones especiales que establezca la Comunidad Autónoma en el ejercicio de sus competencias.
6. Los recargos sobre impuestos estatales.
7. La participación en el Fondo de Compensación Territorial.
8. Otras asignaciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado.
9. Los recursos procedentes de la emisión de deuda y de operaciones de crédito.
10. Los rendimientos del patrimonio de la Comunidad Autónoma.
11. Los ingresos de derecho privado, legados, donaciones y subvenciones.
12. Las multas y sanciones en el ámbito de sus competencias.

Este copioso campo competencial está orientado teleológicamente de modo instrumental. Este rasgo es de esencia. El artículo 54 estatutario expresa que la Hacienda propia existe para el “*desempeño de sus competencias*”. Esta entrega al principio de instrumentalidad es seña de identidad de la hacienda autonómica; repárese en que en contraste, tal principio no está fijado en la Constitución para la hacienda estatal. Este principio entraña que la Comunidad sólo debe manejar sus competencias financieras para el auxilio de sus competencias no financieras. Es decir, el capítulo del gasto sólo puede estar programado en función de las competencias asumidas; y el capítulo de los ingresos sólo puede ser presupuestado en tanto en cuanto sirva para saldar las expensas previstas en sus competencias de gasto; “de ahí que la legitimación del ingreso requiera la consideración del gasto”⁴⁶⁸.

Esta verdad jamás puede ser perdida de vista en un estudio como el nuestro que versa sobre la organización de la administración de los ingresos tributarios.

Ya entrados en materia, hemos de proseguir nuestra averiguación fijando nuestra atención en el artículo 60 del Estatuto. Dice así:

1. *“La gestión liquidación recaudación e inspección de sus propios tributos corresponde a la Comunidad Autónoma, la cual dispondrá a tales efectos de plenas atribuciones, sin perjuicio de la colaboración que pueda establecerse con la administración tributaria del Estado, especialmente cuando así lo exija la naturaleza del tributo.*

2. *La Comunidad Autónoma asumirá por delegación del Estado la gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión, en su caso de los tributos cedidos por el Estado, sin perjuicio de la colaboración que pueda establecerse entre ambas administraciones y de acuerdo con lo especificado en la Ley que regule la cesión.*

3. *La gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión en su caso de los demás tributos del Estado recaudados en Andalucía corresponderá a la administración tributaria del Estado, sin perjuicio de la delegación que la Comunidad Autónoma pueda recibir de éste y de la colaboración que pueda establecerse entre ambos, cuando así lo exija la naturaleza del tributo”.*

El artículo distingue tres supuestos distintos a) la gestión de los tributos propios; b) la gestión de los tributos cedidos a la Comunidad y c) la gestión de los tributos del Estado. Vayamos por partes.

a) *En materia de tributos propios* tiene, dice el artículo 60, “*plenas atribuciones*”. Este apartado primero es un calco del artículo 19 de la LOFCA. El artículo 17 de la pre-

468 Cfr. JAIME GARCÍA DE AÑOVEROS “La Hacienda de la Comunidad Autónoma de Andalucía”, p. 116.

citada Ley orgánica con alguna mayor concreción afirma que las Comunidades Autónomas son competentes entre otras materias para regular f) “los Reglamentos Generales de sus propios tributos; g) Las demás funciones o competencias que le atribuyen las leyes”. Interesa esta apostilla sobre los Reglamentos Generales de sus propios tributos porque tal competencia puede servir para acoger la ordenación de la gestión del tributo tal y como la práctica normativa lo prueba.

Sin embargo, la Ley 5/1983 de 19 de julio de Hacienda General de la Comunidad Autónoma de Andalucía al igual que acontece con el resto de las Leyes de Hacienda autonómicas centralmente interesada por las cuestiones presupuestarias y patrimoniales ha sido parca en la ordenación de la gestión, liquidación, inspección y recaudación de sus propios tributos.

Esta incompleta base normativa acerca de los tributos propios ha de llenarse con la aplicación del ordenamiento estatal. Se han apuntado hasta cinco fórmulas distintas de relación entre el ordenamiento autonómico y el estatal en cuanto a los tributos propios comunitarios se refiere⁴⁶⁹: a) la Comunidad Autónoma de Andalucía sigue la fórmula más extendida: la gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de sus propios tributos está ordenada por normas también propias “sin perjuicio de la aplicación de las normas del Estado en todos los casos que sean procedentes” (ex artículo 18.1 de la Ley de Hacienda de la Comunidad Autónoma de Andalucía); de parecido tenor son los artículos 21.1 de la Ley 4/1986 de la Comunidad Autónoma de Aragón, 18.1 de la Ley 1/1986 de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares, artículo 11.1 Ley 7/1984 de la Comunidad Autónoma de Cantabria, artículo 11.1 de la Ley 10/1982 de la Comunidad Autónoma de Cataluña, artículo 22 de la Ley 3/1985 de la Comunidad Autónoma de Extremadura y el artículo 11.1 de la Ley 4/1984 de la Comunidad Autónoma de Valencia. b) En la Comunidad Autónoma de Asturias al principio de supletoriedad se añade la observación: “Sin perjuicio de la colaboración entre las distintas Administraciones” ex artículo 13.1 Ley 6/1986. c) La Comunidad Autónoma de las Canarias no contempla expresamente al ordenamiento estatal como supletorio. Simplemente establece la cláusula “sin perjuicio de la colaboración que pueda establecerse con la Administración tributaria del Estado” ex artículo 23 Ley 7/1984. d) La Comunidad Autónoma de Castilla y León es la que parece haber tomado la titularidad sobre los tributos propios más a rajatabla porque ni apela al ordenamiento del Estado como supletorio, ni prevé la colaboración entre las Administraciones (ex artículo 39.1 de la Ley 7/1986).

⁴⁶⁹ Cfr. JUAN RAMALLO MASSANET “Estructura constitucional del Estado y la Ley General Tributaria”, p. 105.

Se percibe pues, que la Comunidad Autónoma de Andalucía como la mayoría de las Comunidades Autónomas apela expresamente a la aplicación supletoria del ordenamiento estatal, es decir, la Ley General Tributaria de modo principal. Tal previsión aunque oportuna no deja de ser una invocación particular a una regla ya prevenida genéricamente en el artículo 149.3 de la Constitución y que ya ha sido comentada.

Las leyes de los tributos propios de la Comunidad Autónoma de Andalucía por su parte hacen referencia a la Ley General Tributaria de modo episódico: sólo en materia de infracciones y sanciones (ex artículo 40.1 de la Ley 8/1984 del Impuesto sobre Tierras Infrutilizadas).

El fondo del problema no queda sin embargo reducido a una aplicación supletoria de unas normas por defecto de regulación propia autonómica. Tiene más calado, a saber: hasta qué extremo alcanza la competencia sobre los tributos propios. No interesando para nuestra averiguación el punto de vista material, hemos de detenernos en al vertiente *procedimental* y *gestora* de la competencia.

La idea de que no se puede desligar la norma sustantiva de la norma de procedimiento en el ámbito tributario no resulta cierta. Veamos por qué. La Comunidad Autónoma de Andalucía es plenamente competente para normar materialmente su sistema tributario propio mediante leyes con su desarrollo reglamentario; también puede ordenar la aplicación del mismo. Sin embargo, en ningún supuesto tiene imputada la competencia para regular las materias que son propias de la Ley General Tributaria, o de los Reglamentos Generales que la desarrollan. En particular, el artículo 7.d) dispone que los tributos se regirán: Por esta ley, por las leyes reguladoras de cada tributo y por las demás leyes que contengan disposiciones en materia tributaria. No puede ser de otra manera: la norma de las normas que es la Constitución, al sentar los cimientos del ordenamiento estatuye irresistibles condicionamientos a las Comunidades Autónomas para el ejercicio de su autonomía financiera. Así: a) el artículo 149,11 atribuye al Estado “la regulación de las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales”; b) el artículo 149,1,14 coloca también en el Estado la competencia sobre la “Hacienda general”; c) por último, el artículo 149,1,18 ordena que sea el Estado el que fije “las bases del régimen jurídico de las Administraciones Públicas”. Parece, pues, quedar ceñida la cuestión a la técnica de “normación básica” y “normación de desarrollo”.

El Tribunal Constitucional ha hecho imprescindibles penetraciones en esta técnica de normación compartida. Se basa, nos explica, en tres elementos esenciales: a) las bases como común denominador normativo; estas bases emanan de un interés general superior al interés comunitario (STC 1/1982); b) la reserva de lo básico como reserva de competencias ejecutivas (la reserva no se ciñe exclusivamente a lo normativo); c) incidencia de la reserva estatal en competencias autonómicas (hay materias competenciales muy dilatadas, y por ello, fuentes de conflictos; son las llamadas competencias transversales). Es claro que la normación básica debe dejar huecos para la llamada “política legislativa territorial”. El concepto “bases” tiene sus raíces en la Ley. Es el legislador el que debe pronunciarse sobre lo que haya de entenderse por “básico”. Y la propia ley “básica” ha de declarar el alcance básico de todas o partes de sus normas (STC 69/88).

Ahora bien, la aplicación de esta técnica normativa en el ámbito tributario ofrece aristas controvertidas, al punto que algunos autores defienden que tal técnica no es operante en el Derecho Tributario. Se argumenta que ni en la Constitución, ni en los Estatutos de Autonomía se encuentra asignación competencial alguna para desarrollar dichas bases. Y desde luego, la Ley General Tributaria no es una ley “básica” como puede serlo la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y procedimiento administrativo común. Tampoco la LOFCA es una ley “básica” pendiente de ulterior desarrollo por el legislador territorial. No es tal su misión constitucional; lo suyo es ordenar el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas en globo, estableciendo principios rectores generales así como límites y condicionantes para el ejercicio de la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas.

Existe asimismo otra consideración nada desdeñable: se reputa lesivo al principio de igualdad que el ejercicio del constitucional deber de contribuir sea desemejante según cuál sea la Administración exaccionadora⁴⁷⁰.

Nosotros no somos sostenedores de tal tesis, sobre todo si posamos la mirada en los aspectos formales, que es el aspecto que más nos incumbe. Aducimos las siguientes razones:

a) La noción de “Hacienda general” es un concepto que, como ya ha sido estudiado, en perspectiva funcional es extraordinariamente provechoso para encajar el principio de autonomía financiera dentro del principio de unidad. Ya vimos que más que de “Hacienda general” deberíamos hablar de “*Hacienda común*”. Común porque

470 Cfr. JUAN RAMALLO MASSANET “Estructura del Estado y Ley General Tributaria” pp. 114-115.

hace referencia al núcleo indisponible de los elementos del sistema tributario. Y entre éstos, claro es, se cuenta el procedimental. Pieza normativa medular es la Ley General Tributaria, cuyo artículo 1 dice: (apartado 1) “Esta ley establece los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español y será de aplicación a todas las Administraciones tributarias en virtud y con el alcance que se deriva del artículo 149.1.1ª, 8ª, 14ª y 18ª de la Constitución”. Estas normas de los aspectos comunes de la estructura y aplicación de los diversos tributos son las “normas típicas de derecho codificado” (STC 76/1992 FJ 4 b): “Se trata de reglas que afectan al régimen general de los tributos, no a elementos específicos de tributos concretos. Ambos preceptos coinciden en atribuir una serie de potestades a la Administración tributaria que se ejercen con pretensiones de generalidad, frente a cualquier clase de personas físicas o jurídicas; y con vocación de incorporarse de manera estable o permanente a las obligaciones propias de ciertas entidades colaboradoras o relacionadas con la Administración tributaria (los retenedores de impuestos o las entidades de crédito) y de los contribuyentes, afectando además a derechos constitucionalmente reconocidos, distintos del de propiedad, como puede ser en este caso el de la intimidad personal y familiar” (STC 195/1994 de 26 de julio de 1994, F.J. 3).

Por ello, la codificación tributaria actual tiene que contemplar una estructura territorial del Estado, en donde ha de conjugarse el principio de autonomía financiera con el principio de unidad. En la STC 192/2000, FJ 6 se expone que “la indudable conexión existente entre los artículos 133.1. 149.1.14 y 157.3 de la Constitución determina que el Estado sea 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”.

Pues bien, este marco general de todo el sistema tributario se encuentra en el artículo 149.1.18 de la Constitución.

b) De hecho, una ley con carácter de básica, la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y procedimiento Administrativo común se aplica como regla general supletoriamente al ordenamiento tributario⁴⁷¹. Artículos tan nucleares como los referentes a los requisitos de los actos administrativos, anulabi-

⁴⁷¹ Dice así la Disposición Adicional Quinta. 1. Los procedimientos tributarios y la aplicación de los tributos se regirán por la Ley General Tributaria, por la normativa sobre derechos y garantías de los contribuyentes, por las leyes propias de los tributos y las demás normas dictadas en su desarrollo y aplicación. En defecto de norma tributaria aplicable, regirán supletoriamente las disposiciones de la presente Ley.

En todo caso, en los procedimientos tributarios, los plazos máximos para dictar resoluciones, los efectos de su incumplimiento, así como, en su caso, los efectos de la falta de resolución serán los previstos en la normativa tributaria.

2. La revisión de actos en vía administrativa en materia tributaria se ajustará a lo dispuesto en los artículos 153 a 171 de la Ley General Tributaria y disposiciones dictadas en desarrollo y aplicación de la misma.

lidad, contenido de las resoluciones etc. son plenamente operantes en los procedimientos tributarios. En rigor, esta vigencia de la norma básica en el ámbito tributario no se ciñe sólo a los aspectos procedimentales, sino que igualmente atañe al régimen jurídico de la Administración tributaria como un sector más de la Administración (José Manuel Tejerizo López y Juan Martín Queralt). Más contundente fue la opinión de Luciano Parejo Alfonso: la aplicación subsidiaria de la eficacia de la Ley 30/1992 en lo atinente al procedimiento de gestión tributaria merecería la tacha de inconstitucionalidad. Sin embargo, la nueva Ley General Tributaria ha tenido muy presente la modernización de los procedimientos administrativos y de las relaciones entre los ciudadanos y la Administración que ha llevado a cabo la Ley 30/92; en este sentido, dice el apartado I de su Exposición de Motivos que “la nueva Ley supone una importante aproximación a las normas generales del derecho administrativo, con el consiguiente incremento de la seguridad jurídica en la regulación de los procedimientos tributarios”. El artículo 97 dispone que los procedimientos de aplicación de los tributos se regularán

a) por las normas especiales establecidas en el título III de la LgT y normas reglamentarias de desarrollo;

b) Supletoriamente, por las disposiciones generales sobre los procedimientos administrativos.

c) La nueva reforma de la LOFCA ha modificado su artículo 19.2 c); respecto a los tributos cedidos ya se pueden asumir por las Comunidades Autónomas las competencias reguladoras sobre la gestión y liquidación ¡cuánto más para los tributos propios!

La nueva Ley General Tributaria ha puesto orden a este estado de cosas ya que este cuerpo legal concreta el contenido mínimo o básico que debe ser asumido por todas las Administraciones tributarias, a saber:

- Terminología y conceptos utilizados en la LGT;

- Regulaciones sustantivas básicas de aplicación obligatoria: criterios de interpretación de las normas y de los términos; eficacia temporal y espacial de las normas tributarias; aplicación; simulación; fraude o cláusula antiabuso; cuya regulación ha sido revisada en profundidad por la nueva figura del “conflicto en la aplicación de la norma tributaria”; supuestos, plazos y causas de interrupción de la prescripción; supuestos y plazos de caducidad; determinación del interés de demora y de los recargos de ingresos extemporáneos; recargo de apremio; derecho a la tasación pericial contradictoria; supuestos en que procede la estimación indirecta; suspensión mediante presentación de garantías; impugnación de las autoliquidaciones con posibilidad de suspensión; suspensiones sin aportación de garantía; reembolso del coste de las garantías aportadas; supuestos de suspensión del procedimiento de apremio establecido en el artículo 165 ; y derivación formal y alcance de la responsabilidad.

- En lo atinente a la aplicación de los tributos y la revisión de los actos tributarios se estima más conveniente incorporar únicamente determinados preceptos básicos que recojan las garantías del ciudadano en las fases de iniciación, instrucción y resolución, ajustándose a la Ley 30/1992, y reconociendo la competencia autonómica para determinar la estructura administrativa para el ejercicio de la aplicación de los tributos.

- Sobre las fuentes, se habrá de respetar el régimen de cada Comunidad Autónoma (artículo 17 LOFCA), debiendo ceñirse la LGT al ámbito de aplicación propio de la Hacienda del Estado, salvo los preceptos de la comentada LGT relativos a las materias que deban regularse por ley (artículo 8).

- Aspectos básicos del régimen de infracciones y sanciones tributarias.

Desde luego, el resto de las disposiciones de la LGT serán supletoriamente aplicables en el supuesto de defecto de norma comunitaria específica.

b) *Gestión de los tributos cedidos a la Comunidad.* El apartado segundo del artículo 60 del Estatuto reza: *La Comunidad Autónoma asumirá por delegación del Estado la gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión, en su caso, de los tributos cedidos por el Estado, sin perjuicio de la colaboración que pueda establecerse entre ambas Administraciones y de acuerdo con lo especificado en la ley que regule la cesión.* “Son tributos cedidos, dice el artículo 10 de la LOFCA, los establecidos y regulados por el Estado cuyo producto corresponda a la Comunidad Autónoma”. En rigor, no hay un concepto único de tributo cedido. La descripción que ha puesto ante nuestra atención la LOFCA es insuficiente: debe complementarse con el particular régimen jurídico que regule la correspondiente Ley de Cesión. Desde tal óptica hemos de aglutinar como el haz y el envés de una hoja el antedicho artículo 10 de la LOFCA con la Ley 19/2002 de 1 de julio del Régimen de cesión de Tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Andalucía y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión. El núcleo significativo del concepto estará conformado por el grado de autonomía o la amplitud de la competencia que quiera cederse⁴⁷³.

Pues bien, como consecuencia del acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 27 de julio de 2.001 ha recrecido considerablemente la importancia de los tributos cedidos. No sólo se ha ensanchado el inventario de los tributos susceptibles de cesión; también se han expandido las competencias sobre los mismos (ex artículo 11 LOFCA).

473 Cfr. FRANCISCO ESCRIBANO LÓPEZ “El concepto de Tributo cedido con especial referencia al Impuesto sobre el Patrimonio”, *Organización territorial del Estado (Comunidades Autónomas)* Volumen II, p. 958.

De resultas de este nuevo sistema de financiación ha tenido lugar la primera reforma del Estatuto de Autonomía de Andalucía. El sustitúyase apartado 1 del artículo 57 dice:

1. “Se cede a la Comunidad Autónoma de Andalucía en los términos previstos en el número 3 de este artículo, el rendimiento de los siguientes tributos:

a) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con carácter parcial, con el límite del 33%.

b) Impuesto sobre el Patrimonio.

c) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

d) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

e) Los Tributos sobre el Juego.

f) El impuesto sobre el Valor Añadido, con carácter parcial, con el límite del 35%.

g) El Impuesto Especial sobre la Cerveza con carácter parcial, con el límite del 40%.

h) El Impuesto Especial sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, con carácter parcial, con el límite del 40%.

i) El Impuesto Especial sobre Productos Intermedios, con carácter parcial, con el límite del 40%.

j) El Impuesto Especial sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, con carácter parcial, con el límite del 40%.

k) El Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, con carácter parcial, con el límite del 40%.

l) El Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco, con carácter parcial, con el límite del 40%.

m) El Impuesto Especial sobre la Electricidad.

n) El Impuesto especial sobre Determinados Medios de Transporte.

ñ) El Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.

La eventual supresión o modificación por el Estado de alguno de los tributos antes señalados implicará la extinción o modificación de la cesión”.

La más relevante clasificación que cabe hacer de este elenco de figuras es la que atiende al “quién” se ocupa de la gestión, liquidación, recaudación e inspección. En

cuya virtud tenemos de un lado, los tributos gestionado, liquidados, recaudados e inspeccionados, así como revisados en vía de gestión por la Comunidad Autónoma: a) Impuesto sobre el Patrimonio, b) Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones, c) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, d) Tributos sobre el Juego, e) Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y f) el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (ex artículo 46.2 Ley 21/2.001).

El cumplimiento de la gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de los actos dictados en vía de gestión se llevará a cabo por los órganos comunitarios competentes (ex artículo 46.2 Ley 21/2001).

Una vez inventariados los tributos cedidos sobre los que la Comunidad Autónoma tiene competencias administrativas, interesa examinar el alcance de dicha delegación competencial. Para tal menester nos remitimos al estudio pormenorizado que en próximas páginas llevaremos a cabo. Ahora apuntaremos algunos rasgos básicos que sirvan a modo de primera impresión acerca de las especialidades de la gestión de los tributos cedidos.

Las tasas fiscales sobre el juego tienen una simple gestión de tratamiento informático de la información administrativa suministrada por la autoridad con competencias de autorización y control (Servicio de Juegos y Espectáculos Públicos de las Delegaciones del Gobierno) sobre la corriente de los ingresos devengados. Tampoco el Impuesto sobre el Patrimonio pone en juego relevantes funciones gestoras ya que va a remolque de su obligada presentación ante los órganos de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, que puede generar liquidaciones provisionales paralelas.

Hasta el momento actual, la gestión tributaria significativa abarca a los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre Sucesiones y Donaciones, que son sin discusión dos de los impuestos del sistema tributario español de más embarazosa gestión. Veamos por qué.

En primer lugar, son impuestos basados en un *hecho imponible genérico*; el hecho imponible no queda redondeado en una fórmula perfectamente cerrada o en una lista de hechos imponibles concretos nítidamente acotada (véase el artículo 3.1 a) de la Ley 29/1987 sobre el Impuesto sucesorio y el artículo 7.1 a) del Real Decreto Legislativo 1/1993 sobre el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados).

En segundo lugar, son impuestos que *aglutinan más de un hecho imponible*, que además pueden ser muy disímiles; esta nota se predica especialmente del Impuesto

sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, del que se han llegado a inventariar hasta cincuenta y siete hechos imponibles distintos.

En tercer lugar, son impuestos que yacen sobre un *hondo sustrato jurídico* conformado por el principio de calificación jurídica de los hechos, actos y negocios que se gravan, y como éstos son variopintos, fuerza es recurrir a distintas ramas del Derecho (Derecho Civil, Mercantil, Registral, Administrativo etc.)

Por último, la base imponible de estos impuestos se manifiesta en la vaporosa noción del *valor real*, lo cual obliga a montar un complejo y costoso procedimiento de comprobación de valores, cuyos resultados por lo demás son indefectiblemente puestos en tela de juicio por los contribuyentes y las instancias revisoras de los actos administrativos⁴⁷⁴.

c) En cuanto a la *gestión de los Tributos del Estado* afirma el apartado tercero del artículo 60 del Estatuto reproduciendo el artículo 19.3 de la LOFCA que *la gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión en su caso de los demás tributos del Estado recaudados en Andalucía correpondera a la Administración tributaria del Estado, sin perjuicio de la delegación que la Comunidad Autónoma pueda recibir de éste y de la colaboración que pueda establecerse entre ambos, cuando así lo exija la naturaleza del tributo.*

Como prontuario del perfil de la Hacienda de la Comunidad Autónoma de Andalucía que acabamos de repasar puede valernos el Título I de la Ley General de Hacienda Pública de la Comunidad Autónoma de Andalucía. Su artículo 17 proclama en su apartado 1 que: “La administración de los recursos de la Hacienda de la Comunidad Autónoma corresponde al Consejero de Hacienda, y los de sus organismos, instituciones y empresas a sus presidentes y directores”. Además recalca (apartado 2) que: “Las personas o entidades que tengan a su cargo la administración de los derechos económicos de la Hacienda de la Comunidad Autónoma dependerán de la Consejería de Economía y Hacienda o del correspondiente organismo, institución o empresa en todo lo relativo a su gestión, entrega o aplicación y a la rendición de las respectivas cuentas”.

Su artículo 18 contempla las competencias de la Comunidad Autónoma sobre los tributos propios (apartado 1): “La gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de sus propios tributos corresponde a la Comunidad Autónoma ajustándos-

474 Cfr. MANUEL REQUEJO BOHORQUES “Gestión de los tributos cedidos”, p. 3.

se, en todo caso, a lo dispuesto en el Estatuto de Autonomía, a las Leyes del Parlamento de Andalucía, a los Reglamentos que sean aprobados por el Consejo de Gobierno y a las normas de desarrollo dictadas por el Consejero de Hacienda en virtud de las correspondientes autorizaciones que le sean concedidas, sin perjuicio de la aplicación de las normas del Estado en todos los casos que sean procedentes”.

Primordial para nuestro estudio es el apartado tercero del artículo: corresponde al Consejo de Gobierno, a propuesta del Consejero de Hacienda, “organizar los servicios de gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión en materia tributaria”.

Por último, la Hacienda de la Comunidad Autónoma gozará de las prerrogativas establecidas legalmente para el cobro de los tributos y cantidades que, como ingreso de derecho público deba percibir, y actuará de acuerdo con los procedimientos administrativos correspondientes.

36. Sigue. La vertiente administrativa de la autonomía financiera de la Junta de Andalucía (IV): sobre el ejercicio de la potestad normativa organizatoria y de gestión

El artículo 7 de la Ley General Tributaria expone que el ejercicio de la potestad reglamentaria y de gestión constituye una actividad reglada. Ahora bien, como observó Rafael Calvo Ortega más que reglado, el ejercicio de la potestad normativa administrativa es sumiso al principio de legalidad; por ello goza de presunción de legalidad. En rigor, el ejercicio de la potestad reglamentaria constituye siempre una actividad relativamente discrecional, pues de entrada la Administración normante emana o no el producto normativo *ad voluntam*, y en su elaboración a fin de alcanzar el objetivo trazado está facultado para elegir entre varios “indiferentes jurídicos”.

El depositario originario de la potestad reglamentaria es el Consejo de Gobierno (artículo 41.2 del Estatuto y 21 de la Ley de Gobierno y Administración) ¿Y qué ocurre con los Consejeros? La Ley de Gobierno y Administración de la Comunidad Autónoma no contiene precepto alguno que impute a los Consejeros (en contraste con el régimen jurídico previsto en la Administración General del Estado) el ejercicio de la potestad reglamentaria en las materias propias de su departamento. Su artículo 39 no recoge la potestad reglamentaria. Se sigue que los Consejeros sólo podrían tener potestad reglamentaria previa habilitación legal (con fundamento en el número 9 del mismo artículo 39).

Sobre esta insuficiencia de la Ley de Gobierno y Administración se pronunció el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Sala de Sevilla) en la sentencia de 22 de

abril de 1989; según el parecer del Tribunal, la Ley de Gobierno y Administración no ha querido otorgar ninguna potestad reglamentaria a los Consejeros individualmente considerados, rechazando la posible invocación a interpretaciones extensivas acerca de la existencia de un poder reglamentario implícito, ya que este poder “nunca puede entenderse concedido de modo implícito” (FJ 4).

Ahora bien, la praxis administrativa ha reconocido por la vía de los hechos dicha potestad, por lo demás reconocida por prácticamente todas las leyes de gobierno y administración de las restantes Comunidades Autónomas. Además, puede combatirse el parecer del Tribunal con una argumentación histórica: del *iter* de elaboración parlamentaria de la norma nada puede colegirse acerca de la intención de privar a los Consejeros de la potestad reglamentaria; y también con una interpretación sistemática: el artículo 45 de la Ley de Gobierno y Administración establece que “las disposiciones reglamentarias tendrán el rango del órgano que las hubiera aprobado y su orden en la jerarquía normativa se ajustará al de los órganos de que dimanen”; parece claro que si sólo el Consejo de Gobierno tuviera título para dictar tales disposiciones ¿a qué jerarquía y a qué órgano se refiere?⁴⁷⁵

Pues bien, tras esta aclaración podemos esquematizar la potestad normativa de la siguiente manera: a) Decretos del Presidente (artículo 16 de la Ley de Gobierno); b) Decretos del Consejo de Gobierno (tanto reglamentos *ad extra* como *ad intra*) y c) Órdenes: bien de las Comisiones Delegadas, bien de los Consejeros.

Desde luego, la regulación del procedimiento de elaboración de las disposiciones normativas por la Administración es una competencia estatal exclusiva ex artículo 149.1.18 de la Constitución, y como tal, está ordenado en el artículo 24 de la Ley 50/1997 de 27 de noviembre de organización, competencia y funcionamiento del Gobierno del Estado.

⁴⁷⁵ Cfr. AGUSTÍN RUIZ ROBLEDO *El ordenamiento jurídico andaluz*, p. 184. De similar sentir es ELOÍSA CARBONELL PORRAS “La potestad reglamentaria de los Consejeros de la Junta de Andalucía”: “No creemos que existan razones de peso que impidan reconocer la potestad reglamentaria del Consejero cuando esté habilitado para ello, al menos en lo que se refiere a la potestad reglamentaria interna”, p. 143; y también J. MONTABES PEREIRA y F. OLVERA PORCEL “Gobierno y Administración en la Comunidad Autónoma de Andalucía”: “Aunque la Ley de Gobierno y Administración no atribuye expresamente a los Consejeros la competencia para ejercer la potestad reglamentaria que es materia propia del departamento, no cabe duda de que implícitamente le atribuye esta potestad, que por lo demás está profusamente utilizada por los distintos Consejeros”, p. 114.

El panorama organizativo interior y de gestión desde un punto de vista normativo de la Consejería de Economía y Hacienda quedaría mutilado si no trajésemos a colación a unos tipos de disposiciones administrativas internas extraordinariamente polivalentes y que son conocidas como *instrucciones y circulares*. La conveniencia de estas disposiciones es innegable: facilitan el más completo conocimiento de las actuaciones administrativas, disminuyen la posibilidad de la desviación de poder, y hacen posible conocer con antelación los criterios administrativos de actuación. Todos estos rasgos son especialmente predicables a los actos administrativos tributarios pues son reverberación de una actividad permanente y masiva⁴⁷⁶.

Acostumbradamente se ha sostenido que estas disposiciones carecen de valor jurídico; son “simples operaciones materiales” (Duguit). El Tribunal Constitucional en la Sentencia 26/1986 afirmó que las circulares e instrucciones no son propiamente fuente de Derecho, consistiendo en “directrices de actuación interna”. Sin embargo, las pujantes tesis ordinalistas y normativistas han expandido el argumento de la juridicidad de las disposiciones internas de organización. Ahora bien, parece obvio que no son normas reglamentarias por una pura razón de derecho positivo: no está reservada su emanación a la única instancia que estatutariamente tiene conferida la potestad reglamentaria; su atribución no trae causa de una desconcentración de la competencia para el ejercicio de dicha potestad; su producción no tiene que sujetarse al procedimiento de elaboración de las disposiciones administrativas de carácter general. Únicamente se dispone que se publicarán cuando una disposición específica así lo establezca o se estime conveniente por razón de los destinatarios o de los efectos que puedan producirse (ex artículo 21.1 Ley 30/1992).

En rigor, son *normas internas* que en su ámbito propio tienen plena eficacia jurídica *constitutiva* (determinadas interpretaciones que deben adoptarse, puesta en circulación de nuevos preceptos) y *habilitante* (crea potestades que habilitan para dictar actos vinculantes y de control de la legalidad)⁴⁷⁷.

No obstante, este carácter de norma interna a la luz de las polivalencia con que operan las circulares e instrucciones tiene que matizarse según de qué tipo de norma interna estemos hablando: hay, en primer lugar, auténticas normas reglamentarias

⁴⁷⁶ Cfr. RAFAEL CALVO ORTEGA *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario. Parte General*, p. 103.

⁴⁷⁷ Cfr. JUAN ALFONSO SANTAMARÍA PASTOR *Fundamentos de Derecho Administrativo I*, p. 731.

de fondo; son las *circulares reglamentarias* dictadas por órganos de rango inferior al titular de la Consejería de Economía y Hacienda, principalmente por la Dirección General de Tributos e Inspección Tributaria; en segundo lugar, hay actos normativos que ordenan la actividad de otras personas públicas o privadas vinculadas a través de una relación de supremacía o sujeción especial, son las *circulares de supremacía especial*; por último, existen disposiciones o actos que las autoridades administrativas aprueban y comunican internamente a los órganos subordinados para dirigirlos, coordinarlos y supervisarlos, son las *circulares internas*.

Las circulares internas son flexibles hasta el extremo. Un ensayo de clasificación es: circulares internas informativas (*prima facie* no vinculantes); circulares internas directivas (ordenan objetivos, líneas de actuación); y circulares internas preceptivas: las más abundantes se subdividen en: a) circulares constitutivas de órdenes de servicio y b) circulares normativas; imponen determinadas opciones interpretativas a preceptos legales o reglamentarios, ofrecen una particular iluminación de algún punto confuso de la norma, cubren lagunas normativas etc. etc. Pueden ser internas (cuestiones de organización doméstica) o externa (afecta a situaciones jurídicas de terceros)⁴⁷⁸.

37. Sobre el personal al servicio de la Administración Tributaria de la Junta de Andalucía

En sus fundamentos, el sistema de función pública que sirve a la organización tributaria de la Junta de Andalucía no se inscribe netamente según la célebre clasificación de Gazier ni en los sistemas cerrados ni en los abiertos de función pública, aunque está incuestionablemente orientado hacia el sistema abierto.

Ya con la propia Ley de Funcionarios Civiles del Estado de 1964, aún parcialmente vigente, se tambaleó el tradicional sistema de función pública cerrada de rai-gambre francesa mediante tres expedientes, a saber: a) se instituye la figura del funcionario generalista o interdepartamental; b) se lleva a cabo la destrucción de la estructura jerárquica de los cuerpos, extinguiéndose de esta manera todas las categorías personales, e imponiéndose la técnica de la clasificación de los puestos de trabajo; y c) el funcionario pierde el monopolio como categoría de empleado público,

478 Véase el completo estudio de JUAN ALFONSO SANTAMARÍA PASTOR en sus *Fundamentos de Derecho Administrativo I*, pp. 727-731, de donde hemos entresacado la clasificación apuntada.

pues se da la entrada a otros tipos de empleados públicos, principalmente los empleados sujetos al derecho laboral⁴⁷⁹.

Los funcionarios de la Administración tributaria de la Junta de Andalucía pueden ser bien de carrera, bien interinos.

Funcionarios de carrera son aquellos que en virtud de nombramiento legal sirven a la Administración ocupando una plaza de plantilla contenida en la correspondiente Relación de Puestos de Trabajo de la Consejería de Economía y Hacienda, de forma permanente y percibiendo las retribuciones básicas y complementarias debidas según la citada Relación.

Funcionarios interinos son aquellos que ocasional o transitoriamente sirven a la Administración ocupando una plaza de plantilla vacante y hasta que se ocupe la misma por los aspirantes aprobados en los procedimientos de selección⁴⁸⁰.

La Ley 30/1984 de 2 de agosto de Medidas para la Reforma de la Función Pública establece en sus artículos 15 y 16 que la Relación de Puestos de Trabajo es un instrumento técnico a través del cual se realiza la ordenación del personal. Dice la Exposición de Motivos de la Ley 6/1985 de 28 de noviembre de Ordenación de la Función Pública de la Junta de Andalucía que “el sistema se apoya en la Relación de Puestos de Trabajo que se recoge en la Ley de 2 de agosto de 1984 (...). Concebida la relación como un punto de partida dinámico y no como una consagración de lo existente, a partir de ella se estructura la Función Pública y se determinan los derechos y obligaciones del personal, cualquiera que sea la naturaleza de las categorías en que se encuentra jurídicamente dividida: funcionarios, laborales y eventuales” (punto 4, letra a).

Consiguientemente, los cuerpos de funcionarios están a lo prevenido en la Relación de Puestos de Trabajo. Afirma el artículo 26 de la Ley 30/1984 que los cuerpos de funcionarios no podrán tener asignadas facultades, funciones o atribuciones propias de los órganos administrativos. Los titulares de la competencia solamente pueden ser los órganos administrativos (artículo 12 Ley 30/1992). En su virtud, únicamente las Relaciones de Puestos de Trabajo podrán determinar los cuerpos de funcionarios que puedan desempeñar los puestos correspondientes al ejercicio de las citadas funciones. Por esta razón, los puestos de trabajo son de adscripción indistinta para todos los funcionarios incluidos en el ámbito de aplicación de la Ley.

⁴⁷⁹ Cfr. JOSÉ RAMÓN PARADA VÁZQUEZ *Derecho Administrativo. Organización y empleo público*, p. 310.

⁴⁸⁰ Cfr. ARTURO GÓMEZ RIVAS *Curso de la relación de servicios de los Funcionarios Públicos*, p. 28. Las definiciones legales se encuentran de los artículos 4 y 5.2 de la Ley de Funcionarios Civiles del Estado, Decreto 315/1964 de 7 de febrero.

Este régimen jurídico tiene por tanto una de sus vigas maestras en la Relación de Puestos de Trabajo, seña de identidad de un sistema en donde las funciones que han de ser desempeñadas por cada funcionario son dictadas por la Relación de Puestos de Trabajo, y no por la integración en un particular cuerpo. Los cuerpos complementan, pero no sustituyen a la médula del sistema, es decir, la Relación de Puestos de Trabajo (Exposición de Motivos de la Ley 6/1985 de 28 de noviembre, punto 4. C).

Sin embargo los funcionarios siguen contando con un régimen jurídico estatutario, es decir, con un *corpus* de derechos y obligaciones establecidos por las leyes y reglamentos de carácter especial frente al régimen jurídico general laboral, conjunto que debe ser absorbido por la Administración en la que prestan sus servicios en virtud de los principios de legalidad y de inderogabilidad singular de los reglamentos.

Este *corpus* de derechos y obligaciones está vertebrado por la siguientes normas primordiales: a) la Ley de Funcionarios Civiles del Estado, Decreto 315/1964 de 7 de febrero; b) la Ley 30/1984 de 2 de agosto, de Medidas para la Reforma de la Administración Pública; esta Ley disciplina las bases del régimen estatutario de los funcionarios públicos al amparo del artículo 149.1.18 de la Constitución, y en consecuencia, aplicables al personal de todas las Administraciones. Dichas bases están desglosadas en el artículo 1.3. Además, se prevé su aplicación supletoria (ex artículo 1 de la Ley 6/1985 de 28 de noviembre), c) Ley 6/1985 de 28 de noviembre de Ordenación de la Función Pública de la Junta de Andalucía; d) Decreto 2/2002 de 9 de enero por el que se aprueba el Reglamento General de Ingreso, promoción interna, provisión de puestos de trabajo y promoción profesional de los funcionarios de la Administración General de la Junta de Andalucía; e) Ley 53/1984 de 26 de diciembre de incompatibilidades del personal al servicio de la Administración Pública.

También los funcionarios de la Administración tributaria de la Junta de Andalucía se agrupan en cuerpos; tal significa que el reclutamiento se hace para ingresar en un colectivo jerarquizado ocupando los empleos que ese colectivo tiene asignado en la correspondiente Relación de Puestos de Trabajo. Es decir, la selección a diferencia de lo que ocurre en los sistemas puramente abiertos no opera para un puesto de trabajo concreto, sino para un cuerpo. Los cuerpos existentes en la función pública de la Junta de Andalucía y por tanto en su Administración tributaria son los previstos en la Disposición Adicional quinta de la Ley 5/1985 28 de noviembre.

Grupo "A": título de Doctor, Licenciado, Ingeniero, Arquitecto o equivalente.

Cuerpos A. 1. Cuerpo Superior de Administradores.

Especialidad:

A.1.1. Administradores Generales.

A.1.2. Administradores de Gestión Financiera.

A.1.2 Cuerpo Superior Facultativo.

A.5 Cuerpo Superior Facultativo de Inspección de Finanzas y Auditorías de la Junta de Andalucía.

Grupo "B": título de Diplomado Universitario, Ingeniero Técnico, Arquitecto Técnico, Formación Profesional de Tercer Grado o equivalente.

Cuerpos B.1. Cuerpos de Gestión Administrativa de la Junta de Andalucía.

Especialidad:

B.1.1. Administración General.

B.1.2. Gestión Financiera.

B.2. Cuerpos de Técnicos de grado medio de la Junta de Andalucía.

Grupo "C": Título de Bachiller, Formación Profesional de segundo Grado o equivalente.

Cuerpos:

C.1. Cuerpo General de Administrativos de la Junta de Andalucía.

C.2. Cuerpo de Ayudantes Técnicos de la Junta de Andalucía.

Grupo "D": Título de Graduado Escolar, Formación Profesional de primer grado o equivalente.

Cuerpos:

D.1. Cuerpo de Auxiliares Administrativos de la Junta de Andalucía.

D.2. Cuerpo de Auxiliares Técnicos de la Junta de Andalucía.

El Cuerpo "E", formado por el Cuerpo de Subalterno y el Cuerpo de Oficios varios ha sido laboralizado.

Destaca en los Grupos "A" y "B" el reconocimiento de una especialización en las materias propias de la Hacienda Pública ya que dentro del Cuerpo Superior de Administradores junto al Cuerpo de Administradores Generales (A.1.1) existe el Cuerpo de Administradores de Gestión Financiera (A.1.2); y dentro del Cuerpo de Gestión Administrativa al lado del Cuerpo de Administración General hay un Cuerpo de Gestión Financiera. Sin embargo, a diferencia de la Administración tributaria estatal no existe dentro de estos Cuerpos de configuración hacendística

subespecialidades que reflejen la extraordinaria variedad y riqueza de las funciones encomendadas a la Hacienda Pública moderna en general, y en sus aspectos tributarios en particular (Inspección, liquidación, recaudación, intervención etc.). Si bien, en el año 2003 ha sido creado el Cuerpo Superior de Finanzas y Auditorías de la Junta de Andalucía, reflejo a las claras de una preocupación por la especialización técnica. Su propia norma de creación expone que le serán encomendadas “las tareas de alta especialización técnica “ que estén relacionadas, entre otras, con las siguientes funciones y competencias: inspección del sistema tributario de la Comunidad Autónoma (ex artículo 61 de la Ley 10/2002 de 21 de diciembre por la que se aprueban normas en materia de tributos cedidos y otras medidas tributarias y financieras).

Dentro de los referidos Grupos “A” y “B” también hay cuerpos englobados en el Cuerpo Superior Facultativo o Cuerpo de Técnicos de Grado Medio de la Junta de Andalucía que pueden tener relevancia para la Administración tributaria, más específicamente para los Servicios de Valoración, ya que los conocimientos técnicos exigidos obliga a contar con miembros del Cuerpo Superior de Arquitectos, Ingenieros Agrónomos o de Montes o del Cuerpo de Arquitectos Técnicos o Ingenieros Técnicos Agrícolas o de Montes.

Ahora bien, una vez reclutado el funcionario, su carrera administrativa ya no tiene por qué estar marcada absolutamente por su pertenencia a un determinado cuerpo funcional. Dicho cuerpo da cierta preferencia en la provisión de los puestos de trabajo. Nada más.

Una de las características esenciales de los puestos de trabajo del personal funcionario contenida en las Relaciones de Puestos de Trabajo es el *área funcional* (Decreto 65/1996 de 13 de febrero). Ya ha sido estudiada. Ahora nos cumple analizar su aplicación concreta a la Administración tributaria de la Junta de Andalucía. La adscripción de los puestos de trabajo de la Administración tributaria de la Junta de Andalucía tuvo lugar mediante la Orden de la Consejería de Gobernación de 22 de julio de 1996 (BOJA 86 de 27 de julio). Dentro del área de *Hacienda Pública* (código 01110) se incluye la materia de los tributos: se asignan a esta área los puestos cuyas funciones consistan en la gestión e inspección de los tributos propios de la Junta de Andalucía, así como los cedidos o que puedan cederse en el futuro por la Administración del Estado (Anexo I, número 13 del Decreto 65/1996 de 13 de febrero). Como agrupación de áreas forman parte del epígrafe “*Economía y Hacienda*”: *Hacienda Pública, Intervención, Tributos, ordenación económica y presupuestos y gestión económica* (Anexo II número 2).

El examen de la Relación de Puestos de Trabajo de la Administración tributaria de la Junta de Andalucía revela un dato singularizador respecto al resto de casi todas

las demás Consejerías: la *ausencia*, salvo para el escalón inferior, del *personal laboral*; nota ésta que establece un polo de contacto con el tradicional régimen de la función pública. Precisamente la característica más sobresaliente del nuevo régimen de la función pública ha sido la laboralización del régimen funcionarial.

¿Razones? Creemos que se pueden apuntar las siguientes:

a) Las materias hacendísticas en general y tributarias en particular, ya lo hemos visto, establecen unas especiales vinculaciones con los ciudadanos, vinculaciones estas circundadas por extraordinarias prerrogativas (pensemos por ejemplo en los Servicios de Inspección o Recaudación) que revisten a sus funciones de una especial *auctoritas*, o ejercicio de autoridad, que encaja de modo más idóneo en la relación de servicios de los funcionarios públicos que en la de los laborales. De hecho, de los supuestos contemplados en el artículo 15, 1. c) de la Ley 30/1984 como susceptibles de ser desempeñados por el personal laboral ninguno alude a las atribuciones propias de la Hacienda Pública.

b) El sistema de régimen funcionarial asegura mejor que cualquier otro la *objetividad* y la *imparcialidad* del empleado público ante cualquier vicisitud de la coyuntura política. Hablar de *ética pública* cobra aún más pleno sentido en la Administración tributaria, ya que su estima por la ciudadanía depende sustancialmente del trato y conducta seguida por los empleados tributarios.⁴⁸¹ Además, al estar perfectamente reglada su carrera, el funcionario puede volcarse íntegramente hacia sus menesteres profesionales.

c) El régimen funcionarial favorece una mayor *especialización* en las particulares tareas encomendadas. Ello es posible merced a que es factible una profundización no en los conocimientos propios de una formación básica, que se suponen preexistentes, sino en los conocimientos obtenidos de cada servicio en particular. La especialización técnica es como regla general una de las cartas de presentación de los funcionarios (de modo principal de los integrantes de los cuerpos superiores). Esta especialización es acuciante en la materia tributaria porque la sociedad no para de elaborar nuevas formas cada vez más complicadas de evasión y elusión. Esta demanda de formación puede arrancar desde el mismo proceso de selección del personal (previsto en las normas de la función pública andaluza), para desarrollarse a lo largo de toda la carrera de los funcionarios. En este ámbito formativo la Consejería de Economía y Hacienda ha sido pionera en la organización de numerosos cursos a dis-

481 Cfr. RAFAEL SALINAS "Acciones para la profesionalización de los recursos humanos en la Administración tributaria" *Actas XXXI Asamblea General CIAT (Buenos Aires)*, pp. 25 y siguientes.

tancia empleando el instrumento de *Internet* (“teleformación”), abriendo una senda formativa a la que se están adhiriendo otras Consejerías.

Asimismo por esta exigencia de especialización, la Administración tributaria de la Junta de Andalucía cuida mucho la promoción interna de su personal.

Esta instruida especialización alienta asimismo un mayor grado de *responsabilidad* por parte de unos empleados públicos conocedores del carácter *permanente* de sus ocupaciones profesionales.

38. Biografía de la Administración tributaria de la Junta de Andalucía

La proposición organizativa que proclama que la función crea el órgano se invirtió en el primer vagido de la Administración tributaria de la Junta de Andalucía, de forma que el órgano fue alumbrado con antelación a las funciones. Es decir, la primigenia organización de la Consejería de Economía y Hacienda contempló una Dirección General de Ingresos y Patrimonio sin alusión, pues, a los impuestos, toda vez que en aquel momento la Administración Autónoma no gestionaba ningún impuesto (Decreto 39/1982 de 4 de agosto). Ahora bien: con los fundamentos del régimen de financiación autonómica (principalmente la LOFCA) ya diseñados, la asunción de ingresos de naturaleza tributaria era cuestión inminente. Por ello, el Decreto 134/1982 de 13 de octubre por el que se desarrollaba la estructura orgánica de la Consejería de Hacienda imputó en la letra a) del artículo 4 a la Dirección General de Ingresos y Patrimonio “la gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de los tributos y demás ingresos propios de la Comunidad; la gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de los tributos cedidos por el Estado de acuerdo con la ley que regule la cesión; las funciones de colaboración que se establezcan entre el Estado y la Comunidad en relación con los tributos del Estado recaudados en Andalucía”. Conforme a esta función, se crea dentro de la Dirección General el Servicio de Tributos y demás ingresos (apartado 2 artículo 4). En esta temprana hora como es lógico sólo se llevaron a cabo tareas preparatorias de coordinación y estudio con la vista puesta sobre la organización institucional que habría que adoptarse en el momento de la transferencia.

La disposición final del Decreto 134/1982 de 13 de octubre facultaba a la Consejería para dictar las normas necesarias para el desarrollo de la organización central de la Consejería de Hacienda respecto a los niveles orgánicos de sección y negociado. En su virtud se aprobó la Orden de 14 de febrero de 1983.

En realidad, el primer hito de la existencia de la Administración tributaria de la Junta de Andalucía fue la cesión de tributos a la Comunidad Autónoma ordenada

en la Ley 32/1983 de 28 de diciembre con vigencia desde el uno de enero de 1984. El *Real Decreto 293/1985* de 6 de febrero sobre traspaso de funciones y servicios del Estado correspondiente a competencias asumidas en relación con los tributos cedidos, asesoramiento jurídico, defensa en juicio y fiscalización-intervención puede ser considerado como la *carta fundacional* de la Administración tributaria andaluza. De acuerdo con lo previsto en el artículo 12 de la Ley 30/1983 de 28 de diciembre la Comunidad Autónoma de Andalucía asume por delegación del Estado la gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de los Impuestos Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas físicas, sobre Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales, Lujo cuando se devengara en destino, y las tasas y demas exacciones sobre el juego en los términos previstos en la Ley 30/1983. Además, según disponía en el artículo 20 de la precitada Ley, la Comunidad Autónoma realizaría por delegación del Estado la gestión, liquidación, inspección y recaudación de los Impuestos sobre Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados cuyo rendimiento en Andalucía correspondiese al Estado. Esta delegación no se extendía al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados cuando el mismo fuese recaudado mediante efectos timbrados.

En su virtud se traspasaron a la Comunidad Autónoma de Andalucía los servicios que se detallaban en la cláusula B 2 A del anexo del R.D. correspondientes a las Delegaciones de Hacienda de Sevilla, Málaga, Cádiz, Huelva, Jerez de la Frontera, Granada, Córdoba, Jaén y Almería y a la Delegación Especial de Andalucía.

Las fechas de los acuerdos de traspasos transcurren entre marzo de 1984 y enero de 1985; en particular: provincia de Almería, marzo de 1984, provincia de Jaén, septiembre de 1984, provincia de Córdoba, septiembre 1984, provincia de Huelva, septiembre 1984, provincia de Málaga, octubre de 1984 y provincia de Sevilla, enero de 1985. Las actas de traspaso fueron firmadas por los representantes de la Administración del Estado y de la Comunidad Autónoma en Sevilla el día 15 de abril de 1985.

El organigrama de la Consejería de Hacienda se remozó fundamentalmente por las nuevas funciones tributarias. El Decreto 3/1984 de 11 de enero dio luz no a una sino a dos Direcciones Generales volcadas sobre la gestión tributaria: la Dirección General de Tributos y la Dirección General de Inspección Tributaria.

Sin embargo, esta incipiente organización fue retocada sólo unos meses más tarde en virtud del Decreto 296/1984 de 20 de noviembre. Las funciones que se asignan a la Dirección General de Tributos son: (ex artículo 4) a) la dirección, impulso y coordinación de la gestión, liquidación y revisión de todos los tributos e ingresos propios de la Comunidad; b) la dirección, impulso y coordinación de la gestión,

liquidación y revisión de los tributos cedidos por el Estado de acuerdo con la ley de Cesión de Tributos a la Comunidad Autónoma de Andalucía; c) las funciones de colaboración que se establezcan entre el Estado y la Comunidad, en relación con los tributos del Estado recaudados en Andalucía, sin perjuicio de las competencias atribuidas a otros órganos directivos de la Consejería; d) la colaboración con las Haciendas Locales según el artículo 62 del Estatuto, coordinadamente con la Consejería de Economía y Planificación. Se suprime el Servicio de Régimen Tributario y se mantienen los Servicios de Impuestos Patrimoniales, Servicio de Impuesto de Lujo, Tributos Propios y demás ingresos y el Servicio de Haciendas Locales.

Por su parte la Dirección General de Inspección Tributaria pasa a recibir la denominación de Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria; sus funciones son (ex artículo 5): a) la dirección, planificación, impulso y ejecución de las funciones de inspección en relación con los tributos y demás ingresos de la Comunidad; b) la dirección, impulso y coordinación de los servicios de valoración y de asistencia técnica tributaria; c) la elaboración de planes de inspección, conjuntamente con la Inspección Financiera y Tributaria del Estado, en relación con los tributos cedidos sobre los objetivos y sectores determinados, así como sobre contribuyentes que hayan cambiado de domicilio fiscal; d) la formación, conservación, y actualización de los registros de carácter fiscal; e) las competencias que en materia de seguros atribuye a la Comunidad el artículo 15.1.3 de Estatuto de Autonomía.

La Orden de 31 de diciembre de 1984 (BOJA 3 de 1985) redondea la nueva estructura orgánica de la Consejería estatuyendo las unidades administrativas inferiores al nivel orgánico de servicio en sus disposiciones número 3 (Dirección General de Tributos) y número 4 (Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria).

En el ámbito territorial el Decreto 9/1985 de 22 de enero delinea la estructura orgánica de las Delegaciones Provinciales. La Orden de 30 de diciembre de 1985 lo desarrolla, especificando las unidades inferiores al nivel orgánico de sección.

Por medio del Decreto del Presidente 130/1986 de 30 de julio se aprueba una alteración de la estructura de las Consejerías. La Consejería de Hacienda a partir de este momento se rotula Consejería de Economía y Hacienda (artículo 1). En su artículo 4.1 se atribuye a esta Consejería los tributos propios y los cedidos por el Estado; también la inspección financiera y tributaria. Particularmente para la Consejería de Economía y Hacienda, el Decreto 186/1986 de 30 de julio ordena su estructura básica. Aparece ya el centro directivo encargado de la temática tributaria que llega hasta nuestros días: la Dirección General de Tributos e Inspección Tributaria, aglutinando las anteriores Direcciones General de Tributo y de

Inspección Financiera y Tributaria. “La Dirección General de Tributos e Inspección Tributaria, nos informa el artículo 7 del Decreto, es el órgano directivo de la gestión e inspección tributaria. Con tal carácter le corresponde la dirección, impulso y coordinación e inspección de la gestión, liquidación, y revisión de todos los tributos e ingresos propios de la Comunidad y de los tributos cedidos por el Estado, así como el aplazamiento y fraccionamiento de su pago. Igualmente le corresponde la dirección de las funciones de inspección en relación con los tributos y demás ingresos de la Comunidad. Serán de su competencia las funciones de colaboración que se establezcan entre el Estado y la Comunidad en relación con los tributos del Estado recaudados en Andalucía; la elaboración de planes de inspección conjuntamente con la Inspección Financiera y Tributaria del Estado en relación con los tributos cedidos sobre objetivos y sectores determinados, así como sobre contribuyentes que hayan cambiado de domicilio fiscal; la dirección, impulso y coordinación de los servicios de valoración y de asistencia técnica tributaria; la formación y la conservación y actualización de los registros de carácter fiscal”.

El Decreto 370/1986 de 19 de noviembre de 19 de diciembre crea la Inspección Tributaria Territorial, puesto de trabajo singularizado en el ámbito de la inspección tributaria con tareas encomendadas en el ámbito supraprovincial en aras de una mayor colaboración entre la Inspección Tributaria Estatal y la Autonómica y en última instancia para lograr una mayor eficacia en la erradicación del fraude fiscal.

El importante Decreto 395/1986 de 17 de diciembre aprobó la R.P.T. de la Junta de Andalucía por vez primera. Integra a los funcionarios y al personal laboral fijo al servicio de la Junta de Andalucía. Desde luego, afectó plenamente a la Consejería de Economía y Hacienda

El Decreto del Presidente 10/1987 de 3 de febrero vuelva a dar término a una reestructuración de las Consejerías. La Consejería de Economía y Hacienda se ve escindida en una Consejería de Economía y Fomento y una Consejería de Hacienda. Como es lógico entre las competencias situadas en la Consejería de Hacienda se encuentran las tributarias y la Dirección General de Tributos e Inspección Tributaria sigue siendo uno de sus órganos directivos (ex artículo 3.2).

El Decreto 79/1987 de 25 de marzo retoca una vez más la estructura básica de la Consejería. Su artículo 6 se detiene en la Dirección General de Tributos e Inspección Tributaria; su ámbito funcional es idéntico al ya existente en las anteriores normas organizativas; aunque es novedad la competencia sobre la tutela y cooperación financiera y hacendística con los Entes Locales, la gestión del Fondo Nacional de Cooperación Municipal y de la participación en los ingresos del Estado.

El Decreto 316/1987 de 23 de diciembre se hizo eco de la nueva legislación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Se dispone en su artículo 1: “La liquidación de los Impuestos de Sucesiones y Donaciones, en el ámbito de la Comunidad Autónoma, estará a cargo del Servicio de Gestión de Ingresos Públicos en las capitales de provincia y poblaciones en que exista Delegación u Oficina de la Consejería de Hacienda, y de los Registradores de la Propiedad de los demás Distritos Hipotecarios, dependiendo estos últimos funcionarios así como sus sustitutos y personal auxiliar que integre la Oficina Liquidadora, directamente en todo lo que a la gestión del los Impuestos se refiere del Jefe del Servicio de Gestión de Ingresos Públicos, de los Delegados de la Consejería de Hacienda, del Directos General de Tributos e Inspección Tributaria y del Consejero de Hacienda”.

La Ley 32/1987 de 22 de diciembre aprobó la cesión del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados.

El Decreto 16/1988 de 27 de diciembre actualizó la Relación de Puestos de Trabajo de la Junta de Andalucía. Reseñable fue la fijación de unos nuevos niveles mínimos para cada uno de los grupos funcionariales. Además, las plazas de Inspector Auxiliar catalogadas como puesto adscrito al grupo B en la precedente Relación de Puestos de Trabajo pasan a tener la doble adscripción AB. Digno de recordar fue también la aparición de los órganos personales denominados “agentes tributarios” en número de dos por provincia salvo en Málaga y Sevilla, que fueron tres.

Otro hecho acaecido en 1988 merece apuntarse: los Inspectores Financieros y Tributarios transferidos a la Comunidad regresan a la Hacienda Estatal en bloque en diciembre de 1988. Tal acontecimiento dejó vacantes todas las jefaturas de los Servicios de Inspección de la Delegaciones Provinciales; transitoriamente se tomó la decisión de que dichos puestos fuesen ocupados provisionalmente por funcionarios del cuerpo de Gestión de la Hacienda Pública, especialidad Inspección Auxiliar.

El Decreto 267/1989 de 27 de diciembre vuelve a modificar parcialmente la Relación de Puestos de Trabajo de la Junta de Andalucía. Entre otras afecta a la Consejería de Hacienda y Planificación.

El Decreto del Presidente 223/1990 de 27 de julio da cuerpo a una nueva planta departamental; la Consejería de Hacienda y Planificación muda una vez más de denominación; desde este instante y como lo fue años atrás se rotula Consejería de Economía y Hacienda. El nuevo diseño de la Consejería queda ordenado en el Decreto 411/1990 de 11 de diciembre. Su artículo 1, punto dos asigna a la Consejería las competencias sobre los tributos propios de la Comunidad, los cedidos por el Estado y la inspección financiera y tributaria. De otro lado, el artículo 11

plasma el ámbito funcional de la Dirección General de Tributos e Inspección Tributaria. Se reproducen las atribuciones estatuidas en anteriores normas de organización, pero como novedad debe subrayarse que se contempla por vez primera de manera expresa la competencia acerca de las relaciones con las Oficinas Liquidadoras de los Distritos Hipotecarios de la Comunidad Autónoma, atribuyéndosele la inspección de las mismas, sin perjuicio de las competencias específicas de otros órganos de la Consejería.

El Decreto 127/1991 de 24 de junio aprueba otra modificación parcial de la Relación de Puestos de Trabajo de la Junta de Andalucía. El anexo I del Decreto recoge la Relación de Puestos de Trabajo correspondiente a la Consejería de Economía y Hacienda.

El Decreto 247/1991 de 23 de diciembre, reproduciendo lo señalado en la Disposición Adicional Octava de la Ley 16 de diciembre de 1991 de adecuación de determinados conceptos impositivos a las directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas, aprobó una destacable alteración en el tradicional régimen de organización administrativa del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en consonancia con los que ya se había dispuesto años atrás para el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (Decreto 316/1987 de 23 de diciembre).

El Decreto 7/1995 de 17 de enero como derivación de la nueva estructura de las Consejerías realizada por Decreto del Presidente 148/1994 de 2 de agosto, acometió la regulación de la organización básica y determinación de las funciones de los centros directivos de la Consejería de Economía y Hacienda. En su artículo 1.3 se vuelve a depositar en la Consejería la dirección de la gestión de los tributos propios de la Comunidad y la gestión de los cedidos por el Estado, así como la inspección financiera y tributaria. El artículo 9 del Decreto 7/1995 de 17 de enero disciplina el ámbito funcional de la Dirección General de Tributos e Inspección Tributaria. Se le imputan, amén de las atribuciones comúnmente asignadas desde su fundación, las facultades prevenidas en el Decreto 58/1991 en relación con lo dispuesto en los artículos 56 y 65 de la Ley de Bases de Régimen Local; asimismo, le corresponde la tramitación de los expedientes de modificación de precios sometidos al régimen de precios autorizados de conformidad con lo establecido en el Decreto 266/1988 de 2 de agosto.

El Decreto 141/1995 de 31 de mayo lleva a cabo la adecuación una vez más de la Relación de Puestos de Trabajo de la Junta de Andalucía correspondiente a la Consejería de Economía y Hacienda. Descuella la alteración que se produce en las competencias conectadas con las Haciendas Locales, suprimiéndose el Servicio de

Haciendas Locales y el Departamento de Asesoramiento Tributario, instituyéndose el Servicio de Haciendas Locales y Recaudación Ejecutiva.

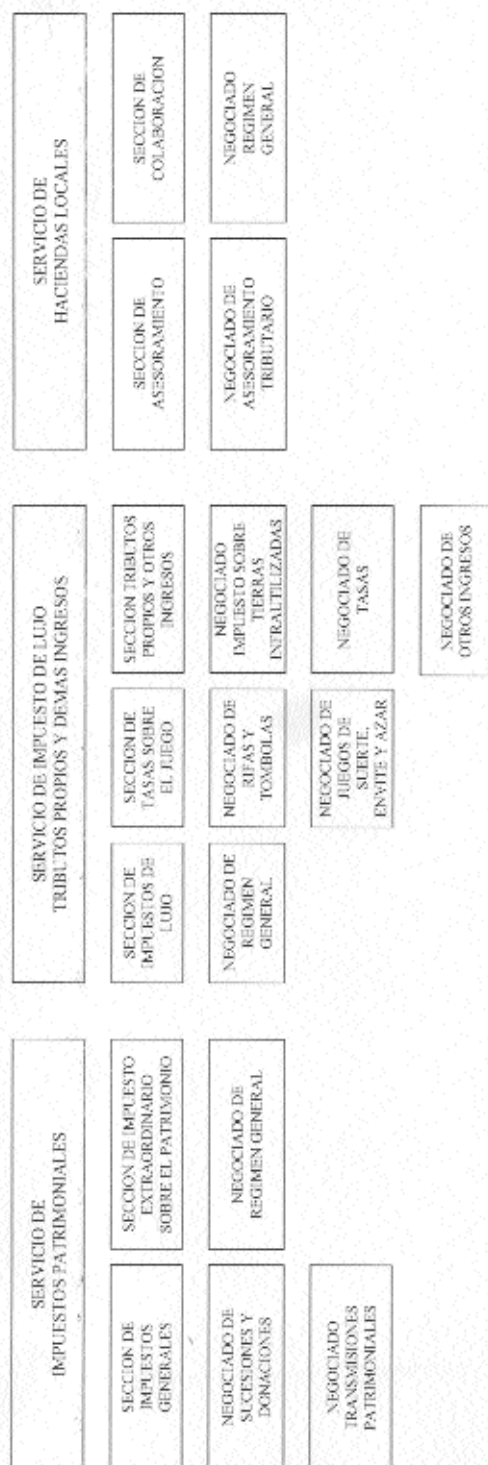
El Decreto 269/1996 de 4 de junio por enésima vez hace variar la estructura orgánica de la Consejería de Economía y Hacienda. Unos meses antes, el Decreto del Presidente 132/1996 de 16 de abril modifica a las Consejerías que componen el Consejo de Gobierno de la Junta de Andalucía. La Consejería de Economía y Hacienda aparece por orden de prelación en tercer lugar (artículo primero). La reordenación de las funciones de los distintos centros directivos de la Consejería se centra principalmente en el ámbito de los ingresos procedentes de la Unión Europea. No hay, sin embargo novedades reseñables en la materia de los ingresos tributarios. Su artículo 1.3 atinente a las competencias tributarias reproduce lo ya expuesto en las normas organizatorias precedentes. Tampoco hay nada que comentar acerca del perfilamiento de la Dirección General de Tributos e Inspección Tributaria (artículo 9).

En ese mismo año, la Orden de 22 de julio de la Consejería de Gobernación dio vigencia desde el día 28 de julio de 1996 a una regulación primordial para la función pública de la Consejería. El Decreto 65/1996 de 13 de febrero establecía el área funcional como una de las características esenciales de los puestos de trabajo del personal funcionario contenidos en la Relación de Puestos de Trabajo de la Junta de Andalucía. Pues bien, esta Orden lleva a término en su Anexo I la adscripción de los puestos de trabajo de la Consejería de Economía y Hacienda de conformidad con las áreas funcionales reseñadas en el anexo I y II del antedicho Decreto.

Por último, mediante el Decreto 338/2000 de 27 de junio por el que se modifica parcialmente la Relación de Puestos de Trabajo de la Consejería, se crean en las Delegaciones Provinciales unos Servicios de Recaudación que asumen muchas de las funciones que hasta entonces corrían a cargo de los Servicios de Tesorería. Las Jefaturas de Servicio y los puestos de estructura que se les adscriben se comienzan a cubrir en el año 2001. Otro órgano de nueva creación, de gran importancia como veremos más adelante, es el Servicio de Relaciones con el Contribuyente.



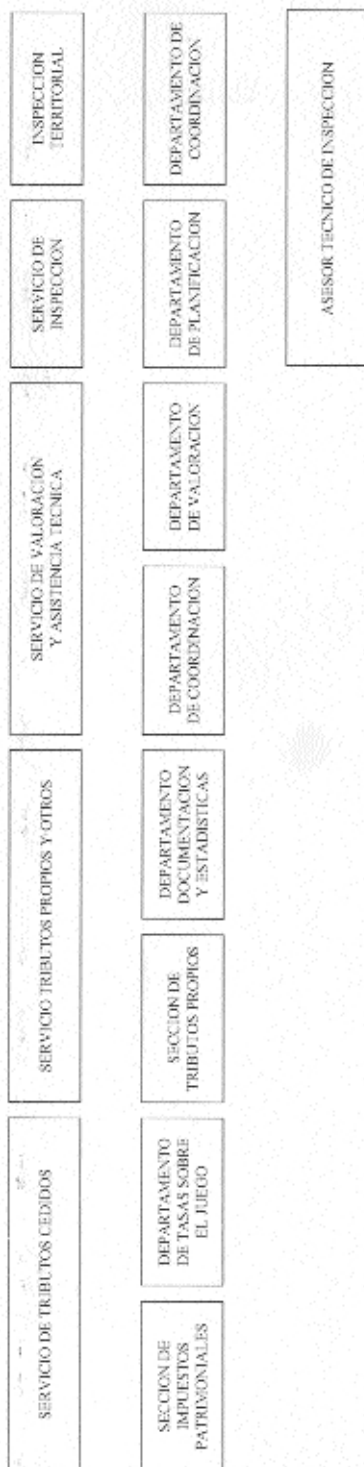
DIRECCION GENERAL DE TRIBUTOS (ORDEN 31/12/1984 EN DESARROLLO D. 296/1984 DE 20 DE NOVIEMBRE)



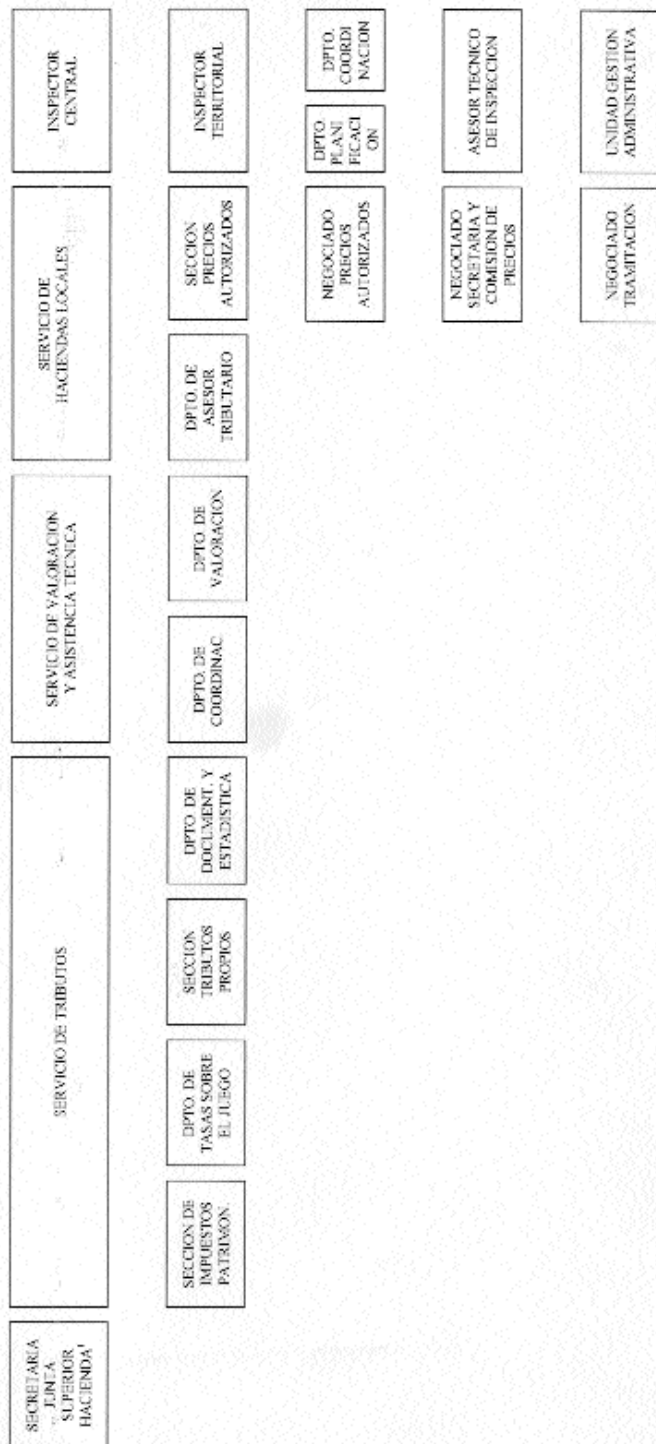
DIRECCION GENERAL DE INSPECCION FINANCIERA Y TRIBUTARIA
 (ORDEN 31/12/1984 EN DESARROLLO D. 296/1984 DE 20 DE NOVIEMBRE)



DIRECCION GENERAL DE TRIBUTOS E INSPECCION TRIBUTARIA
 (DECRETO 186/1986 DE 30 DE JULIO)
 (DECRETO 370/1986 DE 19 DE NOVIEMBRE, RESPECTO AL AMBITO DE LA INSPECCION)
 (DECRETO 395/1986 DE 17 DE DICIEMBRE)



DIRECCION GENERAL DE TRIBUTOS E INSPECCION TRIBUTARIA
(DECRETO 267/1989 DE 27 DE DICIEMBRE)



¹ Creada mediante Decreto 175/1987

XIV.

ORGANOLOGÍA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE LA JUNTA DE ANDALUCÍA: LOS DISTINTOS ÓRGANOS EN PARTICULAR

“Un sistema tributario vale lo que valga la Administración encargada de aplicarlo”.

RICHARD A. MUSGRAVE

39. Los Servicios Centrales. Como derivación de la reestructuración de las Consejerías realizada por Decreto del Presidente 6/2000 de 28 de abril se acometió la modificación de la organización básica y funciones de los Centros Directivos de la Consejería de Economía y Hacienda a través del Decreto 137/2000 de 16 de mayo por el que se regula la estructura orgánica de la Consejería de Economía y Hacienda (Boja número 59 de 20 de mayo).

Dentro de la panoplia competencial se recoge desde luego la política financiera y tributaria; la dirección de la gestión de los tributos propios de la Comunidad Autónoma y la gestión de los cedidos por el Estado (ex artículo 1.4).

Este título competencial es objeto de gestión administrativa por los siguientes órganos:

Secretaría General de Hacienda. Es el órgano de impulso y coordinación de la política presupuestaria, tributaria y patrimonial de la Junta de Andalucía. También es responsable de la previsión, análisis y seguimiento de aquellos ingresos no financieros que no provengan de transferencias de otras Administraciones. En lo relativo a

a la materia que nos atañe, destaca su competencia de coordinación de la actividad de la Dirección General de Tributos e Inspección Tributaria ex artículo 6 del Decreto 137/2.000.

La *Dirección General de Tributos e Inspección Tributaria*. Sus funciones son:

Respecto a la Administración Tributaria y los tributos en general, funciones de *dirección, impulso y coordinación* de la Administración tributaria de la Comunidad, de gestión, liquidación y recaudación en vía voluntaria y ejecutiva respecto de los tributos cedidos por el Estado, de los recargos establecidos sobre los mismos, y de todos los tributos e ingresos propios de derecho público incluida la revisión de los mismos en los términos establecidos en la legislación vigente.

Respecto a los registros de carácter fiscal, funciones de formación, conservación y actualización tanto de los registros propios como de los cedidos de la Administración tributaria del Estado.

Respecto a las atribuciones de la inspección, funciones de dirección, planificación, impulso y ejecución de las funciones de inspección en relación con los impuestos propios, tasas, precios públicos, tributos cedidos y recargos establecidos sobre los mismos, salvo los ingresos que estén expresamente atribuidos a otros órganos.

También es competente para elaborar planes de inspección, conjuntamente con la Inspección Financiera y Tributaria del Estado sobre objetivos y sectores determinados.

Respecto a la recaudación en vía ejecutiva de los tributos cedidos por el Estado, de los recargos establecidos sobre los mismos y de todos los tributos e ingresos propios de derecho público de la Comunidad Autónoma, funciones de gestión.

Respecto a las relaciones de colaboración con la Administración tributaria del Estado, las funciones de colaboración y coordinación que se establezcan con carácter general, y en particular, las relacionadas con el intercambio de información relativo a los tributos del Estado recaudados en Andalucía.

Respecto a la Junta Superior de Hacienda, es función del titular del Centro Directivo su presidencia de conformidad con lo prevenido en el Decreto 175/1987 de 14 de julio.

40. Los servicios territoriales (I): las Delegaciones Provinciales y la Oficina Tributaria

La división territorial es fundamental para perfilar una Administración financiera moderna. Ya hace muchos años Javier de Burgos escribió que la primera misión de

una Hacienda es “hacer una división territorial arreglada y uniforme que permita extender al rincón más oscuro de cada distrito la acción benéfica de la Administración”⁴⁸².

Sabemos que el Decreto 17/1983 de 26 de enero estructura los servicios territoriales de la Junta. Estructura que aunque se predica ser “transitoria” lleva en vigencia 20 años. En su artículo 7 se dispone que la creación de las Delegaciones Provinciales se hará por Decreto acordado en Consejo de Gobierno a propuesta del Consejero respectivo. Pues bien, en virtud del Decreto 28/1984 de 8 de febrero se crearon las Delegaciones Provinciales de la Consejería de Economía y Hacienda. Su artículo 1 ordena que en cada provincia del territorio andaluz existirá una Delegación de la Consejería de Economía y Hacienda, subrayándose que como *órgano propio de la misma*, disipando de esta manera cualquier posible duda sobre la no aplicación de la previsión del artículo 4.4 del Estatuto de Autonomía acerca de una administración territorial indirecta. De estas Delegaciones dependerán todos los servicios de la Consejería radicados en el ámbito de su competencia territorial, ya que todos los servicios, organismos y entidades dependientes de la Consejería con sede en la provincia se integrarán en la Delegación Provincial (ex artículo 4 Decreto 17/1983 de 26 de enero). En el Preámbulo del Decreto 9/1985 de 22 de enero por el que se regula la estructura de las Delegaciones Provinciales de la Consejería de Economía y Hacienda se describen las Delegaciones Provinciales de Economía y Hacienda como “instrumentos de apoyo, coordinación y gestión de la Consejería de Hacienda en su respectivo ámbito territorial”.

A fin de armonizar la estructura orgánica territorial con la existente en los servicios centrales, se manda que la estructura orgánica de cada Delegación Provincial habrá de adecuarse al diseño organizativo delineado en los servicios centrales. Es decir, la estructura orgánica territorial debe gravitar sobre los niveles de servicios, secciones y negociados (ex artículo 3.1 Decreto 17/1983 de 26 de enero).

El artículo 2 del Decreto 17/1983 de 26 de enero imputa a las Delegaciones Provinciales los siguientes menesteres:

- a) La representación política y administrativa de la Consejería.
- b) La responsabilidad de la dirección, programación, coordinación y ejecución de toda la actividad administrativa.

⁴⁸² *Miscelánea de Comercio, Artes y Literatura* (luego *Miscelánea de Comercio, Política y Literatura*), de 22 de septiembre de 1819 a 24 de septiembre de 1821. Cita tomada de MANUEL ARENILLA SAEZ “Las relaciones entre poder y territorio en la vertebración del Estado” en *El funcionamiento del Estado Autónomo* (segunda edición), p. 94.

c) El ejercicio de todas las facultades y competencias que les sea encomendadas por el titular de la Consejería y por las autoridades superiores de la Comunidad Autónoma.

El ámbito jurisdiccional de las diferentes Delegaciones Provinciales y Oficina Tributaria en lo tocante a la gestión tributaria aglutina los siguientes términos municipales:

DELEGACIÓN PROVINCIAL DE ALMERÍA: Almería, Alcudia de Monteagud, Benehadux, Benitagla, Benizalón, Énix, Félix, Gádor, Huércal de Almería, Lucainena de las Torres, Mojónera (La), Níjar, Pechina, Rioja, Roquetas de Mar, Santa Fe de Mondújar, Senés, Sorbas, Tahal, Turrillas, Uleila del Campo, Viator.

DELEGACIÓN PROVINCIAL DE CÁDIZ: Cádiz.

OFICINA TRIBUTARIA DE JEREZ DE LA FRONTERA: Jerez de la Frontera, San José del Valle.

DELEGACIÓN PROVINCIAL DE CÓRDOBA: Córdoba, Villaviciosa de Córdoba, Obejo.

DELEGACIÓN PROVINCIAL DE GRANADA: Granada, Albolote, Alfacar, Armilla, Beas de Granada, Cájar, Calicasas, Cenes de la Vega, Cogollos de la Vega, Churriana de la Vega, Dílar, Dúdra, Gójar, Güejar Sierra, Güevéjar, Huétor Vega, Huétor de Santillán, Jun, Maracena, Monachil, Nívar, Ogíjares, Peligros, Pinos Genil, Pulianas, Quéntar, Víznar, Zubia (La).

DELEGACIÓN PROVINCIAL DE HUELVA. Huelva, Aljaraque, Beas, Cartaya, Gibraleón, Punta Umbría, San Bartolomé de la Torre, San Juan del Puerto, Trigueros.

DELEGACIÓN PROVINCIAL DE JAÉN: Jaén, Fuerte del Rey, Guardia de Jaén, Torre del Campo, Valdepeñas de Jaén, Villares (Los), Villatorres.

DELEGACIÓN PROVINCIAL DE MÁLAGA: Málaga, Alfarnate, Alfarnatejo, Alhaurín de la Torre, Casabermeja, Colmenar, Comares, Moclinejo, Rincón de la Victoria, Riogordo, Torremolinos, Totalán.

DELEGACIÓN PROVINCIAL DE SEVILLA: Sevilla, Alcalá del Río, Algaba (La), Almensilla, Bollullos de la Mitación, Bormujos, Brenes, Burgillos, Camas, Castilblanco de los Arroyos, Castilleja de Guzmán, Castilleja de la Cuesta, Coria del Río, Garrobo (El), Gelves, Gerena, Gines, Guillena, Mairena del Aljarafe, Palomares, Puebla del Río, Rinconada (La), San Juan de Aznalfarache, Santiponce, Tomares, Valencina de la Concepción, Villafranco del Guadalquivir.

La institucionalización de esta instancia territorial se personifica en la figura del *Delegado Provincial de Economía y Hacienda*. Es nombrado y cesado por Decreto aprobado por el Consejo de Gobierno a propuesta del titular de la Consejería de Economía y Hacienda (ex artículo 5.1 Decreto 17/1983 de 26 de enero, y artículo 3 del Decreto 28/1984 de 8 de febrero).

En la figura del Delegado Provincial se entrecruzan la vertiente política y la administrativa. Esto se puede observar en hechos como su designación por el Consejo de Gobierno y la encomienda tanto de la representación institucional de la Consejería como de la dirección política de la Delegación. Primigeniamente sólo podían ocupar esta alta responsabilidad los funcionarios de cualquiera de las Administraciones Públicas (ex artículo 5.1 Decreto 17/1983 de 26 de enero). Un año más tarde, el Decreto 138/1984 de 22 de mayo derogó esta regulación. Su artículo único alarga las condiciones para poder ser nombrado Delegado Provincial. Ahora son tres, y basta con que se dé al menos una de las siguientes: a) ser funcionario de carrera de cualquiera de las Administraciones Públicas con un índice de proporcionalidad 8-10 (es decir, pertenecer al grupo A o B); b) estar en posesión de título universitario; c) haber ostentado con anterioridad cargo público.

El Delegado Provincial de la Consejería de Economía y Hacienda tiene el tratamiento de “Ilustrísimo Señor” (ex artículo 13 Decreto 77/2.002 de 26 de febrero por el que se regula el régimen de precedencias y tratamientos en el ámbito de la Junta de Andalucía).

Es incumbencia del Delegado Provincial:

- a) Representar a la Consejería de Economía y Hacienda en todas las relaciones institucionales que ésta mantenga.
- b) Ejercer la superior dirección de los servicios dependientes de la Consejería y la coordinación de su actividad entre ellos.
- c) Velar por el cumplimiento de las disposiciones legales que se refieran a las competencias propias de la Consejería.
- d) Ejercer cualesquiera otras funciones y competencias que le sean encomendadas.

El Delegado Provincial de la Consejería de Economía y Hacienda es asistido técnicamente por un *Consejo de Dirección* integrado por todos los jefes de servicio.

La estructura interna de las Delegaciones Provinciales de la Consejería de Economía y Hacienda fue normada por primera vez en el Decreto 9/1985 de 22 de enero. Y aunque el organigrama allí señalado ha sido derogado tras las múltiples mutaciones acaecidas desde entonces, modificaciones a través de la de la Relación de

Puestos de Trabajo, este Decreto tiene el indiscutible interés de dar una descripción de unos servicios entonces y ahora también existentes, descripciones que no se van a volver a ensayar en las posteriores normas organizativas (principalmente, repetimos, porque la vía normativa elegida para las sucesivas alteraciones organizativas ha sido la Relación de Puestos de Trabajo). Pues bien, como servicio común funciona una *Secretaría General*. Dice el artículo 3.1 del Decreto 9/1985 de 22 de enero que la Secretaría General es el órgano, a nivel de servicio de gestión general de las Delegaciones Provinciales al que corresponde especialmente las funciones relacionadas con gestión de personal, material, patrimonio, registro, archivo e informática. Y además, aquellas otras (cláusula residual) que no sean de la específica competencia de los restantes servicios.

El Decreto 21/1985 de 5 de febrero regula la figura de los Secretarios Generales. Con categoría de jefe de servicio, suplen en caso de ausencia, vacante o enfermedad al Delegado Provincial (ex artículo 1.2). Sus funciones son:

a) La coordinación administrativa de todos los servicios de la Delegación de acuerdo con las instrucciones del Delegado Provincial.

b) La gestión de los asuntos de personal y de los económicos bajo la dirección del Delegado y con sujeción a los criterios y normas emanadas de las autoridades superiores de la Consejería.

c) La tramitación de los recursos administrativos.

d) Archivo y registro.

e) Asesoramiento jurídico en general.

h) Cualquier otra función de administración general que le esté encomendada.

No existe sin embargo una norma específica que regule la suplencia de los Secretarios Generales. Es necesario por ello acudir a lo prevenido en el artículo 17 de la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común en virtud del cual, los titulares de los órganos administrativos serán suplidos por quien designe el órgano competente para su nombramiento.

41. Sigue. Los servicios territoriales (II). El Servicio de Relaciones con el Contribuyente

Sabemos que es un hecho fundamental de la gestión tributaria de nuestros días el destierro de la tradicional visión de los deberes formales de los contribuyentes como deberes adjetivos o de poca monta. Antes al contrario: los deberes formales han

adquirido gran relevancia, con el añadido además, de que se han diversificado y multiplicado, de forma que amén de relevantes son complejos. Nuestro sistema tributario vigente se basa en el *cumplimiento voluntario* de las obligaciones tributarias. Por ello es un lugar común hablar de los “costes” del cumplimiento de dichas obligaciones. No pocos estudiosos han demostrado que una de las mayores expensas que suscita la moderna gestión tributaria son los costos de cumplimiento afrontados por los contribuyentes, especialmente si éstos son personas naturales. Estos costos pueden ser de *gestión*, es decir, inevitables, que van desde rellenar un modelo de declaración, hasta los costes de asesoría y litigio, y también *prospectivos*, es decir, los gastos que conlleva la planificación tributaria a medio y largo plazo⁴⁸³.

Fruto de esta relevancia, la Ley General Tributaria establece en su artículo 34 el principio de limitación de los costes indirectos derivados del cumplimiento de las obligaciones formales.

Resulta evidente que estos costes indirectos no deban ser soportados por las solas fuerzas de los contribuyentes. De ahí la proliferación de las denominadas “unidades de asistencia al contribuyente” como medio a disposición de los ciudadanos para el fomento del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. La utilidad de estas unidades administrativas es inmensa: para empezar, reduce a medio y largo plazo los costes de la exacción tanto desde un punto de vista material como personal; coadyuva a la disminución de los costes de determinados programas de fiscalización encaminados a la lucha contra la evasión y la elusión; hace disminuir sensiblemente el número de procedimientos contenciosos y sancionadores. Pero, por encima de todo esto ablanda la connatural predisposición del contribuyente contra todo lo que tenga que ver con la Hacienda Pública. De aquí que dé pábulo a relaciones de cercana colaboración y confianza. Puede entonces decir la Administración Tributaria: “no podemos hacerlo más agradable, pero sí más fácil”⁴⁸⁴.

Pues bien, la Administración tributaria de la Junta de Andalucía no podía estar ajena a esta realidad. Pero además, la necesidad de dar respuesta a esta exigencia encontró en su camino la puesta en marcha de un nuevo sistema de tratamiento de la información sobre los ingresos públicos “SUR”, con cuyo concurso pudo feliz-

⁴⁸³ Cfr. JUAN JOSÉ RUBIO GUERRERO “La imposición de deberes formales a los contribuyentes “ en *Actas de la CIAT (Taormina) 2000*, passim.

⁴⁸⁴ Cfr. JOOP N. VAN LUNTEREN “La orientación de las acciones de fiscalización para inducir al cumplimiento voluntario” *Actas XXXI Asamblea General de CIAT, Buenos Aires 1997*, p. 257.

mente advenir el Servicio de Relaciones con los Contribuyentes. En efecto, este sistema de información tiene un subsistema denominado “sistema de gestión de atención al público”. Su función es informar y orientar a los contribuyentes. Así, permite conocer en cada momento cuál es la situación de las mesas de atención al contribuyente; elabora estadísticas en tiempo real sobre contribuyentes y funcionarios, en particular de forma individualizada y global por contribuyentes (así facilita la adopción de decisiones a la hora de distribuir los recursos allí donde sean necesarios); obtiene en tiempo real información sobre los servicios de atención al público. Además, está previsto agregar al subsistema un panel supervisor de nivel 2 (en los Servicios Centrales); así como hacer posible estadísticas centralizadas, e implantar la cita previa vía telefónica.

El especial interés que ha depositado la Administración tributaria de la Junta de Andalucía en este organismo se entiende sin dificultades por las ya comentadas especialidades que presupone la gestión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Sabemos que son impuestos que requieren una *gestión personalizada* porque no es factible una gestión informáticamente automatizada; a diferencia de la mayoría de las figuras impositivas que ya no se valen del papel como instrumento portador de la información, y que por tanto pueden ser gestionados de forma masiva mediante los cruces de los datos una vez informatizados, y por regla general con el propósito de detectar los errores aritméticos de las declaraciones presentadas, los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados contienen un hecho imponible devengado en soporte papel; son, si se nos permite la locución, “impuestos documentados”, y por tanto su gestión sólo puede ser llevada a cabo de manera individualizada. Tal es una tarea ingente, altamente cualificada y exigente en cuanto a los requisitos técnicos y formalidades que deben cumplirse⁴⁸⁵. Esta gestión personalizada se manifiesta en los denominados “circuito del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, “circuito del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”, “circuito de transmisiones de vehículos”, y “circuito de caucionales”.

El Servicio de Relaciones con el Contribuyente se erige en la *primera línea de contacto con el ciudadano*. Es decir, la primera imagen que le entra por las pupilas al contribuyente es la que le revela el Servicio de Relaciones con el Contribuyente. Y como la atención en la hora presente es fundamentalmente presencial, no exageramos si

⁴⁸⁵ Cfr. MANUEL REQUEJO BOHORQUES “La gestión de los tributos cedidos”, p. 5.

afirmamos que el prestigio y la imagen de la Administración tributaria de la Junta de Andalucía se juega precisamente en la cancha del Servicio de Relaciones con el Contribuyente. El contacto con este Servicio debe proporcionar una *educación tributaria sobre la marcha*. Se rinde así homenaje al principio de seguridad jurídica: no cabe pensar en órgano administrativo más idóneo para perfilar los derechos y obligaciones del contribuyente. Ha de ser visto por el contribuyente como una “organización confiable”. De ahí su importancia, pues como se ha escrito “la confianza se construye en años y se destruye en minutos”

No exageramos si afirmamos que en el Servicio de Relaciones con el Contribuyente se hacen realidad una colección de primordiales principios informadores de la política fiscal. Así:

En primer lugar, el principio de *factibilidad* de las medidas fiscales, esto es, dado que la colaboración voluntaria de los sujetos pasivos es condición sin la cual no para la aplicación de los impuestos, las medidas y objetivos de la política fiscal deben satisfacer tanto la comprensión intelectual del sujeto pasivo medio (típico), como las atribuciones institucionales y materiales de los órganos de exacción⁴⁸⁶.

En segundo lugar, el principio de *baratura*; son significantes para este principio las siguientes partidas: los gastos ocasionados directamente a la Administración Tributaria por sus labores de gestión; los gastos provocados en los sujetos pasivos por el esfuerzo demandado para el pago de sus impuestos; el coste que se le originan a las personas físicas y jurídicas por el hecho de que sin que medie compensación alguna, ejecuten en beneficio de la Administración tributaria como especie de “agente” suyo trabajos relativos a la exacción fiscal debida por terceros (pensemos por ejemplo en el presentador de un expediente del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones).

Partiendo de estas “cargas adicionales” el principio de baratura predica que la “composición de un sistema fiscal y la estructuración técnica de sus elementos ha de llevarse a cabo de manera que los gastos vinculados a la exacción, recaudación y control bien sean a cargo de los organismos públicos o de los sujetos pasivos, no sobrepasen en conjunto el mínimo que resulte imprescindible para atender debidamente los objetivos políticos, económicos y políticos-sociales de rango superior de la imposición”⁴⁸⁷.

⁴⁸⁶ Cfr. FRITZ NEUMARK *Principios de la Imposición*, p. 380.

⁴⁸⁷ Cfr. FRITZ NEUMARK *Principios de la Imposición*, p. 396.

Y en tercer lugar, el principio de *comodidad* de la imposición. Para tal menester ha de concederse a los sujetos pasivos todas las facilidades posibles con observancia por descuento de los principios impositivos en relación con el cálculo y pago de la deuda tributaria.

Tal principio alude no sólo a la comodidad en el pago de las deudas tributarias; también a la comodidad en la presentación de las declaraciones tributarias.

Fritz Neumark ultima su explicación sobre el principio sirviéndose del siguiente lema: “*tanta comodidad como sea posible, tanto rigor como sea necesario*”⁴⁸⁸.

La riqueza funcional del Servicio de Relaciones con los Contribuyentes se puede condensar en las siguientes funciones:

a) *Información*. La complejidad sustantiva de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados hace de la información tributaria un capítulo especialmente importante. Para el contribuyente y para la propia Administración: un servicio de información solvente evita muchos problemas ulteriores para la calificación de los impuestos por el Servicio de Gestión. De ahí la oportunidad de la figura del informador tributario como órgano personal especialmente preparado para proporcionar un información de calidad, esto es, una información comprensible, fiable, segura, instantánea, en tiempo real y plenamente ajustada a cada particular demanda ciudadana.

El sistema “S.U.R” pone a disposición del usuario una base de datos de casi innumerables aplicaciones y cuyo acceso es sencillo y rápido, amén de garantizar su seguridad y confidencialidad.

La información puede también simplificarse mediante el inventario de todos los procedimientos de gestión tributaria en “procedimientos tipos” que permita desechar trámites innecesarios e incorpore simultáneamente los impresos ligados a dichos procedimientos (por ejemplo: solicitudes de valoración previa, de fraccionamiento o aplazamiento, de certificados de exención de deuda etc.)

b) *Recepción de documentos*. El procedimiento de gestión tributaria principia generalmente mediante la declaración-liquidación. Mediante dicha declaración se reconoce la realización del hecho imponible, se califica jurídicamente, y tras señalar la base imponible y la base liquidable se hace el cálculo de la cuota tributaria.

⁴⁸⁸ Cfr. FRITZ NEUMARK *Principios de la Imposición*, pp. 402-405.

Una esmerada recolecta de la información que contienen estas declaraciones-liquidaciones es de esencia: sobre todo interesa confirmar la validez de los datos personales y materiales presentados en evitación de que en el posterior decurso del procedimiento, ya en manos del Servicio de Gestión Tributaria, éste quede paralizado por inexactitudes u omisiones. Pero además, al introducirse la información en una base de datos unificada para todos los servicios, una incorrección primera puede acarrear por derivación incorrecciones en las tramitaciones del resto de los servicios. De ahí la importancia que se ha concedido en el sistema “SUR” al registro de entrada (y también de salida), haciendo de él un imprescindible subsistema, pues la gran mayoría de escritos que tienen entrada por el registro tienen que ver con documentos tratados por el “SUR”. Se entiende así el desarrollo de un subsistema de control de la calidad de los documentos. Los datos contenidos en los documentos son grabados en tablas de dónde se extrae toda la información del sistema. Sobre ellos se coloca el filtro de un control de calidad que discurre en primer lugar por un proceso de *validación*, es decir, de comprobación acerca de la exactitud de los datos; la validación puede ser bien fija, esto es, atendiendo a cada tipo de modelo y sus casillas, debiéndose comprobar igualmente la identificación del contribuyente o “cliente”; o bien dinámica, que es la validación definida por el propio usuario del sistema. Posteriormente tiene lugar un proceso de *correspondencia* entre lo consignado y lo debido consignar, que asimismo puede ser fija, propias de cada tipo de modelo que puede generar una liquidación paralela, o dinámica, las definidas por el usuario. Ambos procesos se ejecutan automáticamente en un procedimiento diario.

Sobre la presentación telemática de las declaraciones-liquidaciones algo se dirá más tarde.

c) *Expedición de certificaciones. Notificaciones.* Es labor del Servicio de Relaciones con el Contribuyente la emisión de certificados sobre la inexistencia de deudas tributarias pendientes con la Administración autonómica o sobre la presentación o no presentación de la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio. Al imputarse al Servicio de Relaciones con el Contribuyente se agilizan los trámites, y por otro lado, dada la naturaleza declarativa y no constitutiva de los certificados, no cabe imaginar otro órgano más idóneo para tal emisión.

También la primordial tarea notificadora se ubica en el Servicio de Relaciones con el Contribuyente, que actúa en esta parcela como una especie de servicio común del resto de órganos de la Delegación. Al ser la razón de ser de la notificación la comunicación directa con los contribuyentes es lógico pensar que el lugar natural en que deba ubicarse al órgano investido con tal atribución sea precisamente el Servicio de Relaciones con los Contribuyentes.

Se organiza un subsistema dentro del “SUR” con las siguientes funciones: selección de escritos que notificar y apertura de expedientes, recepción de expedientes de notificación, generación de relaciones y emisión de documentos de control de las notificaciones, reenvío de relaciones, entrega o envío al agente notificador, recepción de relaciones, generación de remesas, recepción de notificaciones, publicación en Boja, notificación por comparecencia, consulta de notificaciones, consulta de relaciones, liquidaciones de gestión externa, modificación de relaciones, cierre de expedientes de notificación y domicilios.

42. Sigue. Los servicios territoriales (III). El Servicio de Gestión Tributaria

Hasta ahora hemos usado el giro “gestión tributaria” en un sentido lato, englobador del Derecho Tributario formal, que es la acepción que tradicionalmente había acogido la Ley General Tributaria al rotular su Título III “La Gestión Tributaria”. Sin embargo, la nueva Ley General Tributaria en un loable afán clarificador no confunde el género con la especie, de forma que ese sentido lato de “gestión tributaria” se denomina ahora “*aplicación de los tributos*”, nueva intitulación del mismo Título III de la Ley General Tributaria de 2003. Nos aclara el art. 83,1 que “la aplicación de los tributos comprende todas las actividades administrativas dirigidas a la información y asistencia a los obligados tributarios y a la gestión, inspección y recaudación, así como las actuaciones de los obligados en el ejercicio de sus derechos o en cumplimiento de sus obligaciones tributarias”. Por tanto, la aplicación de los tributos se materializa en tres procedimientos administrativos principales: gestión, inspección y recaudación (ex art. 83,3 LgT).

Además, el número 2 del precitado artículo reproduce la añeja escisión entre las funciones de aplicación de los tributos y el orden de gestión para la resolución de las reclamaciones. Esta dicotomía se remonta a 1901 (reforma de Urzaiz). La antigua LgT lo enunciaba en el artículo 90.

E régimen jurídico establecido por la LgT de 1963 acerca de la gestión tributaria “*Strictu sensu*” era muy deficiente por el escaso número de preceptos sobre la materia. Por ello la doctrina hubo de pronunciarse.

El orden de gestión para la liquidación parecía aludir al conjunto de actuaciones administrativas que una vez realizado el hecho imponible declara la voluntad de la Ley de modo autoritario e imperativo a un supuesto de hecho concreto⁴⁸⁹.

489 Cfr. FERNANDO SÁINZ DE BUJANDA *Lecciones de Derecho Financiero* (segunda edición) p. 299.

Esta acepción tampoco nos era útil. Y no lo era porque no distinguía conceptualmente la gestión tributaria en sentido exacto, es decir, la gestión que excluye los cometidos de la inspección. Tal es el sentido que podríamos decir “orgánico” de la expresión que las normas organizatoria invocan⁴⁹⁰.

La propia LgT de 1963 en el artículo 9.1.c) traslucía estos distintos cauces liquidatorios al remitirse, entre otros, a un Reglamento General de “Gestión” y a un Reglamento General de “Inspección”.

Esta dualidad funcional y orgánica tiene una larga trayectoria histórica. Gota Losada ha explicado que es trasunto del principio de división de poderes que tradicionalmente ha informado a la Administración tributaria española. Se partió de la idea rectora de que la función de la Inspección era aportar los elementos de hecho sin entrar en apreciaciones de orden jurídico, mientras que importaba a la gestión la realización de las operaciones liquidatorias. Después de diversos avatares, la reforma de la LgT del año 1985 apoderó a la Inspección para asumir plenamente la función liquidadora.

Había por tanto, una exigencia de una regulación sistemática y adecuada de la gestión tributaria. Era una necesidad especialmente acuciante, como explica la Exposición de Motivos en su apartado 4 de la LgT de 2003, por dos razones poderosas: a) que la LgT de 1963 veía a la gestión tributaria según el esquema clásico de declaración y posterior liquidación, casi totalmente arrumbado desde hacía años; y b) sobre todo, por elementales motivos de seguridad jurídica de “dotar de un adecuado respaldo normativo a las actividades de comprobación que se realizan en el marco de la gestión tributaria”. De esta manera, la regulación de las actuaciones y procedimiento de gestión tributaria es una de las novedades más notables de la nueva ley.

Efectivamente, de un lado al artículo 117 delimita funcionalmente las atribuciones que conforman la gestión tributaria:

1. “La gestión tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a:

a) La recepción y tramitación de declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos y demás documentos con trascendencia tributaria.

⁴⁹⁰ No obstante, desde un punto de vista dogmático no fueron pocos los autores que participaron al parecer de que incluir dentro de la noción de liquidación o gestión a la Inspección, excluyéndose únicamente a la vía económico-administrativa y a la fase de recaudación (ALFONSO GOTA, JOSÉ LUIS PÉREZ DE AYALA, EUSEBIO GONZÁLEZ GARCÍA, JÚLIO BANACLOCHE PÉREZ, CONCHA PÉREZ DE AYALA etc).

b) La comprobación y realización de las devoluciones previstas en la normativa tributaria.

c) El reconocimiento y comprobación de la procedencia de los beneficios fiscales de acuerdo con la normativa reguladora del correspondiente procedimiento.

d) El control y los acuerdos de simplificación relativos a la obligación de facturar, en cuanto tengan trascendencia tributaria.

e) La realización de actuaciones de control del cumplimiento de la obligación de presentar declaraciones tributarias y de otras obligaciones formales.

f) La realización de actuaciones de verificación de datos.

g) La realización de actuaciones de comprobación de valores.

h) La realización de actuaciones de comprobación limitada.

i) La práctica de liquidaciones tributarias derivadas de las actuaciones de verificación y comprobación realizadas.

j) La emisión de certificados tributarios.

k) La expedición y, en su caso, revocación del número de identificación fiscal, en los términos establecidos en la normativa específica.

l) La elaboración y mantenimiento de los censos tributarios.

m) La información y asistencia tributaria.

n) La realización de las demás actuaciones de aplicación de los tributos no integradas en las funciones de inspección y recaudación”.

De otro lado, el artículo 123 enumera los principales procedimientos de gestión, a saber:

a) “El procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos.

b) El procedimiento iniciado mediante declaración.

c) El procedimiento de verificación de datos.

d) El procedimiento de comprobación de valores.

e) El procedimiento de comprobación limitada”.

La consagración en la LgT de 2003 de este procedimiento de comprobación limitada plasma de dilatación de las potencias comprobadoras y controladoras de los Servicios de Gestión Tributaria ¿Razones? Apuntemos: a) La mejora de los sistemas

de información propulsada por el fenómeno de la masificación tributaria hace posible un rápido acceso a los datos con “transcendencia tributaria”; b) En relación con tal fenómeno debe mencionarse el ímpetu de la denominada “gestión tributaria privada”, que ha sido estudiada en páginas anteriores.

En este procedimiento de comprobación limitada se puede llevar a término una comprobación de los elementos y circunstancias determinantes de la obligación tributaria, pero limitada únicamente a cuatro posibles actuaciones (examen de los datos consignados por los obligados tributarios, examen de los datos y antecedentes en poder de la Administración, examen de los registros, libros, documentos oficiales exceptuada la contabilidad mercantil, y requerimiento a terceros para que aporten la documentación que se encuentren obligados a suministrar (Artículo 136).

Estas alteraciones en el sustrato de la exacción fiscal ha conducido hacia importantes transformaciones de las competencias tributarias; las competencias netamente liquidatorias han devenido en potestades de control, fiscalización y sanción. Consecuencia: del ordenamiento van desapareciendo los llamados actos de imposición que son reemplazados por los actos de fiscalización o control (Fernando Sainz de Bujanda). Desde tal entendimiento, la liquidación es un *acto administrativo de liquidación*, “de forma que ni sólo las oficinas gestoras liquidan, ni sólo los órganos de inspección comprueban”⁴⁹¹. O dicho con otras palabras “en el procedimiento de gestión existen al menos dos órganos administrativos. Lo que no podemos asegurar con tanta certeza es que jurídicamente exista entre ellos una delimitación funcional clara”⁴⁹²

Esta realidad ha ido sancionando un procedimiento de control más veloz, universalizado y ágil. Parece razonable que la eficacia del control haya de apoyarse en el principio de inmediatez, es decir, en el momento de la presentación de las declaraciones-liquidaciones. Inmediatez que por añadidura puede ser percibida por la ciudadanía de forma que la ponga sobre aviso de los incumplimientos tributarios.

Esta mescolanza funcional se observa con claridad si atendemos a la clasificación de las actividades comprobadoras llevadas a término por la Administración⁴⁹³: de investigación de hechos imposables salvo en los no declarados; así, en la comprobación en sentido propio, esto es, la comprobación de la veracidad corresponde a la

⁴⁹¹ Cf. JUAN MARTÍN QUERALT, CARMELO LOZANO, GABRIEL CASADO OLLERO y JOSÉ MARÍA TEJERIZO LÓPEZ *Curso de Derecho Financiero y Tributario* (novena edición), p. 391.

⁴⁹² Cf. FRANCISCO JAVIER MAGRANER MORENO *La comprobación tributaria de los órganos de gestión. Naturaleza y alcance*, p. 46.

⁴⁹³ Cf. FRANCISCO JAVIER MAGRANER MORENO *La comprobación tributaria de los órganos de gestión. Naturaleza y alcance*, p. 51.

Administración en general; de simple cotejo (obligaciones de hacer que incumben a los obligados tributarios); de comprobación formal, que es un término empleado por alguna norma (artículo 1 del Reglamento General de Inspección) sin que esté del todo claro su sentido preciso, y que corresponde tanto a los órganos de gestión como de inspección (artículo 2. g) Reglamento General de Inspección); y de comprobación de bases imponibles o valores (artículo 134 Ley General Tributaria).

Existe una disposición normativa andaluza que describe al Servicio de Gestión Tributaria: dice el artículo 4 del Decreto 9/1985 de 22 de enero que “el Servicio de Gestión Tributaria tiene como funciones la liquidación y las demás que son propias de la gestión tributaria, como la recepción y comprobación de documentos tributarios, resolución de recursos de reposición, información sobre disposiciones aplicables al caso, la colaboración con la Hacienda estatal y las Haciendas Locales y los cometidos que le sean asignados especialmente por la Consejería al Delegado Provincial”.

Nosotros proponemos la siguiente descripción: el Servicio de Gestión Tributaria es el órgano de la Administración que recibe la encomienda de aprobar los actos administrativos de liquidación o en su caso, la declaración de conformidad, exención o no sujeción de determinados hechos imponibles, así como su revisión en las instancias preestablecidas de acuerdo con lo prevenido en la norma, llevando a cabo a tales efectos la instrucción de un procedimiento de gestión.

Los Servicios de Gestión Tributaria de la Junta de Andalucía presentan ciertas *especialidades* que hacen de él en muchos aspectos, al menos en lo atinente a los dos impuestos más relevantes desde el punto de vista de la gestión, un Servicio de Gestión Tributaria a la vieja usanza, “artesano” incluso, si se me permite la expresión. La primera especialidad tiene que ver con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Se trata de un impuesto que alcanza en muchas ocasiones extrema complejidad. Pueden ser muchos los sujetos pasivos, la comprobación del inventario y avalúo del caudal ha de efectuarse individualmente bien por bien, y la liquidación de las consolidaciones del dominio (cancelaciones de usufructo) obliga a remitirse a las operaciones liquidatorias de la desmembración del dominio, que puede remontarse a muchos años atrás. La segunda especialidad radica en que se trata de impuestos intrínsecamente *documentales* dado que son impuestos que gravan en esencia desplazamientos de bienes en el tráfico civil. Por ello, el liquidador sin el documento ante sus ojos no puede ni calificar, ni comprobar los valores declarados, ni observar la posible existencia de hechos imponibles no declarados etc. Los Decretos 206 y 207/2002 de 22 de febrero, que modifican los artículos 87.1 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y 107.1 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados prevén el posible ingreso de las auto-

liquidaciones a través de cualquier entidad bancaria que sea colaboradora. No obstante, la obligación de presentar el documento o contrato ante las dependencias de la Administración tributaria sigue siendo inexcusable⁴⁹⁴. Finalmente, los Servicios de Gestión Tributaria de la Junta de Andalucía tienen un indisputable protagonismo en la vida tributaria autonómica, protagonismo que en contraste no alcanza tan altas cotas en los Departamentos de Gestión Tributaria de la AEAT, pues en esa Administración tributaria, la Inspección se lleva buena parte del león. Si se prefiere decir de otra manera, la Administración tributaria de la Junta de Andalucía no es tan “inspeccionadora” como lo es la Administración tributaria del Estado. Consecuencia: el Servicio de Gestión Tributaria es el servicio tributario por antonomasia de la Administración tributaria de la Junta de Andalucía.

La Ley 21/2001 de 27 de diciembre establece en su artículo 47 el alcance de la delegación gestora y liquidatoria sobre los Impuesto de Patrimonio, Sucesiones y Donaciones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Tributos sobre el Juego, Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos. En particular: la realización de los actos de trámite y liquidación; la calificación de las infracciones y la imposición de sanciones tributarias; la publicidad e información al público de obligaciones tributarias y su forma de cumplimiento; la aprobación de los modelos de declaración, salvo en el Impuesto sobre el Patrimonio, si bien corresponderá a la Comunidad Autónoma en las materias propias de su competencia normativa la adaptaciones particulares de los modelos de declaración aprobados por el Ministerio de Hacienda.

Este listado es un *númerus apertus*, pues se le imputan además en general, las demás competencias necesarias para la gestión de los tributos (ex artículo 47.1).

Ahora bien, la ley acota negativamente estas amplias competencias administrativas: no pueden ser objeto de delegación las siguientes competencias (ex artículo 47.2):

La contestación de la consultas previstas en el artículo 88 de la Ley General Tributaria, con la excepción de las que versen sobre las disposiciones dictadas por las Comunidades Autónomas en el ejercicio de sus competencias.

La confección de los efectos estancados manejados para la gestión de los tributos cedidos.

⁴⁹⁴ Cfr. MANUEL REQUEJO BOHORQUES “La gestión de los tributos cedidos”, pp. 3-5.

Los acuerdos de concesión de exenciones subjetivas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

En relación con el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte determinadas homologaciones y aplicación de supuestos de no sujeción o acuerdos de exenciones.

Los acuerdos de concesión de las exenciones previstas en los párrafos a), b) y c) del apartado 1 de la disposición seis del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.

Por último la Ley 21/2001 prevé que las competencias de gestión y liquidación que acabamos de repasar se podrán realizar mediante *diligencias de colaboración* entre las distintas Administraciones tributarias competentes.

43. Sigue. Los servicios territoriales (IV). El Servicio de Inspección

La inspección tributaria, nos explica Albiñana, es una función propia de la Hacienda Pública que se desarrolla mediante la comprobación e investigación de los hechos imposables reales y con arreglo a las leyes y reglamentos de aplicación con objeto de que los respectivos impuestos sean liquidados.

La inspección tributaria como también la gestión tributaria puede ser examinada desde tres puntos de vista: a) como función; b) como procedimiento (desarrollo conjunto de una serie de actos concatenados entre sí, en el que el uno presupone al siguiente), y que se encuentra ordenado en el R.D. 939/1986 de 25 de abril; y c) como conjunto de órganos administrativos con competencia atribuida para el desarrollo de aquella función. “Constituye la Inspección de los tributos los órganos de la Administración de la Hacienda Pública que tienen encomendada la función de comprobar la situación tributaria de los distintos sujetos pasivos o demás obligados tributarios con el fin de verificar el exacto cumplimiento de sus obligaciones y deberes para con la Hacienda Pública, procediendo en su caso, a la regularización correspondiente” (artículo 1 R.D. 939/1986). Y el artículo 5.1 del Decreto 9/1985 de 22 de enero por el que se regula la estructura de las Delegaciones Provinciales de la Consejería de Hacienda expone que “corresponde al Servicio de inspección las funciones propias de la inspección tributaria y financiera, la propuesta y ejecución de los correspondientes planes de inspección, y en general la coordinación y cooperación con la Administración del Estado, Consorcios y Corporaciones Locales”.

Como afirma la Exposición de Motivos del R.D. 939/1986 de 25 de abril las actuaciones de comprobación e inspección se configuran como las típicas y funda-

mentales de la Inspección de los Tributos. *Comprobación* es el resultado de corroborar la existencia y exactitud de algo previamente conocido por la Administración; *investigación* alude a las averiguaciones y pesquisas para el descubrimiento de hechos o datos extraños a un conocimiento previo. Pero no existe una distinción radical: comprobación e investigación aparecen como dos vertientes o aspectos de una misma actuación inspectora dirigida, así nos lo explica la Exposición de Motivos, a la verificación de la corrección de la situación tributaria de un sujeto pasivo u obligado tributario.

El *personal inspector* es el adscrito a los puestos de trabajo de los órganos con competencia para la inspección de los tributos. Esta adscripción lleva consigo unos especiales derechos, prerrogativas y consideraciones (artículo 5.3 R.D. 939/1986). En particular, tendrán la consideración de agentes de la autoridad.

Curiosamente la Constitución al prevenir en su artículo 156.2 la posible delegación o colaboración de las Comunidades Autónomas en materias tributarias no hace referencia a la posibilidad de la delegación o colaboración en materia de inspección. Sin embargo, se trata de una involuntaria omisión sin trascendencia alguna, pues las normas disciplinadoras de la cesión de tributos sí han ordenado, no podía ser de otra manera, las funciones inspectoras de la Administraciones tributarias comunitarias. El artículo 50 de la Ley 21/2001 de 27 de diciembre apodera, respecto a los Impuestos sobre el Patrimonio, sobre Sucesiones y Donaciones, sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Tributos sobre el Juego, Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte e Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, a la Inspección Tributaria de la Junta de Andalucía con las atribuciones estatuidas en el artículo 141 de la LgT: a) La investigación de los supuestos de hechos de las obligaciones tributarias para el descubrimiento de los que sean ignorados por la Administración; b) La comprobación de la veracidad y exactitud de las declaraciones presentadas por los obligados tributarios; c) La realización de actuaciones de obtención de información relacionadas con la aplicación de los tributos; d) La comprobación del valor de derechos, rentas, productos, bienes, patrimonios, empresas y demás elementos, cuando sea necesaria para la determinación de las obligaciones tributarias; e) La comprobación del cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de beneficios o incentivos fiscales y devoluciones tributarias, así como para la aplicación de regímenes tributarios especiales; f) La información a los obligados tributarios con motivo de las actuaciones inspectoras sobre sus derechos y obligaciones tributarias y la forma en que deben cumplir estas últimas; g) La práctica de las liquidaciones tributarias resultantes de sus actuaciones de comprobación e investigación; h) La realización de actuaciones de comprobación limitada; i) El asesoramiento e informe a órganos de la

Administración Pública; j) La realización de las intervenciones tributarias de carácter permanente o no permanente; k) Las demás que se establezcan o encomienden.

El espíritu de colaboración que anida en las normas ordenadoras de la delegación tributaria se transparenta con gran claridad en el ámbito de la inspección. Veamos cómo.

En primer lugar, se contempla una colaboración genérica entre las Administraciones tributarias del Estado y de las Comunidades Autónomas: “Las Administraciones del Estado y de la Comunidad Autónoma de que se trate, entre sí y con las demás Comunidades Autónomas colaborarán en todos los órdenes de (...) inspección de los tributos”. Sigue no obstante sin estar previsto que esta colaboración genérica pueda asimismo suceder entre las inspecciones autonómicas⁴⁹⁵.

También, se regula en el artículo 50 de la Ley 21/2002 que los planes de actuación inspectora habrán de ser elaborados conjuntamente por las Administraciones tributarias del Estado y de las Comunidades Autónomas, y de cuya ejecución darán cuenta anualmente las Comunidades Autónomas al Ministerio de Hacienda y al Congreso y al Senado. Estos planes conjuntos están disciplinados en el artículo 19.8 del R.D. 939/1986 de 25 de abril por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos: respecto a los tributos cedidos por el Estado a las Comunidades Autónomas se seguirán los planes elaborados conjuntamente por ambas Administraciones, que establecerán los criterios que hayan de servir para seleccionar a los sujetos pasivos u obligados tributarios acerca de los cuales haya de efectuarse las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación o de obtención de información para el próximo año. A partir de estos criterios generales las Comunidades Autónomas elaborarán los correspondientes planes de inspección según su respectiva estructura orgánica. Además, los Servicios de Inspección de la Administración del Estado y de las Comunidades Autónomas prepararán planes de inspección conjunta en relación con ciertos sujetos pasivos de los tributos cedidos y determinados objetivos o sectores a través de procedimientos selectivos coordinados, así como sobre contribuyentes que hayan cambiado de domicilio fiscal.

Otro ingrediente de las relaciones colaborativas es la comunicación de hechos con trascendencia tributaria entre los órganos inspectores del Estado y de las Comunidades Autónomas conocidos con ocasión de sus actuaciones comprobadoras

495 Cfr. ADOLFO ÁLVAREZ-BUYLLA ORTEGA, “La Inspección Tributaria autonómica en el ámbito de la Ley 30/1983 de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas”, p. 238.

e investigadoras. El artículo 67 del R.D. 939/1986 lo tiene recogido: cuando la Inspección de los Tributos del Estado conozca hechos o circunstancias con trascendencia tributaria para otras Administraciones, lo hará constar en diligencia según lo previsto en el artículo 47.3 b. Esta diligencia se remitirá directamente al Órgano competente de la Administración Pública correspondiente. Por añadidura cuando la Inspección de una Comunidad Autónoma conozca hechos o circunstancias de idéntica naturaleza actuará conforme a lo previsto en el apartado anterior respecto a la Administración Pública interesada.

Finalmente, otro polo de contacto entre ambos órganos inspectores son las actuaciones inspectoras fuera del ámbito jurisdiccional propio. Estas actuaciones comprobadoras e investigadoras se registrarán por los planes de colaboración que para tal menester se aprueben. Para el muy concreto supuesto de hecho de concesiones administrativas que superen el ámbito territorial de una Comunidad Autónoma, la inspección del impuesto corresponderá a la Comunidad Autónoma en cuyo territorio se encuentre el domicilio fiscal de la entidad concesionaria (artículo 50.3 de la Ley 21/2001).

Detengámonos ahora en los distintos órganos del Servicio de Inspección, poniendo de relieve que estos órganos se incardinan en una *estructura jerárquica*, pues de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 60 de Reglamento General de Inspección tienen la consideración de Inspector Jefe: a) el Director General de Tributos e Inspección Tributaria sobre la Inspección Central; b) la Inspección Central sobre la Inspección Territorial; c) la Inspección Territorial sobre los Jefe de Servicio de Inspección de las Delegaciones Provinciales, y d) el Jefe de Servicio de Inspección de la Delegación Provincial sobre los Inspectores de Tributos. En caso de ausencia, vacante o enfermedad cada inspector jefe será sustituido por el superior jerárquico.

La Inspección Central. Con dependencia orgánica y funcional del titular de la Dirección General de Tributos e Inspección Tributaria, son menesteres suyos: a) la planificación, impulso y coordinación de las funciones de inspección, siguiendo las instrucciones de la Dirección General de Tributos e Inspección Tributaria relativas a los tributos propios y cedidos; b) la colaboración con el titular de la Dirección General en las funciones de coordinación con los órganos del Ministerio de Hacienda, con la Inspección Regional Financiera y Tributaria del Estado y con los órganos de Inspección de las demás Comunidades Autónomas en sus áreas de actuación propias; c) la propuesta de las directrices generales de la coordinación periférica en lo atinente a los procedimientos de gestión, inspección y comprobación de valores (incluye a las Oficinas Liquidadoras); d) en colaboración con los demás órganos de la Dirección General la vigilancia el recto cumplimiento de las previsiones

normativas (incluye a las Oficinas Liquidadoras), e) en caso de necesidades del servicio la realización de inspecciones tributarias directas con las mismas facultades competenciales que los Inspectores Territoriales; f) por último, la elaboración de las propuestas de Planes de Inspección⁴⁹⁶.

La Inspección Tributaria Territorial. El Decreto 370/1986 de 19 de noviembre creó el puesto singularizado de Inspector Tributario Territorial con dependencia orgánica y funcional del titular de la Dirección General de Tributos e Inspección Tributaria. A los efectos de lo prevenido por el R.D. 939/1986 de 25 de abril, el Inspector Tributario Territorial tendrá la consideración de Inspector Jefe. El Director General podrá destinar por razones del servicio a alguno o a la totalidad de los Inspectores Territoriales a sedes distintas de la de Sevilla.

Sus funciones sustantivas son: a) planificar y supervisar las actuaciones de comprobación, investigación e información de los distintos servicios de inspección del ámbito territorial de la Comunidad Autónoma conforme a las directrices y objetivos de actuación que determine el Director General de Tributos e Inspección Tributaria; b) controlar y asumir la responsabilidad del cumplimiento de los planes y objetivos establecidos; c) dirigir las actividades de las unidades territoriales de inspección de las provincias a su cargo; d) realizar las actuaciones de estudio, informe y asesoramiento en cuestiones de su competencia cuando así se estime necesario; e) articular la coordinación con la Inspección Financiera y Tributaria del Estado y según la programación efectuada por la Dirección General de Tributos e Inspección Tributaria.

También está prevista la posibilidad de que puedan realizar inspecciones tributarias directas en supuestos como: actuaciones de comprobación e investigación en relación con los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y sobre el Patrimonio cuando el valor de los bienes declarados supere cierta cuantía; otras actuaciones relevantes en el resto de los Impuestos según se determine por los órganos superiores de la Dirección General; todas estas facultades se desarrollarán con la colaboración de los Jefes de Servicio de Inspección de las Delegaciones provinciales y podrán ser asumidas por éstos según el criterio del respectivo Inspector Territorial.

⁴⁹⁶ Cfr. ISABEL COMAS RENGIFO "Servicio de Inspección-Inspección Central", p. 68.

Otras atribuciones en manos de los Inspectores Territoriales, cuando así se estime oportuno, son de estudio, asesoramiento e informe en cuestiones de su competencia.

Los *Jefe de Servicio de las Delegaciones Provinciales* tienen encomendadas las siguientes misiones: a) dirigir la selección de contribuyentes que inspeccionar de acuerdo con las instrucciones del Plan de Inspección Anual; b) hacerse responsable del cumplimiento de los objetivos marcados para el Servicio a su cargo; d) realizar el seguimiento de las inspecciones iniciadas; e) efectuar las actuaciones inspectoras necesarias según el número de actuarios a su cargo a fin de cumplir los objetivos perseguidos; f) efectuar requerimientos en solicitud de información y dirigir el trabajo de los Agentes Tributarios; g) encomendar a los Inspectores de Tributos a su cargo las funciones inspectoras que estime oportunas para el cumplimiento de los planes de inspección.

Los *Inspectores de los Tributos* tienen las siguientes funciones: a) efectuar las actuaciones inspectoras que le asigne el Inspector Territorial (en el caso de prestar sus servicios en la Dirección General) o el Jefe de Servicio de la Delegación Provincial (en el ámbito territorial); b) realizar las tareas de selección de contribuyentes, búsqueda de información y demás que le encomiende el Inspector Jefe.

El *Jefe del Negociado de la Secretaría de Inspección* de acuerdo con las instrucciones del Jefe de Servicio o del Inspector lleva a cabo las siguientes tareas: a) la tramitación de las actas de inspección y demás documentos relacionados con las mismas; b) la confección de los partes periódicos sobre la gestión inspectora realizada; c) cualesquiera otras tareas que se le asignen⁴⁹⁷.

Los *Agentes Tributarios*. Sabemos que el Decreto 16/1988 de 27 de enero creó los puestos de Agente Tributario. La Orden de 1 de julio de 1988 determinó las funciones que desempeñar por el personal que ocupe estos puestos de trabajo en los Servicios de Inspección Tributaria de las Delegaciones Provinciales. Son los Agentes Tributarios los órganos de apoyo de la Inspección y como tal tienen las facultades y deberes propios de la Inspección; en particular, podrán entrar en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos y lugares en que tengan lugar actividades y explotaciones sometidas a gravamen en los términos previstos en el artículo 142 de la LGT y 39 del R.D. 939/1996 de 25 de abril.

⁴⁹⁷ Cfr. ISABEL COMAS RENGIFO "Servicio de Inspección-Inspección Central", pp. 69-70.

Desarrollan los Agentes Tributarios las tareas preparatorias y de verificación material de hechos y circunstancias con relevancia tributaria que le sean encomendadas. Dichas tareas se documentarán mediante diligencias. Más específicamente, a) recogen, recuperan e introducen en la base de datos del sistema informático información con trascendencia tributaria; b) efectúan notificaciones; c) y llevan a cabo las demás tareas que se les asignen⁴⁹⁸.

44. Sigue. Los servicios territoriales. El Servicio de Valoración

El órgano administrativo valorador es un órgano particular de las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas ya que no se encuentra ni en la Administración tributaria del Estado, ni en la Administración tributaria de los Entes Locales.

La necesidad de organizar este Servicio hunde sus raíces en el hecho de que la base imponible de dos impuestos cedidos más importantes desde el punto de vista de la gestión, determinada en régimen de estimación directa se concreta en el *valor real*. Para su señalamiento se instruye un *procedimiento de comprobación de valores*. Se trata de un procedimiento que rodeado de requisitos técnicos-formales, suele ser interminablemente combatido. Se comprende fácilmente por qué es así. El valor real es un *concepto jurídico indeterminado*, y como tal, el problema en última instancia es una cuestión de grado en donde se da un margen de apreciación en el que la exactitud no es susceptible de delimitación precisa. Por esta razón, el legislador ha procurado constreñir y reducir el espacio de la imprecisión. Pero es evidente que una ordenación agotadora de la temática es imposible. De ahí la relevancia de las técnicas de control sobre la actividad comprobadora de la Administración tributaria⁴⁹⁹.

El procedimiento de comprobación puede ser enfocado ora hacia la fijación del valor real de acuerdo con tablas, índices, módulos, precios medios, ora hacia una actuación individualizada o singularizada.

Según Manuel Requejo Bohorques el acto de comprobación de valores puede definirse como “aquel acto de trámite que sirve para proseguir el procedimiento de liquidación, y que tiene como objeto cotejar el valor declarado por el sujeto pasivo

498 Cfr. ISABEL COMAS RENGIFO “Servicio de Inspección-Inspección Central”, p. 71.

499 Cfr. ANTONIO CAYÓN GALIARDO “Interdicción de la discrecionalidad de la gestión tributaria”, p. 586.

con las previsiones legales, pero al mismo tiempo goza de las características de los actos definitivos por cuanto con el acto de comprobación se determina la opinión de la Administración respecto del valor declarado, proponiendo e incluso imponiendo al sujeto pasivo el valor que le da la Administración mediante este procedimiento de comprobación”⁵⁰⁰.

El artículo 57 de la LGT enumera los medios con que la Administración tributaria puede llevar a término el procedimiento de comprobación. La Administración es libre para elegir cualesquiera de los medios allí inventariados, claro es, siempre que el medio seleccionado sea idóneo atendiendo a la naturaleza del bien que valorar. Por añadidura, el inventario del artículo 57 de la LGT no es un *numerus clausus*: admite cualquier otro medio que prevea la ley propia de cada tributo. Pues bien, el artículo 47.1 a) de la Ley 21/2001 de 27 de diciembre afirma que corresponde a la Administración tributaria de la Junta de Andalucía “la incoación de los expedientes de comprobación de valores, utilizando los mismos criterios que el Estado”; Para el caso específico de concesiones administrativas que se extiendan por el ámbito jurisdiccional de más de una Comunidad Autónoma, la facultad de la comprobación de valores se atribuirá a Comunidad Autónoma en cuyo territorio se encuentre el domicilio de la entidad concesionaria.

Sobre esta cuestión el artículo 23.2 de la Ley 10/2002 de 21 de diciembre por la que se aprueban normas en materia de tributos cedidos y otras medidas tributarias, administrativas y financieras indica que cuando se use el artículo 52.1 a) de la Ley General Tributaria, el valor real de los bienes inmuebles de naturaleza urbana cuyo valor catastral haya sido fijado en 1994 o años sucesivos, siempre que estén destinados a vivienda o constituyan elementos anejos a la misma, se podrá estimar a partir del valor catastral que figure en el correspondiente registro fiscal. A tal efecto, el valor catastral actualizado a la fecha de realización del hecho imponible se dividirá por el coeficiente de referencia al mercado establecido en la normativa reguladora del citado valor.

En relación con el artículo 57.1 c) de la Ley General Tributaria, se prevé que reglamentariamente la Consejería de Economía y Hacienda podrá desarrollar los procedimientos para la obtención de los precios medios de mercado de los bienes inmuebles de naturaleza rústica y urbana, a través del establecimiento de una metodología acerca de cómo determinar el valor unitario por metro cuadrado.

⁵⁰⁰ Cfr. MANUEL REQUEJO BOHORQUES “La gestión de los tributos cedidos”, p. 7.

De otro lado, se ordena que el dictamen de los Peritos de la Administración previsto en el artículo 57.1 e) de la Ley General Tributaria tendrá que hacer referencia a los datos objetivos empleados para la identificación del bien o derecho cuyo valor se comprueba a partir de documentación suficiente que permita su individualización. Es importante igualmente tener en consideración que el Perito de la Administración podrá aplicar los precios medios de mercado de acuerdo con las valoraciones realizadas por sociedades de tasación conforme a la legislación vigente y aportadas por los propios contribuyentes.

Además, en aras de la seguridad jurídica se dispone en el artículo 24 de la antedicha Ley que la Consejería a instancia del interesado informará sobre el valor de los bienes inmuebles radicados en el territorio andaluz. Esta información ha de ser solicitada por escrito por el titular del inmueble o persona autorizada. La valoración, se emitirá por escrito en el plazo de tres meses con indicación, en su caso, de su carácter vinculante, (la regla general es su carácter vinculante salvo en determinados supuestos), del supuesto de hecho a que se refiere y del impuesto al que se aplica.

Sin perjuicio de lo expuesto, la Dirección General de Tributos e Inspección Tributaria podrá hacer públicos los valores mínimos que declarar acerca de los bienes inmuebles objeto de imposición atendiendo al valor catastral.

El organigrama pergeñado para estructurar el desenvolvimiento del procedimiento de comprobación de valores es muy simple: bajo la superior dirección de un Jefe de Servicio, atendiendo a la naturaleza del bien que valorar (urbano o rústico) el asesor técnico de valoración será bien un arquitecto superior o un arquitecto técnico, o bien, un ingeniero superior agrónomo o de montes, o un ingeniero técnico agrícola o de montes.

Este esquema organizativo se complementa con las competencias valorativas que también posee el Servicio de Inspección respecto a las valoraciones de empresas, negocios o participaciones en entidades.

45. Sigue. Los servicios territoriales (VI). El Servicio de Recaudación

El servicio de recaudación de los tributos sobre los que la Comunidad Autónoma tiene tal competencia se realiza por órganos de la Administración⁵⁰¹ mediante una recaudación *inmediata*. La Ley General Tributaria concibe el procedimiento de

⁵⁰¹ Véase un esquema sobre los sistemas recaudatorios en FERNANDO SÁINZ DE BUJANDA, *Lecciones de Derecho Financiero* (segunda edición), pp. 322-323.

recaudación como un procedimiento autónomo e independiente del procedimiento de gestión; el artículo 83.3 de la LGT enumera como uno de los procedimientos de aplicación de los tributos, el procedimiento de recaudación.

La reforma de 1995 de la LGT estableció una neta distinción entre recaudación en período *voluntario* y en *período ejecutivo*. Las señas de identidad del período ejecutivo son dos: la primera, alude al *quantum* de la deuda, ya que la misma resulta incrementada en la cuantía del recargo que establece el artículo 28; la segunda se refiere al *estatuto* de la deuda ya que la misma *puede ser* (se trata de un derecho-deber) reclamada mediante apremio o ejecución sobre el patrimonio del deudor. Para tal menester, es necesario que la Administración tributaria ponga en marcha su facultad de despachar el apremio o ejecución sobre el patrimonio del deudor⁵⁰², mediante un acto administrativo denominado *providencia de apremio*⁵⁰³.

Pues bien, la gestión administrativa de dicho período ejecutivo recibe la denominación de *gestión recaudatoria*. La gestión recaudatoria consiste en el ejercicio de la función administrativa conducente a la realización de los créditos tributarios y demás de Derecho Público (artículo 1 R.D. 1684/1990 de 20 de diciembre Reglamento General de Recaudación). El artículo 5.3 del precitado R.D. 1684/1990 reconoce la competencia para la gestión recaudatoria de los “órganos, servicios o entidades que determinen las normas de cada Comunidad Autónoma”. En el caso de los impuestos cedidos es de aplicación directa el R.D. 1684/1990; si se trata de los tributos y otros recursos de Derecho Público propios de la Comunidad Autónoma, el Reglamento General de Recaudación tendrá el carácter de supletorio (artículo 5. 1 y 2).

El artículo 49 de la Ley 21/2001 consagra⁵⁰⁴ el principio de autonomía administrativa para organizar libremente los servicios de recaudación de los tributos cedidos, remachando que tal gestión recaudatoria “se ajustará a lo dispuesto en la normativa del Estado, asumiendo los órganos correspondientes de las Comunidades Autónomas las potestades atribuidas en el Reglamento General de Recaudación”.

502 Cfr. FERNANDO PÉREZ ROYO y ÁNGEL AGUALLO AVILÉS *Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria*, pp. 489-491.

503 Aunque la reforma de 1995 dispuso que la providencia de apremio era el título que debía aprobarse para poner en marcha el procedimiento de apremio, sustituyendo a la denominada “certificación de descubierto”, en los sistemas particulares de recaudación ejecutiva, no es raro seguir topando con las aludidas “certificaciones de descubierto”.

504 Rememoremos que el artículo 18.3 de la Ley General de Hacienda Pública de la Comunidad Autónoma de Andalucía dispone que es competencia del Consejo de Gobierno, a propuesta del titular de la Consejería de Hacienda, organizar entre otros los servicios de recaudación.

Esta previsión es útil a título informativo porque en la LOFCA no existe norma que así lo establezca expresamente, aunque es obvio que la Hacienda comunitaria tendrá la posición de privilegios y garantías que la LGT imputa a la Hacienda Pública. Ya la Ley General de Hacienda Pública de la Comunidad Autónoma de Andalucía, Ley 5/1983 de 19 de julio, expresó tales atributos inherentes a la autonomía financiera en su artículo 21, que por su interés reproducimos a renglón seguido: “1. La Hacienda de la Comunidad Autónoma gozará de las prerrogativas establecidas legalmente para el cobro de los tributos y cantidades que, como ingreso de derecho público deba percibir, y actuará de acuerdo con los procedimientos administrativos correspondientes. 2. Las certificaciones acreditativas del descubierto ante la Hacienda de la Comunidad Autónoma de las deudas correspondientes a los derechos referidos en el apartado anterior, expedidas por funcionarios competentes, según los Reglamentos, serán título suficiente para iniciar la vía de apremio y tendrán la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial para proceder contra los bienes y los derechos de los deudores”. No obstante, debe advertirse de la problematicidad que puede suscitar la resolución del supuesto de hecho normado en el artículo 77 de la LGT⁵⁰⁵ (orden de preferencia para el cobro de deudas tributarias cuyos acreedores son distintas Administraciones).

La concreción de la sustancia recaudatoria de los tributos cedidos la lleva a cabo el artículo 48 de la Ley 21/200, que pasamos a transcribir: “Corresponderá a las Comunidades Autónomas la recaudación: a) en pago voluntario y en período ejecutivo, de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Determinados Medios de Transporte, Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos y de los Tributos sobre el Juego; b) en pago voluntario, las liquidaciones del Impuesto sobre el Patrimonio practicadas por la Comunidad Autónoma, y en período ejecutivo todos los débitos por este Impuesto. No obstante, la anterior delegación no se extenderá al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados cuando el mismo se recaude mediante efectos timbrados, sin perjuicio de la atribución a cada Comunidad Autónoma del rendimiento que le corresponda. En lo que se refiere al aplazamiento y fraccionamiento de pago de los tributos cedidos a que se refiere este artículo, corresponderá a la Comunidad Autónoma la competencia para resolver de acuerdo con la normativa del Estado, incluso en el caso de autoliquidaciones que deban presentarse ante la Administración tributaria del Estado”.

⁵⁰⁵ Cf. ANTONIO CAYÓN GALIARDO y CRISTINA BUENO MALUENDA “La gestión de los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas”, pág. 39.

Dentro del sistema “SUR” la labor recaudatoria está ordenada en el *subsistema de recaudación ejecutiva*. Su funcionamiento sigue este orden: primero, selección de las deudas procedentes de liquidaciones que vencido el período voluntario, no han sido ingresadas. Estas deudas pueden tener un origen *externo* (son las que provienen de Organismos autónomos, otras Oficinas Liquidadoras o Empresas Públicas), o *interno* (son las deudas generadas en el propio sistema “SUR”, bien como liquidaciones complementarias, paralelas, por formalización o por Actas de Inspección). Segundo, dictado de las providencias de apremio por los órganos recaudadores competentes. El recargo de apremio es el 20% del importe de la deuda. Tercero, clasificación y envío de las liquidaciones apremiadas a los agentes recaudadores atendiendo al domicilio fiscal del deudor. Cuarto, comunicación de posibles incidencias al agente recaudador sobre la deuda apremiada (ingresos, anulaciones, prescripciones, insolvencias, suspensiones etc.). Quinto, finalización de la gestión con devolución de la providencia junto al ingreso satisfecho. Sexto, comunicación al órgano gestor externo (en el supuesto de que las deudas tuvieran origen externo). Séptimo, certificados de deuda (para la participación en procedimientos de contratación o reconocimiento de derechos a subvenciones).

Sobre las competencias de aplazamiento y fraccionamiento el Decreto 370/1996 de 29 de julio determina los órganos competentes para ventilarlas. Son: el Jefe del Servicio de Recaudación de las Delegaciones Provinciales de la Consejería de Economía y Hacienda cuando tratándose de solicitudes de cuantía inferior a 60.101, 21 euros, la garantía ofrecida sea en forma de aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca; el Delegado Provincial de la Consejería de Economía y Hacienda cuando la cuantía sea inferior a 180.303,63 euros; el titular de la Dirección General de Tributos e Inspección Tributaria cuando la cuantía de la deuda esté situada entre 180.303,63 y 1.202.024,21 euros; por último, el titular de la Consejería de Economía y Hacienda cuando la cuantía de la deuda supere 1.202.024,21 euros.

46. Apéndice: los agentes recaudadores de la Administración tributaria de la Junta de Andalucía

Si bien la Administración tributaria de la Junta de Andalucía mediante sus Servicios de Recaudación dirige, impulsa y coordina la actividad tributaria en su fase ejecutiva o de apremio sobre el patrimonio, los órganos ejecutivos de esa fase ejecutiva o de apremio son externos a la Administración tributaria de la Junta de

Andalucía. Es un claro supuesto de encomienda de gestión. La Junta de Andalucía es titular de unas competencias gestoras que atribuye a título derivativo a otros entes públicos de modo *pendiente* (ya que es mantenida por el ente encomendante) y *subordinado* al referido ente disponente de la encomienda (Morell Ocaña). En rigor, nos hallamos ante una *titularidad compartida* entre el encomendado y el encomendante, de suerte que el haz de facultades y obligaciones de los sujetos públicos intervinientes queda desglosado en titularidades cualitativamente parceladas: el sujeto encomendante desempeña funciones de dirección, coordinación y control; mientras es menester del encomendado llevar a cabo labores de gestión material.

Este supuesto de traslado del ejercicio de competencias está regulado centralmente en el artículo 15 de la Ley 30/1992. No nos vamos a detener en el régimen jurídico allí establecido. Simplemente recordaremos que sólo puede versar sobre actividades de carácter material, técnico o de servicios. Por ello, se suele afirmar que se trata de una especie de concesión de servicios entre personas jurídicas públicas⁵⁰⁶; si bien importa considerar que no es necesaria la creación formal de legitimación secundaria alguna. Henos ante un negocio jurídico en virtud del cual se establece una relación jurídica que tiene por objeto el traslado del ejercicio de determinadas competencias mediante un mandato jurídico-público en donde el órgano encomendante no cede la titularidad de la competencia ni de los elementos sustantivos de su ejercicio, siendo además responsable de este órgano encomendante dictar cuantos actos o resoluciones de carácter jurídico sean necesarios para el mejor desempeño de la actividad encomendada. Queda así bien claro que el sujeto encomendado no ejerce ninguna competencia propia; desempeña unas funciones *nomine alieno*.

Pues bien, estos sujetos encomendados a los que nos vamos a referir son los llamados agentes recaudadores, y son externos a la organización de la Administración de la Junta de Andalucía. Por ello, la encomienda de gestión que llevan a término es una encomienda *intersubjetiva*: de un lado, la Junta de Andalucía; de otro, las ocho Diputaciones Provinciales andaluzas y el Estado por medio de la AEAT⁵⁰⁷.

⁵⁰⁶ Cfr. FERNANDO GARRIDO FALLA y JOSÉ MARÍA FERNÁNDEZ PASTRANA *Régimen jurídico y procedimiento de las Administraciones Públicas (un estudio de las leyes 30/1992 y 4/1999)* tercera edición, p. 97.

⁵⁰⁷ En todas las Comunidades Autónomas la gestión recaudatoria fuera de sus respectivos territorios cuenta con la AEAT. Sin embargo, en algunas Comunidades Autónomas las Diputaciones Provinciales no ejercen las funciones de agente recaudador. Obviamente así ocurre en las Comunidades Autónomas uniprovinciales, en donde las Diputaciones Provinciales han desaparecido (Asturias, Cantabria, Murcia, La Rioja, Las Baleares y Madrid). Pero también hay Comunidades Autónomas pluriprovinciales como Galicia o Las Canarias que han organizado esta gestión recaudatoria con sus propios organismos autónomos o empresas públicas.

Las posiciones jurídicas de unos y otros están reguladas en el instrumento de los *convenios de colaboración* (ex artículo 15.4 de la Ley 30/1992). Estos convenios es claro que no tienen por su objeto y partes intervinientes naturaleza civil; pero tampoco son contratos administrativos. Parece que se trata de una clase especial de contratos regidos por el Derecho administrativo⁵⁰⁸ que están sujetos a la genérica limitación del artículo 1255 del Código Civil; es decir, no pueden ser contrarios al orden público o al ordenamiento jurídico, y por supuesto, no pueden implicar renuncia alguna a las competencias propias de las administraciones intervinientes (ex artículo 8 y 15 de la Ley 30/1992). Sin embargo, esta cuestión relativa a la naturaleza de los convenios de colaboración no es nada pacífica: “No parece fácil solucionar desde la experiencia del Derecho tributario lo que el Derecho administrativo no ha podido llegar a explicar y sistematizar con claridad y coherencia”⁵⁰⁹.

En las sucesivas leyes de cesión de tributos se ha venido reconociendo la posibilidad de que el ejercicio de las funciones recaudatorias de las Comunidades Autónomas pudieran ser realizadas por otras Administraciones Públicas. La vigente Ley 21/2001 de 27 de diciembre afirma en su artículo 49.3 que la gestión recaudatoria de las Comunidades Autónomas podrá hacerse mediante concierto con cualquier Administración Pública y viceversa: cualquier Administración Pública podrá concertar con la Comunidad Autónoma competente por razón del territorio la recaudación del rendimiento de sus tributos en dicho territorio.

En el caso de las ocho Diputaciones Provinciales andaluzas⁵¹⁰, el convenio para la gestión del cobro de los créditos dentro de las provincias que componen la Comunidad está vigente desde el 1 de enero de 1993, entendiéndose prorrogado por

508 Cfr. JOSÉ RAMÓN PARADA VÁZQUEZ. *Derecho administrativo II. Organización y empleo público*, p. 75.

509 Cfr. JUAN RAMALLO MASSENET “Las relaciones interadministrativas en la aplicación de los tributos”, p. 185.

510 Las funciones recaudatorias de las Diputaciones Provinciales tienen larga trayectoria histórica. Hito fue la Ley de 11 de abril de 1942, y más cercano el Reglamento General de Recaudación aprobado por Decreto 3154/1968 de 14 de diciembre, que incluía como “órganos de recaudación y entidades colaboradoras” (artículo 6, apartado 1), entre otros, a los Recaudadores de Zona, cuyo estatuto orgánico fue aprobado en el Decreto 3.286 de 19 de diciembre de 1969. Esta figura era nombrada por la Diputación Provincial concesionaria del servicio mediante concurso. Sus derechos y deberes eran coincidentes con los de los Recaudadores de Hacienda. De hecho, el artículo 8.2 b) del Estatuto incluía a las Diputaciones dentro del personal recaudador. Sin embargo, se criticó tal disposición ya que la Corporación Provincial que recibía la encomienda del servicio de recaudación no llevaba a cabo por sí misma la referida función recaudatoria, pues ésta era llevada a término por los Recaudadores de Zona que dichas Corporaciones designaban en sus respectivas provincias.

Una alteración muy profunda en la organización de la recaudación ejecutiva aconteció a raíz del R.D. 338/1985 de 15 de marzo que condujo a que la Administración tributaria del Estado asumiera directamente la función recaudatoria por la vía ejecutiva. En efecto, el R.D. 1.327/1986 de 13 de junio pone colón a la encomienda del servicio de recaudación concedida a las Diputaciones Provinciales. La Orden de desarrollo de 10 de noviembre de 1987 dice expresamente en su Preámbulo que la función recaudatoria de la Administración tributaria del Estado pasa de “ser desempeñada por terceros concesionarios (...) a serlo por órganos administrativos ordinarios: las Delegaciones y Administraciones de Hacienda”. Por último, el R.D. 1.451/1987 deroga el estatuto orgánico de la función recaudatoria y del personal recaudador. A partir del 31 de diciembre de 1987 todos los recaudadores de Hacienda y de Zona cesan en sus funciones, dejando de ser órganos de recaudación.

plazos anuales sucesivos salvo denuncia expresa con seis meses de antelación a la fecha de su vencimiento. La gestión recaudatoria acordada comprende los tributos propios de las Comunidades Autónomas; cualquier otro recurso de derecho público del que sea titular la Comunidad Autónoma, y los tributos de carácter local que en virtud de convenio o disposición legal deba recaudar la Comunidad.

El procedimiento recaudatorio convenido dispone que al menos mensualmente cada Diputación Provincial ha de realizar los cargos (deuda exigible en vía de apremio correspondiente a los derechos pendientes de cobro) de los títulos ejecutivos, pudiendo la Diputación Provincial devolver en el plazo de un mes aquellos valores que adolezcan de defectos formales. Transcurrido dicho plazo se entenderá tácitamente aceptado el cargo a efectos de gestión. En los días 1 a 5 de cada mes la Diputación Provincial enviará a la Delegación Provincial un estado en donde se registrarán los títulos ejecutados, así como los ingresos parciales producidos en el mes anterior. En el mes de enero de cada año la Diputación Provincial elaborará y remitirá a las Delegaciones Provinciales la liquidación anual, que vendrá determinada por la suma del *coste del servicio*⁵¹¹ menos las retenciones a cuenta de dicho coste efectuadas en las liquidaciones mensuales. Las Diputaciones provinciales se comprometen a garantizar un nivel de gestión recaudatoria del 30% del importe de los títulos datados por ingresos, insolvencias, anulaciones y prescripciones durante el ejercicio.

Para el seguimiento, coordinación y control de la actividad recaudatoria, el convenio prevé de un lado, una Comisión de ámbito autonómico encargada de proponer criterios de unificación de la gestión recaudatoria. Está compuesto por ocho miembros de la Consejería de Economía y Hacienda, y ocho representantes de las Diputaciones. Se reunirá al menos cada trimestre. De otro lado, se organiza una *Comisión Provincial* constituida por personal adscrito a las Delegaciones de la Consejería de Economía y Hacienda, y por responsables técnicos de la recaudación de las Diputaciones Provinciales.

⁵¹¹ De acuerdo con la Base Quinta del Convenio el coste del servicio se fija así: a) el 15% del importe principal de los títulos ejecutivos datados por ingreso, o el 15% del importe recaudado cuando este sea inferior al principal de la deuda; b) un 10% del importe de los intereses de demora cobrados en los títulos datados por ingreso, c) un 1% del importe principal de los títulos ejecutivos datados y declarados por la Recaudación como créditos incobrables; d) hasta un 5% más del principal de los títulos datados por ingreso o igual porcentaje sobre el importe recaudado en aquellas datas mixtas con ingreso. En la práctica, las Diputaciones Provinciales suelen percibir el coste del servicio mediante retenciones practicadas en las liquidaciones periódicas conforme a la Base Séptima del convenio. Sin embargo, en la generalidad de los casos dichas retenciones no se producen en los términos previstos en la Base Quinta, al retenerse el 75% del recargo de apremio en lugar del 15% del principal de la deuda o del importe recaudado cuando este sea inferior. Véase el *Informe sobre la recaudación ejecutiva de la Cámara de Cuentas*, BOJA número 91 de 3 de agosto de 2002, pp. 15.240 y 15.241.

Como es natural, para el seguimiento de la gestión recaudatoria la Dirección General de Tributos e Inspección Financiera utiliza estudios periódicos clasificados por provincias y por la naturaleza de la deuda, en donde tienen reflejo los cargos existentes al inicio del año, los realizados durante el ejercicio y el cargo acumulado, los importes datados por ingreso y por otros motivos, los niveles de gestión alcanzados, y el cargo pendiente al final del ejercicio.

La organización que han adoptado las Diputaciones Provinciales andaluzas para la gestión de la recaudación encomendada no es uniforme. Se observa que, o bien se realiza la encomienda por gestión directa (Diputaciones Provinciales de Almería, Cádiz, Huelva, Granada y Málaga), o por entes instrumentales, ya mediante empresa provincial, es el caso de la cordobesa EPRINSA, ya mediante organismos autónomos en las Diputaciones de Jaén y Sevilla. Como nota reseñable es de anotar una creciente tendencia hacia la centralización de la gestión recaudadora de las deudas originadas en la Junta de Andalucía en unidades específicas separadas netamente de la gestión recaudatoria local. Como botón de muestra de ambas opciones organizativas vamos a detenernos en los casos de las Diputaciones de Almería y Sevilla.

En la Diputación de Almería, el Servicio Provincial de Gestión Tributaria y Recaudación es un departamento de la Diputación Provincial adscrito al Área de Cooperación Provincial. Hasta 1999 de la recaudación de los ingresos de la Junta de Andalucía se ocupaban tres unidades administrativas: norte, sur y poniente. En el año 2000 la gestión se centraliza en una Unidad Operativa Central de Gestión Recaudatoria, dependiente del Servicio Provincial, e integrada por un Jefe de la Unidad (funcionario del grupo A), un Jefe de Negociado (funcionario del grupo C), y siete auxiliares (personal laboral).

La gestión recaudatoria en la Provincia de Sevilla es misión del Organismo Provincial de Asistencia Económico y Fiscal (OPAEF), que es un organismo autónomo administrativo con personalidad jurídica propia pública, patrimonio especial y autonomía funcional. Es servido por personal laboral. Su estatuto se encuentra publicado en el BOP número 205 de 5 de septiembre de 1991 con modificaciones de fecha 5 de octubre de 1995 y 6 de agosto de 1999. Su estructura cuenta con órganos decisorios y ejecutivos. *Órganos decisorios* son: a) la *Junta General*, compuesta por el Presidente de la Diputación que es el Presidente de la Junta General, y un número de miembros que no será inferior a tres ni superior a nueve, elegidos por el pleno de la Diputación. Celebra sesión ordinaria como mínimo cada tres meses. Entre otros cometidos es competencia de la Junta General proponer al pleno de la Diputación Provincial la organización y reorganización general del Organismo Autónomo, así como aprobar el Reglamento de Organización y Régimen Interior.

También nombra al personal directivo y aprueba el convenio colectivo de su personal. b) El *Presidente*: convoca, preside y levanta las sesiones de la Junta General; publica, ejecuta y hace cumplir los acuerdos adoptados por la Junta General; representa al Organismo Autónomo; desempeña la jefatura superior del personal etc. c) El *Vicepresidente*: miembro de la Junta General designado por ésta a propuesta del Presidente. Desempeña las atribuciones que le asigne el Presidente o la Junta General; además, sustituye al Presidente en caso de ausencia, vacante o enfermedad. Órganos *ejecutivos* son: a) el *Gerente*: es el órgano de ejecución de los acuerdos de la Junta General, y dirige y coordina los distintos servicios del organismo autónomo. b) El *Tesorero*; c) El *Secretario*; d) El *Interventor*: son el Tesorero, Secretario e Interventor de la Diputación, o funcionario en quien deleguen los mismos. Las funciones que les corresponden son las que señale la legislación de régimen local para los Tesoreros, Secretario e Interventores. e) *Jefes de Servicio*: son los órganos que ejecutan las disposiciones de la Gerencia en sus servicios correspondientes, servicios sobre los que ejercen funciones de dirección y coordinación. Su número se determina por el Reglamento de Organización y Régimen Interior. Por último, es de registrar una Junta Consultiva integrada por los mismos miembros que componen la Junta General con la agregación de otros cuatro más, uno por cada grupo político con presencia en la Corporación Provincial. Se encarga de hacer llegar a la Junta General las propuestas que estime más oportunas para el mejor funcionamiento del organismo autónomo⁵¹².

El otro agente recaudador del que se vale la Junta de Andalucía es la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT). El artículo 4, apartado 3 del Reglamento General de Recaudación, R.D. 1684/1990 dispone que la AEAT se encargará de la gestión recaudatoria de los recursos de derecho público de otras Administraciones Públicas nacionales cuando dicha gestión se le encomiende en virtud de la Ley o por convenio.

Sobre estas bases normativas el día 24 de septiembre de 1999 se suscribió un convenio entre la AEAT y la Comunidad Autónoma de Andalucía para la recaudación en vía ejecutiva de los derechos público propias de esta última (BOE número 281 de 24 de noviembre de 1999). Su vigencia estaba prevista hasta el día 31 de diciem-

⁵¹² Para el tema que estamos examinando es imprescindible acudir al Informe de Fiscalización de la gestión de la Recaudación Ejecutiva en la Comunidad Autónoma de Andalucía correspondiente a los ejercicios 1999 y 2000 publicado en el BOJA número 91 de 3 de agosto de 2002, aprobado por unanimidad por el Plano de la Cámara de Cuentas en sesión celebrada el día 30 de abril de 2002.

bre de 2000, habiéndose no obstante prorrogado por plazos anuales al no haber habido denuncia expresa con seis meses de antelación.

En su virtud, la AEAT asume la gestión recaudatoria ejecutiva de los siguientes recursos: a) los tributos propios de la Comunidad; b) los tributos cedidos por el Estado; c) cualquier otro recurso de derecho público del que sea titular la Comunidad Autónoma, no comprendido en las letras anteriores, y d) de los tributos locales cuya gestión recaudatoria hubiese asumido la Comunidad Autónoma en virtud del correspondiente convenio (ex Base Primera del convenio).

Al respecto establece la Base Tercera del convenio que corresponde a la *Comunidad Autónoma*: a) Resolver los recursos e incidencias relacionadas con las liquidaciones de las deudas que recaudar; b) expedir las providencias de apremio y resolver los recursos de reposición interpuestos contra las mismas, así como tramitar y resolver las solicitudes de suspensión del acto impugnado, informando de ello a la Agencia Tributaria, con indicación, en su caso, de la garantía aportada; c) acordar la declaración de créditos incobrables, de conformidad con los artículos 163 y siguientes del Reglamento General de Recaudación a propuesta de la Agencia Tributaria; y d) liquidar los intereses de demora por débitos recaudados en vía de apremio, sin perjuicio de lo establecido en los puntos 1 y 2 del artículo 56 y en los apartados b), c) y d) del punto 4 del artículo 109, ambos del Reglamento General de Recaudación.

Corresponde a la *AEAT*: a) Las actuaciones del procedimiento de apremio no atribuidas a la Comunidad Autónoma; b) resolver las solicitudes de aplazamiento y fraccionamientos en período ejecutivo, sin perjuicio de que la Comunidad Autónoma pueda recabar para sí esta función cuando lo considere oportuno; c) resolver las tercerías que puedan promoverse en el procedimiento de apremio; d) conocer y resolver los recursos de reposición interpuestos contra actos de gestión recaudatoria dictados por la Agencia Tributaria en vía ejecutiva, así como tramitar y resolver las solicitudes de suspensión del acto impugnado; e) tramitar y resolver las solicitudes de suspensión automática del procedimiento de apremio en las reclamaciones económico-administrativas interpuesta contra actos de los órganos de recaudación de la AEAT, o contra el acto por el que se dicta la providencia de apremio, tanto si su conocimiento corresponde a los órganos económico-administrativos de la Comunidad como del Estado; f) tramitar las solicitudes de suspensión de los actos de contenido económico a los que se refiere el artículo 76 del Reglamento de Reclamaciones Económico-Administrativas aprobado por Real Decreto 391/1996 de 1 de marzo; g) en la defensa de los derechos de cobro relativos a los recursos objeto del convenio que se hallen sujetos a proceso concursal, la representación y defen-

sa en juicio corresponderá a los órganos de la AEAT que tienen atribuida dicha competencia; h) la adopción de medidas cautelares en los términos previstos en el artículo 128 de la Ley General Tributaria; i) la ejecución de garantías conforme a lo establecido en el artículo 111 del Reglamento General de Recaudación; j) proponer, en su caso, a la Comunidad Autónoma, una vez realizadas las correspondientes actuaciones, que dicte el acto administrativo de derivación de responsabilidad solidaria o subsidiaria, cuando la AEAT, en el curso del procedimiento de recaudación de una deuda tributaria de la Comunidad Autónoma tenga conocimiento de algunos de los supuestos de derivación de responsabilidad. No obstante lo anterior, corresponderá a la AEAT la declaración de responsabilidad la declaración de responsabilidad en los casos que contemplan los artículos 174, 175 y 176 de la Ley General Tributaria, así como en los supuestos de responsabilidad de personas depositarias de bienes embargados a los que se refiere el artículo 169 de la Ley General Tributaria.

Las actuaciones llevadas a cabo por los interesados o los documentos presentados por los mismos ante órganos de ambas Administraciones, serán admitidos por el órgano receptor y comunicados o remitidos al órgano competente.

El *coste del servicio* se queda fijado de la siguiente manera: a) el 8 por 100 del importe de las datas por ingreso. No obstante, este porcentaje será del 2 por 100 cuando se trate de ingresos parciales o totales que se hayan producido en las cajas o cuentas corrientes de la Comunidad Autónoma en el plazo de un mes contado desde la fecha de contracción de las deudas de la Comunidad Autónoma en las Delegaciones de la AEAT; b) el 4 por 100 del importe de las datas por anulación; c) el 2 por 100 de las datas por insolvencia o por otras causas. El coste global convenido en los apartados anteriores podrá ser revisado anualmente de mutuo acuerdo (ex Base Quinta del convenio).

47. El asesoramiento en Derecho y la representación y defensa en juicio de la Administración tributaria de la Junta de Andalucía: el Gabinete Jurídico de la Junta de Andalucía

El Gabinete Jurídico de la Junta de Andalucía a través de los letrados que tiene adscritos es el órgano directivo con nivel orgánico de Dirección General encargado de la representación y defensa en juicio de la Administración de la Junta de Andalucía, así como de su asesoramiento en Derecho.

Su régimen jurídico está gobernado por el Decreto 450/2000 de 26 de diciembre por el que se aprueba el Reglamento de Organización y Funciones del Gabinete

Jurídico de la Junta de Andalucía y del Cuerpo de Letrados de la Junta de Andalucía.

Con dependencia funcional y orgánica del Gabinete Jurídico y con nivel orgánico de Servicio se prevé la existencia de *Asesorías Jurídicas* en las distintas Consejerías con funciones exclusivamente consultivas. La jefatura es ejercida por un Letrado Jefe. Esta Asesoría Jurídica está adscrita a la Viceconsejería.

Interesan por sus especiales repercusiones para nuestro estudio dos funciones particulares del Gabinete Jurídico, a saber: la defensa en el orden contencioso-administrativo (capítulo IV del Título IV del Decreto 450/2000 de 26 de diciembre), y las funciones consultivas (Título V); expresamente se entienden incluidas en el ámbito de las funciones consultivas, entre otras, el bastanteo de poderes y la interposición de recursos económico-administrativos. El asesoramiento jurídico tiene también al órgano más idóneo en el Gabinete Jurídico (capítulo II del Título V); salvo disposición expresa en contrario los informes serán facultativos y no vinculantes (artículo 78 Decreto 450/2000).

El Gabinete Jurídico se organiza en servicios centrales y territoriales (artículos 6 a 15 Decreto 450/2000).

Los servicios centrales se estructuran en:

Área de coordinación:

Unidad sectorial de Asuntos Generales

Unidad sectorial de Asuntos Contencioso-Administrativos

Unidad sectorial de Asuntos Penales, Civiles y Sociales

Unidad sectorial de Asuntos Consultivos

Área de Asuntos Consultivos

Área de Asuntos Contenciosos

En el ámbito territorial cuenta con los *Servicios Jurídicos Provinciales* que tienen nivel orgánico de servicio. Su sede radica en la Delegación del Gobierno. La jefatura es ejercida por un Letrado Jefe. Se encuentra adscrita al Delegado del Gobierno de la Junta de Andalucía.

48. La organización económico-administrativa de la Junta de Andalucía

Los actos administrativos tributarios son revisados en un procedimiento especial inspirado en el propósito de ofrecer garantías al recurrente por órganos colegiados integrados por funcionarios especialmente cualificados. Tres son los rasgos básicos de la reclamación económica administrativa: a) es un recurso administrativo, b) es un recurso especial; c) es presupuesto del proceso contencioso-administrativo⁵¹³.

Los órganos propios para entender de las reclamaciones económico-administrativas que se produzcan en el ámbito de la gestión económica, financiera y tributaria de la Junta de Andalucía están regulados en el Decreto 175/1987 de 14 de julio. En el particular ámbito tributario el artículo 1 atribuye la gestión, inspección y recaudación de los tributos, las exacciones parafiscales y, en general, de todos los ingresos de derecho público de la Junta de Andalucía y sus Organismos Autónomos, *con exclusión expresa de los tributos cedidos por el Estado a la Junta de Andalucía y de los recargos que se establezcan por ésta sobre tributos estatales*. Es decir, el ámbito de gestión de los tributos cedidos y el ámbito de su revisión por la instancia económico-administrativa se integran en Administraciones distintas (la autonómica y la estatal). El artículo 20.1 b) de la LOFCA dispone esta asimetría entre la parcela de la gestión y la parcela de la revisión. Sobre el particular es fuerza referirse a la STC 192/2000 de 11 de agosto que estudió el conflicto positivo de competencias promovido por el Estado contra la decisión de la Junta de Extremadura de crear una Junta Económico-Administrativa de la Comunidad Autónoma de Extremadura con competencias para conocer de las reclamaciones económico-administrativas que se dedujeran contra actos impugnables relativos no sólo a los tributos propios sino también a los tributos cedidos o a los recargos. Para la Junta de Extremadura el artículo 20.1 b) de la LOFCA vulneraba la autonomía política y financiera de la Comunidad Autónoma porque implicaba un control jerárquico no previsto en la Constitución. El Tribunal Constitucional sin embargo (FJ 5) no está conforme con esta alegación porque “la regulación de la LOFCA de un sistema de control de la gestión autonómica de los impuestos cedidos a través de la atribución al TEAR de las reclamaciones económico-administrativas no ha de ser necesariamente inconstitucional por el sólo hecho de que dicho control no figure recogido en la Constitución, pues hemos afirmado que “el sistema de controles en la relación Estado Comunidad no se agota con los que enuncia la Constitución, sino que ha de ser completado con aquellos que pueden definir los Estatutos de Autonomía y las Leyes Orgánicas (STC 6/1982 de 22 de febrero FJ 7)”.

⁵¹³ Cfr. FERNANDO SÁINZ DE BUJANDA, *Lecciones de Derecho Financiero* (segunda edición), pp. 364-365.¹

También alegó la Junta de Extremadura que la instancia revisora del TEAR vulneraba su autonomía financiera “ya que el tributo una vez cedido es irrevocable”, “no siendo posible una autonomía financiera por delegación”. El Tribunal Constitucional también rebate este extremo: “porque no se compadece con el ámbito de la competencia estatal del artículo 149.1.14, en su conexión con el artículo 133.1, ambos de la Constitución, pues ello pondría en cuestión el principio de la potestad tributaria originaria del Estado”.

Tampoco el argumento de que la revisión por el TEAR puede mermar los recursos de la Comunidad Autónoma es convincente “toda vez que las resoluciones de los órganos económico-administrativos del Estado son según el artículo 20.2 de la propia LOFCA susceptibles de recurso contencioso-administrativo” (FJ 8).

Pero sobre todo lo que hay es una cuestión política: según la Junta de Extremadura la organización económico-administrativa del Estado establece un control genérico e indeterminado en virtud del cual la Comunidad Autónoma queda subordinada al Estado mediante una relación de dependencia jerárquica, situación incompatible con el principio de autonomía. Ahora bien, “el principio de autonomía, expone el Tribunal, es compatible con la existencia de un control de legalidad sobre el ejercicio de las competencias” (STC 4/1981 de 2 de febrero FJ 3). Expuesto lo anterior, debemos manifestar que el planteamiento realizado por la Junta de Extremadura no puede ser compartido, ya que partiendo de que la intervención del TEAR se efectúa a instancia de los ciudadanos y no de oficio por el propio TEAR, se constata que dicha intervención sobre las liquidaciones practicadas en materia de tributos cedidos se ajusta al canon establecido desde la STC 4/1981 de 2 de febrero, pues se trata 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. De otro lado, se trata de un control puntual o “sobre materia concreta” (STC 6/1982 de 22 de febrero, FJ 7) 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”. Y continúa razonando el Tribunal que “no se trata aquí del establecimiento por la legislación estatal de controles sobre competencias de gestión explícitamente atribuidas a las Comunidades Autónomas por sus Estatutos de Autonomía, sino de funciones ejecutivas ejercidas por las Comunidades Autónomas por delegación del Estado en el seno, como ya hemos advertido, de una materia atribuida a este último con carácter exclusivo por el artículo 149.1. 14 CE. (...)”. “En definitiva, el artículo 20.1 b) tampoco vulnera la autonomía política de la Comunidad Autónoma de Extremadura” (FJ 9).

La organización económico-administrativa de la Junta de Andalucía es como sigue:

El Titular de la Consejería de Economía y Hacienda resolverá en vía económico-administrativa las siguientes resoluciones:

a) Aquéllas en que daba oírse o se haya oído, como trámite previo al Consejo de Estado.

b) Las que por la índole, la cuantía o la trascendencia de la resolución que se haya de dictar, considere la Junta Superior de Hacienda que ha de resolver el titular de la Consejería.

c) Las que se susciten con ocasión del pago de costas a que haya sido condenada la Junta de Andalucía.

Asimismo será competente para conocer del recurso extraordinario de revisión cuando él haya dictado el acto objeto del recurso.

La *Junta Superior de Hacienda* está compuesta por los siguientes miembros: a) el Director General de Tributos e Inspección Tributaria que ostentará la Presidencia; b) el Interventor Adjunto de la Intervención General; c) el Jefe del Servicio de Tributos propios y demás Ingresos de la Dirección General de Tributos e Inspección Tributaria, que actuará como Vocal ponente; d) el Jefe del Servicio de Ordenación de Pagos de la Dirección General de Tesorería y Política Financiera; e) un Letrado del Gabinete Jurídico de la Consejería de Presidencia designado por el Jefe del mismo, que actuará como Secretario y velará por la legalidad de los acuerdos adoptados.

La Junta Superior de Hacienda funcionará en Sala Única, compuesta por el Presidente y los Vocales.

En caso de vacante del cargo al cual está vinculada la vocalía, el titular de la Consejería designará el sustituto entre los funcionarios adscritos a las Direcciones Generales correspondientes, previa propuesta de los Directores Generales respectivos.

Si algunos de los miembros de la Junta hubiera dictado el acto administrativo objeto de la reclamación, participará en la deliberación con voz, pero sin voto.

Son competencias de la Junta Superior de Hacienda.

a) En única instancia, de las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan contra los actos dictados por los Órganos Centrales de la Consejería de Economía y Hacienda o de otras Consejerías y de sus Organismos Autónomos.

b) En segunda instancia, de los recursos de alzada que se interpongan contra las resoluciones dictadas en primera instancia por las Juntas Provinciales de Hacienda.

c) De los recursos extraordinarios de revisión y de los de alzada que se interpongan para unificación de criterio salvo que la competencia sea del titular de la Consejería.

d) De todas las materias relacionadas con la aplicación del Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas.

e) Asimismo por delegación del titular de la Consejería podrá conocer de las peticiones de condonación graciable de sanciones tributarias siempre que la cuantía exceda de 601.01 euros y cualquiera que sea ésta cuando hayan sido impuestas por los Órganos Centrales de la Consejería de Economía y Hacienda.

La Junta Superior de Hacienda será superior jerárquica de las Provinciales y resolverá los conflictos de atribuciones que se susciten entre ellas.

Las *Juntas Provinciales de Hacienda* tienen su sede en las ciudades de Almería, Cádiz, Córdoba, Granada, Huelva, Jaén, Málaga y Sevilla. Su composición es la siguiente: a) el Delegado Provincial de la Consejería de Economía y Hacienda que ostentará la Presidencia; b) el Jefe del Servicio de Intervención; c) el Jefe del Servicio de Gestión Tributaria que actuará como Vocal ponente; d) un letrado del Gabinete Jurídico adscrito a la Delegación de Gobierno, designado por el Jefe del mismo que actuará como Secretario.

Las Juntas Provinciales funcionarán en Sala Única compuesta por el Presidente y los Vocales.

En caso de vacante del cargo al cual está vinculada la vocalía, el titular de la Dirección General de Tributos e Inspección Tributaria designará el sustituto entre los funcionarios adscritos a la correspondiente Delegación Provincial.

Sus competencias son:

a) En primera o única instancia, según que la cuantía exceda o no de 601,01 euros de las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan contra los actos dictados por los órganos periféricos de la Administración de la Junta de Andalucía o sus Organismos Autónomos.

b) Asimismo podrán conocer por delegación del titular de la Consejería de Hacienda de las peticiones de condonación graciable de sanciones tributarias, cuando éstas hayan sido impuestas por los órganos periféricos de la Administración de la Junta de Andalucía siempre que la cuantía no exceda de 601,01 euros.

DIRECCION GENERAL DE TRIBUTOS VIGENTE
 (ORDEN 22 DEL JULIO DE 1996)
 (DECRETO 137/2060 DE 16 DE MAYO)
 (DECRETO 36/2001 DE 20 DE FEBRERO)

SECRETARIA GENERAL DE HACIENDA

CONSEJERO TECNICO

CONSEJERO TECNICO

DIRECCION GENERAL DE TRIBUTOS E INSPECCION TRIBUTARIA

SECRETARIA
 JUNTA
 SUPERIOR
 DE
 HACIENDA

GABINETE DE ESTUDIOS
 E INVESTIGACION

ASESOR
 TECNICO

INSPECT
 TERRI-
 TORIAL

INSPECT
 TERRI-
 TORIAL

INSPECT
 TERRI-
 TORIAL

INSPECCION CENTRAL

SERVICIO DE TRIBUTOS

SERVICIO DE
 VALORACION Y
 ASISTENCIA TECNICA

SERVICIO DE
 HACIENDAS LOCALES Y
 RECAUDACION
 ESPECIAL

NEGOCIADO
 SECRETARIA
 COMISION
 DE PRECIOS

UNIDAD DE
 TRAMITACION

DEPARTAMENTO DE
 PLANIFICACION

UNIDAD DE GESTION

UNIDAD
 DE
 GESTION
 VALORAC

UNIDAD
 DE
 GESTION

NEGOC.
 APOYO
 INSTITUC.

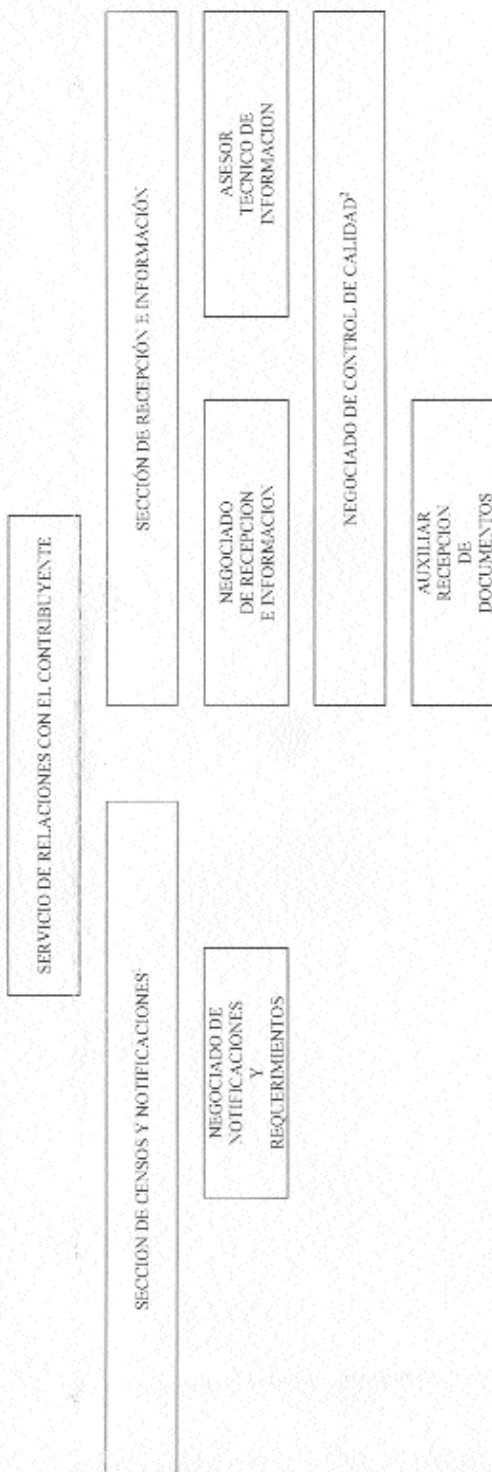
ASESOR TECNICO DE INSPECCION

DEPARTAMENTO DE
 DOCUMENTACION Y ESTADISTICA

UNIDAD DE GESTION Y
 ADMINISTRACION

UNIDAD DE TRAMITACION

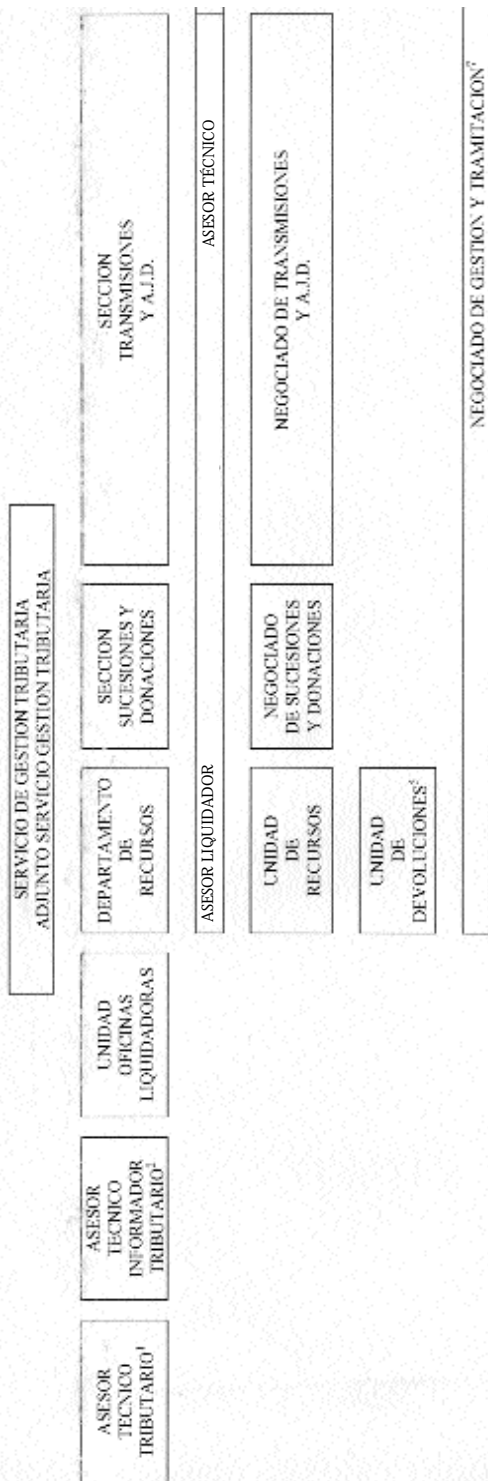
DELEGACIONES PROVINCIALES.



* Sólo en las Delegaciones Provinciales de Almería, Cádiz, Córdoba, Granada, Málaga y Sevilla.

* Sólo en las Delegaciones Provinciales de Málaga y Sevilla.

DELEGACIONES PROVINCIALES.



¹ Sólo en las Delegaciones Provinciales de Córdoba, Granada, Málaga y Sevilla.

² Sólo en la Delegación Provincial de Almería.

³ Sólo en la Delegación Provincial de Sevilla.

⁴ Idem.

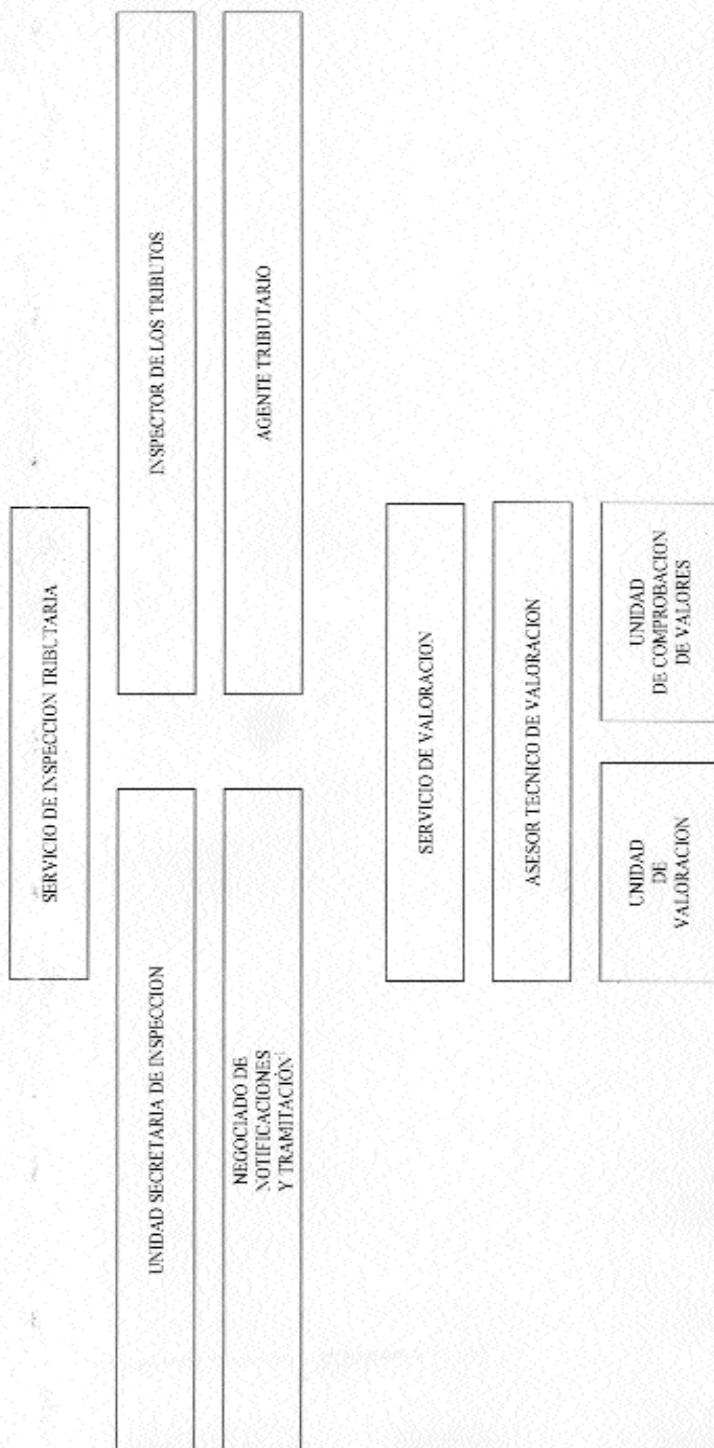
⁵ Idem.

⁶ Sólo en las Delegaciones Provinciales de Málaga y Sevilla.

⁷ Idem.

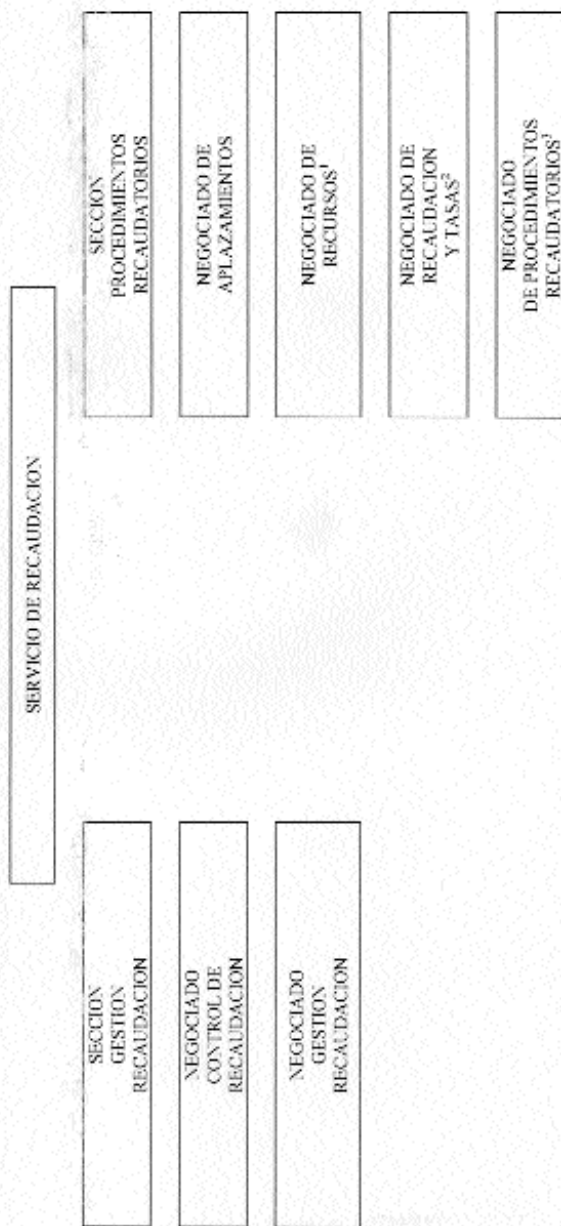
⁸ Decreto 300/2002 de 10 de diciembre

DELEGACIONES PROVINCIALES.



¹ Solo en las Delegaciones Provinciales de Málaga y Sevilla.

DELEGACIONES PROVINCIALES.



¹ Sólo en las Delegaciones Provinciales de Almería, Cádiz, Córdoba, Granada, Málaga y Sevilla

² Sólo en la Delegación Provincial de Jaén

³ Sólo en las Delegaciones Provinciales de Málaga y Sevilla

OFICINA TRIBUTARIA DE JEREZ

JEFE DE LA OFICINA	SERVICIO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DELEGACIÓN PROVINCIAL DE CÁDIZ	SERVICIO DE INSPECCIÓN DELEGACIÓN PROVINCIAL DE CÁDIZ	SERVICIO DE VALORACIÓN DELEGACIÓN PROVINCIAL DE CÁDIZ
SECCIÓN DE RELACIONES CON EL CONTRIBUYENTE	SECCIÓN DE GESTIÓN TRIBUTARIA	INSPECTOR DE LOS TRIBUTOS	ASESOR TÉCNICO DE VALORACIÓN
ASESOR TÉCNICO DE INFORMACIÓN	ASESOR LÍQUIDADADOR ASESOR TÉCNICO ¹	ASESOR TÉCNICO ¹	
NEGOCIADO DE NOTIFICACIONES Y REQUERIMIENTOS	NEGOCIADO DE GESTIÓN TRIBUTARIA	AGENTE TRIBUTARIO	
NEGOCIADO DE REGISTRO GENERAL			
NEGOCIADO DE RECEPCIÓN E INFORMACIÓN			
NEGOCIADO DE INGRESOS POR C.A.A			
NEGOCIADO DE CERTIFICACIÓN Y PLANZAS			

¹ Decreto 300/2002, de 10 de diciembre

SECCIÓN TERCERA.

LAS ORGANIZACIONES EXTRAÑAS DE MEDIACIÓN COLABORATIVA

XV.

LAS OFICINAS LIQUIDADORAS DE DISTRITO HIPOTECARIO

“La Administración tributaria debe ser el instrumento eficaz para convertir en realidad y vida el contenido de las leyes fiscales. Sin ese instrumento, las decisiones sobre la política impositiva son simplemente ruidos y palabras”.

N. NOWARK

49. El secular oficio impositivo de los Registros de la Propiedad

La moderna exacción tributaria de las transmisiones inmuebles dominicales ha andado *pari pasu* con el desenvolvimiento de la institución registral. De hecho, el canto de gallo de la imposición patrimonial sólo puede ser pensado ligándolo con los jalones de la existencia del Registro de la Propiedad. Es cierto que “antes fue el órgano que su función”⁵¹⁴; pero no es menos verdadero que esta añadidura impositiva fue altamente provechosa para el porvenir de la institución: no sólo coadyuvó a la ampliación de los actos sujetos a registración, sino que también dio término a la transformación de un sistema de publicidad de cargas en un sistema de registración de todo acto de transmisión o gravamen de inmuebles, elevando la inscripción a requisito indispensable de validez de las transmisiones dominicales de bienes inmuebles; y además, sentó las bases de un sistema de registración de fincas por folios independientes que pudiesen informar sobre la historia jurídica de las transmisiones y los gravámenes del bien inscrito⁵¹⁵.

514 Cfr. NICOLÁS RICO MORALES “La función del liquidador y el principio de seguridad jurídica”, p. 130.

515 Cfr. RAMÓN MARÍA ROCA SASTRE *Derecho Hipotecario Tomo I. Registro de la Propiedad*, p. 49.

Una Orden de Felipe V de 1713 organizó los registros públicos. Pero fue una Real Pragmática de Carlos III de 31 de enero de 1768 la que dio vida a los Oficios o Contadurías de Hipotecas en todas las cabezas de partido y cabezas de jurisdicción que se señalasen. Los Oficios de Hipotecas eran públicos y percibían los condignos derechos de arancel. Este balbuceante sistema registral fue robustecido con la implantación del *impuesto de hipotecas*, que con precedentes cercanos en 1792, 1798 y sobre todo en 1821, y más lejano en la alcabala, fue puesto en circulación con los tres Decretos del 31 de diciembre de 1829 y la Instrucción de 1 de julio de 1830; el segundo Decreto estableció el medio por ciento como derecho de hipotecas sobre transmisiones de fincas; el tercero reprodujo las disposiciones de la Real Cédula de 19 de septiembre de 1798 por la que se gravaban los legados y las herencias en las sucesiones transversales, aumentando el tipo de gravamen. La anulación, sin embargo, en 1835 de estas normas puso de manifiesto la errática política fiscal de esos días. De ahí la sobresaliente importancia de la reforma tributaria de 1845 protagonizada por Alejandro Mon y Ramón de Santillán “auténtico arranque de la moderna tributación”⁵¹⁶. Entre los muchos objetivos perseguidos, el dictamen preparatorio de la reforma subrayaba la necesidad de instituir un sistema hipotecario preferentemente dirigido a dar firmeza a las garantías de la propiedad inmueble. Se creó un Derecho de Hipotecas que gravaban las traslaciones de dominio de los bienes inmuebles, la creación, extinción, modificación o transmisión de derechos reales y los contratos de arriendo u subarriendo. Instrumento utilísimo para la exacción de los rendimientos de la contribución territorial, fue sin embargo su función de verificación de la propiedad inmueble la razón principal de su existencia; Ramón de Santillán lo expuso claramente: se trata de un “sistema hipotecario dirigido más que a aumentar los ingresos del Tesoro, a dar solemnidad a las garantías de la propiedad inmueble y a sus cargas y obligaciones”.

El R.D. de 23 de mayo de 1845 puso en marcha las nuevas Contadurías de Hipotecas que subsistirán hasta la Ley de 1861. La organización de la liquidación del Impuesto fue semejante a la que ya se había establecido para los Oficios de Hipotecas. Unos mismos funcionarios tenían a cargo la toma de razón y la exacción del Impuesto. Pero sobre estos empleos ejercían competencias dos Ministerios: eran nombrados por el Ministro de Gracia y Justicia; no obstante como gestores del Impuesto de Hipotecas dependían del Ministerio de Hacienda. Esta vertiente tributaria se va a dilatar muy notablemente, de forma que hasta 1861 se percibe la sensación de que el Ministerio de Gracia y Justicia había hecho dejación de sus atribu-

⁵¹⁶ Cfr. FABIÁN ESTAPÉ Y RODRÍGUEZ *La Reforma tributaria de 1845*, p. 162.

ciones de alta dirección y coordinación sobre las Contadurías de Hipotecas. Más aún: el Derecho de Hipotecas pese a su atribución a los registros de hipotecas dependientes del Ministerio de Gracia y Justicia pasó pronto a ser reputado tan sólo como un impuesto; inclusive, el anhelo de salvaguardar la propiedad inmobiliaria a través de la publicidad de los documentos quedó frustrada⁵¹⁷.

En febrero de 1861 se aprobó una innovadora Ley Hipotecaria deudora de los sistemas registrales foráneos, especialmente del prusiano.

En 1867 el Derecho de Hipotecas recibe la denominación de Impuesto sobre las Traslaciones de Dominio. Desde ese año 1867 se encomendó formalmente a los recién alumbrados Registradores de la Propiedad la liquidación del Impuesto. En 1872, bajo el mandato ministerial de Echegaray este Impuesto pasó a ser nominalmente el Impuesto sobre Derechos Reales y Transmisiones de bienes, extensivo ahora a los bienes muebles y herencias por vía directa. En 1886 se encomendó la liquidación de esta figura impositiva en las capitales de provincia a los neonatos Abogados del Estado. Es decir, las Oficinas Liquidadoras de partido o de distrito hipotecario antecedieron en este menester a las propias Delegaciones de Hacienda.

La reforma Villaverde de marzo de 1900 moderniza el Impuesto sobre Derechos Reales y Transmisiones de bienes, ampliando su campo de aplicación. Se vigoriza asimismo la Administración financiera. Tras esta reforma, se dilata un largo período de “reforma continua, paciente y silenciosa del profesor Flores de Lemus” (Enrique Fuentes Quintana y César Albiñana) destacando el aumento del número de actos sometidos al Impuesto.

En noviembre de 1947 se aprueba el Texto Refundido de la Ley y el Reglamento de los Impuestos de Derechos Reales y sobre Transmisiones de bienes. Su artículo 39 dispone: “La liquidación del Impuesto de Derechos Reales estará a cargo de los Abogados del Estado en las capitales de provincia y poblaciones en la que exista Subdelegación de Hacienda, y de los Registradores de la Propiedad en los demás partidos judiciales, dependiendo éstos últimos funcionarios así como sus sustitutos y personal auxiliar directamente, en todo lo que a la gestión del Impuesto se refiere de los Delegados de Hacienda, Director General de lo Contencioso del Estado y Ministro del Ramo”. Más detalladamente el artículo 156,2 dice: “La liquidación del Impuesto estará exclusivamente a cargo de los Abogados del Estado, en las poblaciones en que exista Delegación o Subdelegación de Hacienda, y de los

517 Cfr. RAMÓN MARÍA ROCA SASTRE *Derecho Hipotecario Tomo I. Registro de la Propiedad*, p. 49, y FABIÁN ESTAPÉ RODRÍGUEZ *La Reforma tributaria de 1845*, p. 165.

Registradores de la Propiedad en los demás partidos, entendiéndose por partido el distrito hipotecario del Registro de la Propiedad, cuando no coincida exactamente con el judicial. Es, por tanto, función privativa suya el examen de los documentos y la calificación jurídica y fiscal del concepto por el que deban contribuir los actos o contratos sujetos al impuesto o la declaración de exención, en su caso, sin perjuicio de la acción comprobatoria de las operaciones ariméticas y toma de razón, que corresponde a la intervención, y de la facultad revisora consignada en este Reglamento”.

La Dirección General de lo Contencioso del Estado tiene importantes funciones de inspección; y singularmente, ha de aprobar el nombramiento de los liquidadores-registradores interinos (ex artículo 145).

Al Delegado de Hacienda se le encomienda la resolución de las cuestiones de competencia que se promuevan entre las oficinas liquidadoras de partido de la provincia (ex artículo 153).

Por su parte, los Abogacía del Estado tiene la atribución de visitar a las oficinas liquidadoras, instruir los expedientes de responsabilidad que procedan contra los liquidadores, examinar los estados, documentos y cuentas que deban rendir los liquidadores, cuidar de que los liquidadores de los partidos ingresen con la debida puntualidad los fondos que recauden y revisar cuando lo estimasen, los documentos declarados exentos por las oficinas de los partidos (ex artículo 154).

Tras una etapa de estabilidad normativa, la reforma de 1957, reforma que tenía la vista puesta en el plan de estabilización decretado en julio de 1959, dio pábulo al Decreto 21 de marzo de 1958, Texto refundido de la Ley y Tarifa del Impuesto de Derechos Reales. Este texto fue derogado por el decreto de 6 de abril de 1967, Texto Refundido de los Impuestos sobre Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actis Jurídicos Documentados, cuyo artículo 112 expone que “La liquidación de los impuestos regulados en esta Ley, estará a cargo de los Abogados del Estado en las capitales de provincia y poblaciones en que exista Delegación de Hacienda, y de los Registradores de la Propiedad en los demás distritos hipotecarios, dependiendo estos últimos funcionarios, así como sus sustitutos y personal auxiliar, directamente, en todo lo que a la gestión del impuesto se refiere, de los Abogados del Estado-Jefes, de los Delegados de Hacienda, Director general de lo Contencioso del Estado y Ministro del Ramo”. La regulación incluso en el propio literal es idéntica a la ya expuesta en la norma de 1947.

Sin embargo, se mantuvo la vigencia parcial del Decreto 15 de enero 1959, Reglamento de Impuesto de Derechos Reales y sobre Transmisiones de bienes. Su

artículo 156,2 es prácticamente un calco del artículo 156,2 del Texto Refundido de 7 de noviembre. El artículo 155 del Decreto de 15 de enero de 1959 regula las facultades y obligaciones de los liquidadores de los partidos; enumera hasta veintiséis distintas. Y el artículo 158 prevé los honorarios que devengarán los liquidadores del impuesto por sus servicios.

El Decreto de 14 de noviembre de 1968, Reglamento General de Recaudación de Contribuciones e Impuestos, incluye en su artículo 6 entre los órganos de recaudación del Ministerio de Hacienda “las oficinas liquidadoras de los Impuestos sobre Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados a cargo de los Registradores de la Propiedad” (letra e).

El Real Decreto 3494/1981 de 29 de diciembre por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados tuvo en el ámbito organizativo una reseñable consecuencia: la Dirección General de lo Contencioso y la Abogacía del Estado quedaron desapoderadas de la gestión de esta figura impositiva, encomendándose (ex artículo 76) la misma al Ministerio de Hacienda, bien a la Dirección General de Tributos en la Administración central, bien a los Delegados de Hacienda y a las Dependencias de Relaciones con los Contribuyentes en la Administración territorial. Sin embargo, quedó incólume la competencia de las Oficinas Liquidadoras de partido sobre la exacción del Impuesto; únicamente se alteró su ligazón con la Administración tributaria, ya que pasan a depender en todo lo relacionado con la gestión y liquidación del Impuesto de la Dependencia de Relaciones con los Contribuyentes y del Delegado de Hacienda en el ámbito territorial y del Director General de Tributos y del Ministro de Hacienda en el ámbito central. En particular, los expedientes de comprobación valores instruidos por las Oficinas Liquidadoras en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados superiores a cinco millones de pesetas habían de ser aprobados por el Jefe de la Dependencia de Relaciones con los Contribuyentes. Sin embargo, en el ámbito de la inspección, los Registradores dependían del Inspector Jefe de la Delegación de Hacienda y del Inspector Regional correspondiente, así como de la Inspección Central del Ministerio (ex artículo 80).

El bosquejo histórico que acabamos de abocetar ha puesto ante nuestra atención la trayectoria de una parcela del sistema tributario español que pone de manifiesto con mayor evidencia que ninguna otra su carácter tradicionalmente *latino*. Es decir, su filiación a un sistema tributario *real*, a un sistema que grava el *producta*, y que como tal, se adhiere a la fuente que lo genera, parando mientes el sistema impositivo sólo en el *elemento objetivo*.

El punto de lanzamiento del sistema tributario real se halla en la Revolución Francesa, para expandirse con celeridad como una mancha de aceite por casi toda la Europa continental. Sus características fundamentales se pueden condensar en tres principios básicos: a) la imposición sobre los diferentes productos; b) la imposición sobre unos rendimientos medios fundados en signos externos; y c) la imposición proporcional. Como derivación de estos principios emanan según Enrique Fuentes Quintana siete rasgos: 1) la pluralidad de gravámenes; 2) la apersonalidad; 3) la adherencia al objeto (principio *locus rei sitae*); 4) la definición de rendimientos medios (en oposición a los rendimientos efectivos); 5) uso de signos externos; 6) la evitación de elaboración y aplicación de tarifa y 7) discriminación en el trato fiscal⁵¹⁸.

Las ventajas que lleva aparejado este sistema se observa con especial relevancia en la esfera de la *Administración tributaria*⁵¹⁹. De hecho, la ya más que secular trayectoria liquidatoria de los Registros de la Propiedad tiene sus raíces en estas ventajas, que repasamos a renglón seguido.

La naturaleza objetiva del sistema latino facilita muchísimo la especialización de la Administración por impuestos; tanto desde el punto de vista de la organización de los recursos humanos (permite encuadrar a sus empleados en la gestión de una concreta figura tributaria), como desde la perspectiva de la técnica fiscal (logra sin dificultades determinar cada rendimiento valiéndose de métodos distintos).

El rasgo *apersonal* del tributo hace más asequible su gestión porque: primero, no obliga a girar inspecciones domiciliarias; y segundo, la aplicabilidad del principio *locus rei sitae* que posibilita la perfecta identificación del hecho imponible.

El manejo del *signo externo* hace especialmente *patente* el hecho imponible; y por tanto, su acceso es directo y poco costoso. Paradigmática muestra de este carácter es precisamente el Registro de la Propiedad como signo de la publicidad pública inmobiliaria.

Por último, el uso del gravamen *proporcional* puede evitar la operación de enojosos cálculos. Las transmisiones patrimoniales onerosas tradicionalmente se han exaccionado según tipos fijos.

⁵¹⁸ Véase el cuadro 4.2 (pp. 392-393) de *Las reformas tributarias en España. Teoría, historia y propuestas*, en donde ENRIQUE FUENTES QUINTANA sistematiza este conjunto de rasgos.

⁵¹⁹ "La preponderancia que en España siempre han tenido y aún tienen determinados tributos no es siempre consecuencia de una intención política o de clase. En ocasiones ello se debe a las *posibilidades administrativas de su recaudación*" (subrayado nuestro); cfr. ALEJANDRO NIETO *La organización del desgobierno*, p. 166.

Ahora bien: la imposición sobre el producto es una imposición “antigua” frente a la tributación que grava la renta, que es la tributación “moderna” (Hinrichs). La explicación que propusimos en la primera parte de este estudio nos exime de entrar en largas consideraciones. Sólo hemos de dejar sentado que el sistema de imposición real o latino como tal se fue a pique hace ya varios decenios, aunque la actual pujanza de la imposición indirecta pueda poner algún reparo, claro está muy matizado, al proclamado colapso total del sistema de imposición real. Sea como fuere es incontrovertible que hogaño el sistema de imposición personal es por cuestiones valorativas, político-constitucionales, económicas y de técnica jurídica, hegemónico. Realidad ésta que fuerza a meditar sobre el papel que debe seguir desempeñando el Registro de la Propiedad en la actividad fiscal⁵²⁰.

50. Excursus sobre la “sui generis” fisonomía institucional de las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario

La averiguación acerca de la fisonomía de la organización registral no tiene que ver con la obsesión clasificadora del método dogmático pandectista con vistas a la reducción de la riqueza del panorama institucional en unas pocas figuras jurídicas. Para nuestro estudio tiene la cuestión notable relevancia ya que debemos explicar la naturaleza y caracteres de la mediación colaborativa de la Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario con la Administración tributaria de la Junta de Andalucía; y según llegemos a tal o cual conclusión acerca de su fisonomía institucional, tal o cual será también la naturaleza asignada a su mediación colaborativa.

Es inútil intentar encontrar una descripción de la naturaleza del Registro en el artículo 1 de la Ley Hipotecaria o en el 605 del Código Civil: “El Registro de la Propiedad tiene por objeto la inscripción o anotación de los actos y contratos relativos al dominio y demás derechos reales sobre bienes inmuebles”. Tal descripción legal es deficiente por dos razones principales. En primer lugar, es inexacta por ofrecer un perfil incompleto: las inscripciones y las anotaciones son algunos de los tipos de asientos (los más importantes sin duda); pero existen también asientos de presentación, mención, nota marginal y cancelación. Algunos hipotecaristas han propuesto la sustitución de la retahíla de los tipos de asientos por la condensada fórmula de “registro” o “toma de razón”. Sin embargo es tautológico hablar de “registro”. Y expresar el objeto del Registro como la “toma de razón” deja esca-

⁵²⁰ Estudio excepcional por su claridad y profundidad es el que lleva a efecto ENRIQUE FUENTES QUINTANA en el capítulo 4 “El estilo tributario latino: características principales y problemas de su reforma” (pp. 353-450) de su libro *Las Reformas tributarias en España. Teoría, historia y propuestas*. De él proceden las ideas comentadas en estas líneas.

par la finalidad que se persigue con la constancia registral. En segundo lugar, estas normas no penetran en la naturaleza constitutiva del Registro; sólo aluden a sus funciones⁵²¹. Deja bien claro no obstante esta descripción legal que el Registro de la Propiedad es un registro de *cosas inmuebles* como también lo han sido tradicionalmente el Catastro y el Amillaramiento o registro especial.

Hay que estar por tanto para penetrar en la naturaleza del Registro de la Propiedad en los resultados de las reflexiones de la doctrina científica.

El Registro de la Propiedad puede ser visto como oficina, como conjunto de libros registrales y como institución jurídica. Este último punto de vista, el Registro de la Propiedad como institución, es el que tiene más sostenedores: el párrafo uno del artículo uno de la Ley Hipotecaria permite sustentar la noción institucional del Registro de la Propiedad; pero sin embargo, ni de su segundo ni de su tercer párrafo puede reputarse con fundamentación a las “oficinas” y a los “libros” como elementos definidores del Registro de la Propiedad⁵²².

Como institución el Registro de la Propiedad reúne los requisitos exigidos según el clásico estudio de Hauriou, a saber: a) existencia de un conjunto de normas orgánicas; b) carácter inderogable de las referidas normas; c) la adhesión de los particulares a dichas normas. Sobre esta base institucional se han escrito las siguientes definiciones: “Institución jurídica que, destinada a robustecer la seguridad jurídica inmobiliaria, tiene por objeto la registración de las constituciones, transmisiones, modificaciones y extinciones de los derechos reales sobre bienes inmuebles, así como de las resoluciones judiciales relativas a la capacidad de las personas y de los contratos de arrendamiento y de opción” (Ramón María Roca Sastre *Derecho Hipotecario I. Registro de la Propiedad*, p. 17); “El registro adjetivamente es una oficina de carácter público donde se custodian los libros registrales y donde bajo la dirección del Registrador de la Propiedad se extienden los asientos que realizan las demás funciones que el complejo entramado de la organización exige con infraestructura social constituida por la publicidad, los bienes y las fincas, la naturaleza y el Derecho, la seguridad del tráfico jurídico, las incidencias de la publicidad registral en las actividades del Estado y en los órganos de información y asimismo un complejo normativo de la legislación que recibe el nombre de hipotecaria” (José María Chico y Ortiz *Estudios sobre Derecho Hipotecario*, pp. 1966-1967); “Organismo, oficina desti-

⁵²¹ Cf. LUIS DÍEZ PICAZO *Fundamentos de Derecho Civil Patrimonial, Volumen II Las relaciones jurídico-reales. El Registro de la Propiedad. La posesión*, pp. 248-249.

⁵²² Cf. JOSÉ MARÍA CHICO ORTIZ, *Estudios sobre Derecho Hipotecario*, p. 1965. También se adhieren a esta visión institucionalista, entre otros muchos hipotecaristas, Ramón Roca Sastre, Alfonso de Cossio, Luis Díaz Picazo etc.

nada a la constatación de las titularidades inmobiliarias y a su consiguiente publicidad” (José Luis Lacruz Berdejo y Francisco de Asís Sancho Rebullida *Derecho Inmobiliario Registral*, p. 319).

Acabamos de apuntar la naturaleza institucional del registro de la Propiedad. Ahora bien: ¿de qué tipo institucional estamos hablando? No han sido pocos los estudiosos que han postulado su carácter de institución administrativa. Se trataría de un ejemplo escolar de la “Administración Pública del Derecho Privado”. Tal locución ha sido tradicionalmente atribuida a Zanobini, aunque en rigor el eximio administrativista la prohibió. Anteriormente Haenel la había puesto en circulación. Sin embargo sí fue Zanobini quien explicó más plenamente este fenómeno administrativo. “Administración del Derecho Privado” son “todos los actos administrativos por los cuales la autoridad administrativa (y excepcionalmente la judicial) pueden ser llamadas a tomar parte en la formación de actos jurídicos de los particulares”. Ferreira por su parte la define como “zona de actividad administrativa que consiste en la intervención de las autoridades administrativas en la formación de los actos jurídicos privados o en el establecimiento de su plena eficacia”⁵²³.

La Administración Pública del Derecho Privado condensadamente consiste en el ejercicio de funciones públicas. Se trata de una categoría dogmática que abarca supuestos heterogéneos, que sin embargo tienen como común denominador dos notas idiosincrásicas⁵²⁴: a) el *ejercicio privado de una actividad profesional*. En el desarrollo de esta actividad profesional el ejerciente de la misma pone los medio humanos y materiales necesarios para su realización, actuando en nombre propio, no imputándose por tanto su actividad a la Administración; b) el ejercicio de una *función pública*. Ahora bien, ¿qué es una función pública? No es desde luego una noción sencilla de definir, y más aún en nuestros días en que ha acontecido una incontenible expansión de las políticas públicas. Como aproximación puede valernos la siguiente idea: función pública alude a un grupo de funciones que sólo se pueden poner en funcionamiento haciendo uso de potestades que en principio están avvicinadas sólo en la organización administrativa. Y estas funciones están especialmente cualificadas por el bien protegido o perseguido con su empleo. Por esta razón no creemos que se trate, como se suele afirmar, de una especie de terreno equidistante entre las profesiones liberales y las funciones públicas en estricto sentido. Se trata en

⁵²³ Cfr. JOSÉ LUIS LACRUZ BERDEJO “Dictamen sobre la naturaleza de la función registral y la figura del Registrador”, pp. 91 y 92.

⁵²⁴ Cfr. FERNÁNDO SÁINZ MORENO “Ejercicio privado de funciones públicas”, pp. 1780-1781. También JUAN ALFONSO SANTAMARÍA PASTOR *Fundamentos de Derecho Administrativo I*, p. 954.

muchos casos de auténticas funciones públicas que por razones varias no se han ido incardinando plenamente en la estructura administrativa. Ahora bien, no debe pensarse que estamos ante un fenómeno histórico condenado a la extinción; sigue siendo un fenómeno jurídico cuya utilidad para la acción administrativa es indisputable.

En el caso de los Registros de la Propiedad la función pública asignada parece evidente: *la salvaguarda del principio de seguridad jurídica en el tráfico inmobiliario*⁵²⁵.

Este principio se alcanza mediante la *publicidad oficial* de la situación jurídica de los bienes inmuebles. Esta publicidad oficial erige al Registro de la Propiedad en el instrumento en cuya virtud el Estado da a conocer al común de la ciudadanía la situación jurídica de los bienes inmuebles, protegiendo el bien público de la *certidumbre* en virtud del brocardo *nemo in alium plus iura transferre potest quam ipse habet*. Por la axial relevancia de esta cuestión no será inoportuno que reflexionemos con cierto detenimiento sobre el particular.

El examen del principio de seguridad jurídica como uno de los basamentos del Estado de Derecho ya se ha realizado en la primera parte de este estudio. Interesa ahora ver su aplicación al caso particular de las Oficinas Liquidadoras de Registro Hipotecario. Como dependencia del Registro de la Propiedad, la Oficina Liquidatoria es un *órgano de realización de la seguridad jurídica* tanto desde el punto de vista estático como dinámico. Como gobernante de esa dependencia se halla un titular que revestido de una función calificadora revisa la legalidad de los actos jurídicos con repercusión inmobiliaria. Se sigue de ello que el Registrador es *a modo de guardián de la seguridad del instrumento de la seguridad jurídica; por ello, la seguridad es inequívocamente la razón de ser, el centro y el eje de la función del Registrador*⁵²⁶.

Esta realidad ha llevado a que se argumente que el ejercicio de las gestiones tributarias que desempeñan las Oficinas Liquidadoras está empapado de una especial *legitimación jurídica*⁵²⁷. Es fácil de comprender tal afirmación. Los impuestos encomendados a las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario tienen unas señas de identidad que entran de lleno en el universo de la juridicidad. Sus hechos impondibles son antecedente y consecuentemente jurídicos; sobre una realidad jurídica preexistente (un determinado negocio jurídico) dicta la norma tributaria que impera-

525 "Más que de fines ha de hablarse de un solo fin del Registro de la Propiedad, y que es dirigido a proporcionar plena seguridad jurídica en el tráfico inmobiliario (subrayado del autor), cfr. RAMÓN MARÍA ROCA SATRE *Derecho Hipotecario I. Registro de la Propiedad*, p. 18.

526 Cfr. NICOLÁS RICO MORALES "La función del liquidador y el principio de seguridad jurídica", p. 129.

527 Cfr. NICOLÁS RICO MORALES "La función del liquidador y el principio de seguridad jurídica", p. 130.

tivamente debe surgir un ente jurídico, que denomina hecho imponible, y del que brota una relación jurídica. Esta juridicidad fiscalmente preexistente queda nítidamente reflejada en el artículo 13 de la Ley General Tributaria: “Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez”. La reforma de 1995 suprimió la referencia a la dualidad jurídica o económica del hecho imponible. Era natural: porque una vez que el legislador ha acotado ciertas realidades como presupuesto de su mandato, su naturaleza no puede ser más que jurídica. Pues bien, la tarea de subsunción de un supuesto de hecho concreto en el presupuesto normativo es la *calificación*, operación que es antecedida por la interpretación. La redacción del artículo 13 pone cristalinamente de manifiesto que la *calificación se conduce a través de cauces exclusivamente normativos*⁵²⁸ Desde luego tal operación calificadora⁵²⁹ determinará si el negocio constituye o no presupuesto de hecho del tributo, pero no atribuirá en ningún caso valor constitutivo a la voluntad de las partes manifestada en el negocio desde la perspectiva de la fuente del vínculo obligacional privado que es cosa de la voluntad de la Ley⁵³⁰.

Los impuestos que expresivamente se denominaron antaño Impuestos de Derechos Reales han de ser ventilados por liquidadores especializados en Derecho Civil patrimonial y sucesorio. En el caso de las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario esta verdad se acrece porque ocurre que los actos y contratos que deben fiscalmente calificarse son calco de los actos y contratos que deben registralmente calificarse⁵³¹. Dice el artículo 2 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados que “el impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato liquidable, cualquiera que sea la denominación que las partes le hayan dado, prescindiendo de los defectos tanto de forma como intrínsecos, que pudieran afectar a su validez y eficacia”. En

⁵²⁸ Cfr. FERNANDO PÉREZ ROYO y ÁNGEL AGUALLO AVILÉS *Comentarios la reforma de la Ley General Tributaria*, pp. 81-87.

⁵²⁹ Como tal, la calificación jurídica registral es un juicio valorativo con un triple aspecto: a) realiza una actividad de fondo, jurídica y legislativa, dando término a lo ordenado por el artículo 6.3 del Código Civil: “Los actos contrarios a las normas imperativas y a las prohibitivas son nulos de pleno derecho, salvo que en ella se establezca un efecto distinto para el caso de contravención”; b) desempeña una función registral en tanto en cuanto debe encajar la realidad jurídica con la registral; y c) lleva a cabo una misión de carácter formal sobre los libros del registro: revisa y condensa el contenido que debe anotar en el asiento que se realice. Véase JOSÉ MARÍA CHICO y ORTIZ *Calificación jurídica, conceptos básicos y formularios registrales*, pp. 32-33.

⁵³⁰ Cfr. FERNANDO SÁINZ DE BUJANDA *Lecciones de Derecho Financiero* (segunda edición), pp. 184-185.

⁵³¹ “La calificación jurídica -escribe de NICOLÁS RICO MORALES- no puede ser doble: los actos y contratos no tienen más que una naturaleza jurídica, y ésta ha de ser la misma fiscal y civilmente. Y así nuestra función no es doble, sino única: garantizar la seguridad jurídica en las relaciones de Derecho Privado, tanto en las relaciones entre los particulares como de éstos en relación con el Estado”, “La función del liquidador y el Registro de la Propiedad”, p. 135.

parecidos términos se expresa el Reglamento del Impuesto Sucesorio. De añadidura no se permite el acceso al Registro de los documentos que no acrediten el pago o presentación a liquidación del impuestos correspondiente. Y una vez presentado está sujeto a un sistema marginal de afección⁵³².

No obstante, importantes tributaristas han defendido la autonomía del Derecho Fiscal ante el Derecho sustantivo mediante teorías como la teoría de la calificación propia del Derecho Fiscal, la teoría de los hechos propios o la teoría de los actos deducidos.

Ahora bien, que el Registro de la Propiedad desempeñe el ejercicio de privado de funciones públicas ¿es lo mismo que decir que los Registros de la Propiedad *son* Administración Pública? Algunos estudiosos han pensado que sí. En el siglo XIX Romani Puindendolas habló de “la verdad administrativa del registro de la Propiedad”. Más reciente es el siguiente aserto de Campuzano y Horma en sus *Principios Generales de Derecho Inmobiliario y Legislación Hipotecaria* (1941): “Entendemos que el Registro es una institución de carácter administrativo”. Pero sin duda el paladín de esta “administrativización” del Registro de la Propiedad ha sido Jesús González. Este insigne iuspublicista arranca su reflexión explicando las notables diferencias que existen entre el mundo jurisdiccional y el mundo administrativo. El primero es el reino del proceso; mientras que el segundo es el reino del procedimiento: la función administrativa se ordena hacia la realización de las actividades del Estado de acuerdo con las normas vigentes; el Derecho es modo y no fin. Pues bien, como la calificación registral se hace a través de un procedimiento, la función registral es una auténtica función administrativa toda vez que estamos ante la realización concreta por el Estado de una finalidad pública particular: la publicidad inmobiliaria. Este procedimiento de carácter administrativo atendiendo a la clasificación de los procedimientos administrativos es un procedimiento administrativo *ordinario o de gestión*: “Se incluye dentro de aquellos procedimientos a través de los cuales se realiza la función administrativa que tiende a asegurar el orden jurídico, garantizando los derechos privados de los ciudadanos”⁵³³.

Otro experto jurista es también de la opinión de que el Registro es una “institución administrativa”, Luis Díaz Picazo. El Registro de la Propiedad es un miembro más de la Administración del Estado. Es una “dependencia” de la Administración Pública atendida por funcionarios públicos e incardinada orgánicamente en el

532 Cf. JOSÉ MARÍA CHICO ORTIZ *Calificación jurídica, conceptos básicos y formularios registrales*, p. 307.

533 Véase su artículo “Naturaleza del procedimiento registral”. La cita está entresacada de la p. 584.

Ministerio de Justicia a través de la Dirección General de los Registros y el Notariado, concluyendo que “se trata de un organismo administrativo llamado a producir efectos sobre los derechos de los particulares”, aunque le parece discutible que pueda ser considerado como un servicio público⁵³⁴.

Los sostenedores del Registro de la Propiedad como servicio público califican los actos registrales como actos administrativos: el trabajo del Registrador y sus resultados son cuestiones puramente administrativas que emanan de órgano administrativo que desempeña un servicio público. De modo que, dijo Campuzano Horma “toda calificación que hagan los Registradores surte efectos puramente administrativos sin que tenga la autoridad de cosa juzgada a la cual debe subordinarse dicha calificación cuando sobre el valor del título haya de recaído fallo judicial”⁵³⁵. Sin embargo, hay razones de peso para desechar toda equiparación entre el servicio público y el Registro de la Propiedad: a) el servicio público es un fin por si mismo, y no una forma de actividad administrativa, b) incluso si se analizan las prestaciones del Registro de la Propiedad se observará que tienen más en común con la Administración de justicia que con cualquier servicio público típico⁵³⁶.

Concluyendo: el Registro de la Propiedad no es una institución administrativa, sino privada que aunque tenga la encomienda de desempeñar unas determinadas prestaciones de indisimulable carácter público, tal realidad funcional no alcanza al plano sustancial de su naturaleza orgánica privada.

No obstante, la cuestión va a quedar menos nebulosa al adentrarnos en el estudio del estatus del titular del Registro: ¿el Registrador de la Propiedad es funcionario público? Según el artículo 274 de la Ley Hipotecaria, salvo en los casos de la llamada “división personal” cada Registro estará a cargo de un Registrador de la Propiedad con “carácter de funcionario público a todos los efectos legales” (véase también el artículo 536 del Reglamento y cáigase en la cuenta de la fecha de elaboración de estas normas). ¿Es suficiente esta apoyatura normativa para esgrimir la naturaleza funcional del Registrador? En realidad esta disposición bebe en las fuentes de la denominada “posición administrativa del Registrador” que tuvo gran fortaleza en Italia. Allí autores como Pugliati y Rastelo no vieron obstáculo alguno para la consideración del Registrador como funcionario administrativo: los Registradores tienen un puesto en la jerarquía administrativa, ingresan a través de

534 *Fundamentos de Derecho Civil Patrimonial Tomo II. Las relaciones jurídicas reales. El Registro de la Propiedad. La posesión*, p. 250.

535 Citado por JOSÉ MARÍA CHICO ORTIZ. *Calificación jurídica, conceptos básicos y formularios registrales*, p. 49.

536 Cfr. JOSÉ LUIS LACRUZ BERDEJO “Dictamen sobre la naturaleza de la función registral y la figura del registrador”, p. 103.

un procedimiento de selección pública, y están sujetos a unas sanciones disciplinarias como cualquier empleado público. En España convencido cultor de estas posición administrativa del Registrador fue José Antonio García Trevijano-Fos. El Registrador es un funcionario público porque fundándonos en la definición del funcionario público como “toda persona física unida a la organización pública por una relación unilateral de Derecho Público con carácter voluntario” se dan en él las dos notas vertebradoras: a) estar incurso en una relación de Derecho Público con una organización pública y b) ser dicha relación una relación voluntaria. La calificación que ya no conviene al Registrador es la de funcionario de carrera básicamente porque no percibe sus retribuciones de los Presupuestos Generales del Estado. Pero esta calificación es una subespecie del género funcionario público⁵³⁷.

Pero en la propia Italia hubo autores que no compartieron tal punto de vista, pudiéndose apuntar a Zanobini, quien como ya hemos visto habló de un ejercicio privado de funciones públicas en donde sucedía un fenómeno de delegación de funciones, y “el ejercicio de la función pública no atribuye necesariamente la condición de funcionario”, porque los particulares que ejerciten en nombre propio funciones públicas no son órganos del Estado “son medios indirectos a través de los cuales el Estado consigue sus fines”.

Desde esta óptica el Registrador es más propiamente un *profesional vinculado*. De hecho durante el siglo XIX en Italia era corriente conceptuar al conservador de hipotecas como profesional que ejercía funciones públicas. Bonis ya en el siglo XX explicó que el conservador frente al Estado tenía una constitución administrativa, ordenada; mientras que frente a los ciudadanos operaba a través de un contrato de naturaleza civil. Se trata de una doctrina mixta en donde se entreveran condiciones propias de funcionarios y de particulares encargados de ciertas funciones públicas (D’Orazi, Pescatore etc.).

Esta mescolanza de condiciones y funciones que recaen sobre la figura del Registrador hace que convenir sobre su estatus profesional sea cuestión extraordinariamente vidriosa, al punto que el Colegio Nacional de Registradores de la Propiedad formuló una consulta a un sabio del Derecho Hipotecario, José Luis Lacruz Berdejo, acerca de si el concepto de funcionario administrativo es aplicable o no al Registrador de la Propiedad.

⁵³⁷ Cfr. JOSÉ ANTONIO GARCÍA TREVIJANO FOS *Tratado de Derecho Administrativo Tomo III, volumen I*, pp. 412-418.

El Derecho positivo no sobresale precisamente por su claridad conceptual. La norma que define al funcionario es el artículo 1 del Decreto 315/1964 de 7 de febrero de Funcionarios Civiles del Estado: *los funcionarios de la Administración Pública son las personas incorporadas a la misma por una relación de servicios profesionales y retribuidos, regulada por el Derecho Administrativo*. En su artículo 2 c) excluye de su ámbito de vigencia “los funcionarios que no perciban sueldos o asignaciones con cargo a las consignaciones de personal de los Presupuestos Generales del Estado” ya que no tienen la consideración de funcionarios de carrera. La teoría de García Trevijano que acabamos de exponer encaja con esta regulación.

El régimen jurídico establecido en la legislación hipotecaria tampoco resulta inequívoco. Sabemos que el artículo 274 de la Ley Hipotecaria y 536 del Reglamento afilia al Registrador entre los funcionarios públicos. Y es cierto que muchos aspectos de su estatus profesional son paladinamente predicables de los funcionarios. Así: el ingreso por oposición (277 Ley Hipotecaria); su nombramiento y régimen de incompatibilidades (artículo 278 Ley Hipotecaria); su inamovilidad (artículo 289 del Reglamento Hipotecario); el sistema de concursos para cubrir las vacantes, cuyo acuerdo resolutorio es impugnabile en vía contencioso-administrativa; si dependencia orgánica y funcional de la Dirección General del Registro y el Notariado; su consideración de funcionario público a efectos penales; sus seculares atribuciones liquidatorias de ciertos impuestos⁵³⁸.

Ahora bien, al lado de estas determinaciones de su estatus encontramos otras que lo expelen del cuerpo de los empleados públicos. La principal, sin duda, que no reciben sus retribuciones de la Administración, sino que cobran según unos aranceles a los ciudadanos. También han de constituir fianza al iniciar su andadura profesional. Los medios materiales y humanos que exigen el ejercicio de la profesión registral son patrimonio privado del Registrador con la única excepción de los libros registrales, que son propiedad del Estado (artículo 249 Ley Hipotecaria). Asimismo los Registradores se agrupan forzosamente en un colegio profesional de naturaleza profesional, hecho que no ocurre con los funcionarios⁵³⁹.

Siendo un poco observadores nos percatemos de que los aspectos de raigambre funcional son fundamentalmente de naturaleza formal, mientras que los aspectos propios del profesional privado son eminentemente sustanciales (sobre todo, lo repetimos, por el hecho de recibir sus honorarios de manos de los ciudadanos particula-

⁵³⁸ Cfr. JOSÉ MENÉNDEZ HERNÁNDEZ *El nuevo Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Comentarios a la Ley 29/1987 de 12 de diciembre*, “Los Registradores de la Propiedad en cuanto liquidadores del Impuesto, son funcionarios de Hacienda”, p. 526.

⁵³⁹ Cfr. JOSÉ LUIS LACRUZ BERDEJO “Dictamen sobre la naturaleza de la función registral y la figura del Registrador”, pp. 160-167.

res). Y al igual que se es o casado o soltero, y no ambas cosas a la vez, el Registrador tampoco puede simultáneamente ser funcionario y profesional privado. Hemos de decantarnos por su estatus de profesional privado con todas las matizaciones adjetivas que se quieran (así algún autor habla de *profesionales oficiales*⁵⁴⁰), pero que no afectan a la sustancia de su condición. Un versado hipotecarista también ha llegado a esta conclusión: “Estimo que somos funcionarios por razones *vegetativas* y de *encuadre* en un Ministerio del cual dependemos, pero no creo que pueda pasar de ahí la cosa, pues al otorgarnos por delegación del Estado el poder de calificar y adscribirnos a la categoría de juristas, se nos concede la suficiente autonomía para que nuestra actuación esté bajo nuestra exclusiva responsabilidad. Recibimos poderes del Estado, pero actuamos en nombre propio. Que prestemos un servicio público (...) no quiere decir que seamos *servicio público*”⁵⁴¹.

51. Sobre la naturaleza de la mediación colaborativa de las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario

Acabamos de explicar por qué ni los Registros de la Propiedad son Administración Pública ni los Registradores funcionarios. Consiguientemente la mediación de las Oficinas Liquidatorias de Distrito Hipotecario no pueden encuadrarse dentro de las relaciones interadministrativas⁵⁴².

Pero además, el régimen secular del que ya hemos hecho crónica inició una nueva época a partir de la entrada en vigor de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (uno de enero de 1988). Su artículo 34 elimina la titularidad de las Oficinas Liquidatorias de Distrito Hipotecario sobre las liquidación del Impuesto⁵⁴³. La normativa del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos

⁵⁴⁰ Cfr. JOSÉ RAMÓN PARADA VÁZQUEZ *Derecho Administrativo. Organización y empleo público*, p. 315.

⁵⁴¹ Cfr. JOSÉ MARÍA CHICO ORTIZ *Teoría, práctica y fórmula de la calificación registral*, p. 54. También llega la misma conclusión JOSÉ LUIS LACRUZ BERDEJO en su “Dictamen sobre la naturaleza de la función registral y la figura del Registrador”: “El concepto de funcionario público administrativo no es aplicable a la figura del Registrador” p. 180. Igualmente ARTURO GÓMEZ RIVAS en su *Curso de la relación de servicios de los Funcionarios Públicos* excluye de la condición funcional a “los profesionales que en el ejercicio de sus funciones están sometidos arancel”, p. 26.

⁵⁴² No podemos por ello compartir el parecer de JUAN RAMALLO MASSANET “Las relaciones interadministrativas en la aplicación de los tributos”, p. 183.

⁵⁴³ Esta modificación se empezó a gestar en la Disposición Adicional sexta de la Ley 10/1985 de 26 de abril de modificación parcial de la Ley General Tributaria desarrollada en el R.D 850/1985 de 5 de junio y R.D. 1150/1986 de 11 de abril; sin embargo, las oficinas liquidadoras continuaron ejerciendo sus funciones. Con el artículo 34 de la Ley y el desarrollo parcial del R.D. 422/1988 se pone fin al proceso de cambio competencial al desapoderarse a las Oficinas Liquidadoras como órganos de gestión y liquidación. Aunque el asunto no era tan simple, ya que si una Comunidad Autónoma tenía ya encomendada por delegación del Estado la gestión del Impuesto, y en el ejercicio de sus competencias había asignado determinadas funciones a las Oficinas Liquidatorias, tal asignación no debía quedar afectada por la Ley y el Decreto. Tal fue una interpretación del R.D. 422/1988: en ningún caso existió incompetencia de dichas oficinas. Pero según otra interpretación, el artículo 34 de la Ley al aludir a oficinas de las Comunidades Autónomas con análogas funciones a las Delegaciones y Administraciones de Hacienda excluía a las Oficinas Liquidadoras de tal “analogía”

Jurídicos Documentados recogió este nuevo estado de cosas en la Disposición Adicional Octava de la Ley 29/1991 de 16 de diciembre de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas, quedando más tarde reflejado en el artículo 56 del R.D. Legislativo 1/993 de 24 de septiembre.

La Ley 21/2001 ha dado una nueva redacción a los artículos 34 y 56 de las respectivas normas reguladoras de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Artículo 34.1 de la Ley 29/1987: “La competencia para la gestión y liquidación del impuesto corresponderá a las Delegaciones de Hacienda y administraciones de Hacienda, o en su caso a las oficinas con análogas funciones de las Comunidades Autónomas que tengan cedida la gestión del tributo”. Artículo 56.1 del R.D.L. 1/1993: “La competencia para la gestión y liquidación del impuesto corresponderá a las Delegaciones y Administraciones de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, y en su caso, a las oficinas con análogas funciones de las Comunidades Autónomas que tengan cedida la gestión del tributo”.

Una vez analizados estos presupuestos, ya podemos intentar dar razón de la naturaleza de la intervención tributaria de los Registros de la Propiedad. Arrancamos del hecho fundamental de que nos encontramos ante una mediación colaborativa o cooperativa. Como tal es *voluntaria* y excluye *per se* la figura de la gestión forzosa (también conocida como “préstamos de órganos” en Alemania o “avvalersi” en Italia). Ahora bien: esta voluntariedad está adherida a una limitación basilar: la *irrenunciabilidad* de la titularidad de las competencias (artículo 12 Ley 30/1992 de 28 de noviembre).

(Disposición Transitoria Primera). Por tanto, desde la entrada en vigor de la Ley 29/1987 (1 de enero de 1988) y hasta la asignación de funciones de gestión por las Comunidades Autónomas a partir de la entrada en vigor del Decreto 422/1988 (5 de mayo de 1988), las Oficinas Liquidadoras que habían recibido con anterioridad funciones gestoras por las Comunidades Autónomas habrían estado durante tal lapso incurso en una incompetencia sobrevenida. Sería por ejemplo el caso de Andalucía en donde el Decreto 316/1987 23 de diciembre asignó tales funciones a los Registradores de los distintos Registros Hipotecarios. LUIS MATEO RODRIGUEZ expresa la opinión de que en estos casos no han estado realmente las actuaciones liquidatorias de los Registros viciadas de incompetencia; cfr. “Gestión y pago del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones” en la obra *La fiscalidad de las Sucesiones y Donaciones*, pp. 256-258.

Estas novedades gestoras recibieron algunas críticas. Un ejemplo puede consultarse en la obra de JOSÉ MENÉNDEZ HERNÁNDEZ *El nuevo Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Comentarios a la Ley 29/1987 de 18 de diciembre*. En síntesis apunta las siete siguientes: 1. la violación del principio de jerarquía normativa; 2. falta de capacitación técnica de las nuevas oficinas liquidatorias; 3. pervivencia quinquenal de unos funcionarios que han quedado desprovistos de atribuciones calificatorias; 4. el inevitable aumento del gasto burocrático; 5. el acercamiento de la Administración a los interesados; 6. la transferencia de la gestión burocrática a las diferentes Comunidades Autónomas puede originar una desigualdad liquidatoria entre ellas; 7. previsible elusión de los pagos impositivos; y 8. el régimen de autoliquidación, pp. 513-528.

En contraste con la cooperación que sólo cabe en supuestos tasados “ex lege” ya que afecta a la titularidad de las competencias, la colaboración es siempre posible, siendo irrelevante que esté o no prevenida normativamente porque en toda organización late implícitamente un *principio general de colaboración*, “que no es menester justificar en preceptos concretos” (STC 12/1984 FJ 4). Hay muchas clases distintas de colaboración⁵⁴⁴.

El caso que nos ocupa nos emplaza ante la colaboración para el ejercicio de competencias entre distintos órganos sin afectar a la titularidad de la misma: una entidad realiza actividades incardinadas en el título competencial de otra, pero sin que brote ningún tipo de titularidad secundaria o derivada. Es decir, sencillamente *no ejerce esa competencia, sino que sirve a la misma*. Se da, pues, un fenómeno de mediación⁵⁴⁵.

¿Cómo se instrumenta jurídicamente tal fenómeno de mediación? Por las ideas ya apuntadas parece incuestionable que el instituto de la delegación en sentido propio no es válido. La delegación en sentido propio o desconcentración quiere decir⁵⁴⁶ un traslado del ejercicio de competencias según la cual el sujeto receptor de la desconcentración ejerce la competencia desconcentrada en nombre propio y bajo su responsabilidad. Al ocasionar un cambio en el orden objetivo de las competencias es necesario que se asiente en una base normativa. Por lo demás, la relación jurídica de la delegación sólo considera admisible la tutela material o de oportunidad.

Desechada la figura de la delegación en sentido propio o desconcentración, el instituto de la encomienda de gestión sí parece ofrecer algunos rasgos que encajan en la mediación colaborativa que estamos examinando. La encomienda de gestión tiene por objeto la realización de actividades de carácter material, técnico o de servicios, que es el mismo objeto de la mediación colaborativa que nos ocupa. También la encomienda de gestión no supone alteración de la titularidad de la competencia, esto es, el órgano encomendado realiza su actividad en nombre y por cuenta del encomendante (artículos 15.1 y 2 Ley 30/1992 de 28 de noviembre). Pero hasta aquí llegan las semejanzas. De hecho en lo que se refiere al objeto, el apartado 5 del artículo 15 es definitivo: las actividades enumeradas realizadas por personas físicas

⁵⁴⁴ Cfr. ÁNGEL MENÉNDEZ REXACH, “La cooperación ¿un concepto jurídico?” ha apuntado hasta cinco tipos distintos de relaciones de colaboración p. 48.

⁵⁴⁵ Cfr. LUIS MORELL OCAÑA “Una teoría de la cooperación”, pp. 52-53.

⁵⁴⁶ Cfr. ALFREDO GALLEGO ANABITARTE *Lecciones de Derecho Administrativo. Concepto y principios fundamentales del Derecho de Organización*, p. 106. La distinción entre delegación de competencias y mandato o mera delegación para el ejercicio se debe a Heinrich Triepel (1942). Recuerda la diferenciación entre representación (apoderamiento) y mandato de la doctrina de Laband, y que es hoy noción asumida por todos los derechos europeos.

o jurídicas sujetas al Derecho Privado quedan fuera del ámbito de aplicación de la encomienda de gestión. Aún más: no puede encomendarse a personas físicas o jurídicas sujetas al Derecho privado actividades que hagan de realizarse con sujeción al Derecho Administrativo, disposición ésta que confirma lo ya anunciado en el número uno del artículo: la encomienda ha de tener como encomendatario a “otros órganos o Entidades de la misma o de distinta Administración”. Es decir, estamos en presencia de una especie de concesión de servicios entre personas jurídicas públicas. De aquí asimismo surge el carácter pactado o contractual de esta forma de gestión que, consiguientemente se formalizará mediante la firma del oportuno convenio (artículo 15.4)⁵⁴⁷. Finalmente, es dudosa la consideración de la encomienda de gestión como técnica de colaboración específica; ilustrativamente su regulación no se encuentra en el Título I de la Ley 30/1992, “De las Administraciones Públicas y sus relaciones”, sino en el II, “De los órganos de las Administraciones Públicas”⁵⁴⁸.

¿Qué opción institucional nos queda? La del mandato jurídico-público. El mandatario como actúa *nomine alieno* no ejerce ninguna competencia propia; no es por tanto una delegación en sentido propio, y consiguientemente no supone cambio alguno en el orden objetivo de competencias. Mandato es “relación por la cual una persona se obliga a prestar algún servicio o hacer alguna cosa por cuenta o encargo de otra” (artículo 1709 Código Civil). Es decir, hay un traslado del ejercicio de la competencia según la cual el órgano trasladante no pierde la competencia trasladada, que continúa siendo “propia” de dicho órgano. Se trata de un negocio jurídico instrumentado en un denominado “convenio”, que aunque en principio no tiene carácter normativo, al modificar el orden para el ejercicio de la competencia asume asimismo un incuestionable carácter normativo⁵⁴⁹.

Frente a la desconcentración la nota característica del mandato jurídico público radica en que la competencia cuyo ejercicio se traslada queda sujeta a una *tutela orgánica* bajo el nombre y la responsabilidad de la Administración mandante⁵⁵⁰. El artículo 1.2 del Decreto 106/1999 de 4 de mayo por el que se determinan competencias en materia de gestión y liquidación de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre Sucesiones y Donaciones por

⁵⁴⁷ Cfr. FERNANDO GARRIDO FALLA y JOSÉ MARÍA FERNÁNDEZ PASTRANA *Régimen jurídico y procedimiento de las Administraciones Públicas. Un estudio de la Ley 30/1992 y 4/1999*, p. 97.

⁵⁴⁸ Cfr. ADOLFO HERNÁNDEZ LAFUENTE “Técnicas y fórmulas de cooperación en el Estado Autonomo” en *El funcionamiento del Estado Autonomo* (segunda edición), p. 612.

⁵⁴⁹ Cfr. ALFREDO GALLEGOS ANABITARTE *Lecciones de Derecho Administrativo I. Concepto y principios del Derecho de organización*, p. 108.

⁵⁵⁰ Cfr. ALFREDO GALLEGOS ANABITARTE *Lecciones de Derecho Administrativo I. Concepto y principios del Derecho de organización*, p. 63.

las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario dispone que los Registradores de la Propiedad al frente de las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario ejercerán las funciones asignadas “con sujeción a los criterios, directrices y control de la Dirección General de Tributos e Inspección Tributaria, de la Dirección General de Tesorería y Política Financiera y de la Intervención General, sin perjuicio del seguimiento y control que corresponden a las Delegaciones Provinciales de la Consejería de Economía y Hacienda y de las competencias específicas de otros órganos de las mismas”.

52. La ordenación de la actividad tributaria de las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario

El *régimen jurídico* de esta actividad tributaria está compuesto por: a) la legislación aplicable en cada momento; b) el Decreto 106/1999 de 4 de mayo por el que se determinan competencias en materia de gestión y liquidación de los impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre Sucesiones y Donaciones; c) el Convenio suscrito entre la Consejería de Economía y Hacienda y los Registradores de la Propiedad de 26 de julio de 1999 para establecer las condiciones en que las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario han de desempeñar las funciones atribuidas. El convenio entró en vigor el 20 de octubre de 1999. Su vencimiento está fijado para el 31 de diciembre de 2007. Ahora bien, llegada dicha fecha de vencimiento sin que se haya aprobado nuevo convenio sustitutivo, se entenderá prorrogado tácitamente prorrogado por períodos anuales sucesivos, salvo renuncia expresa de cualquiera de las partes con una antelación mínima de seis meses. El convenio ha sido revisado en materia de indemnizaciones y compensaciones en la Resolución de 10 de enero de 2003 (con efectos desde el 1 de enero) de la Dirección General de Tributos e Inspección Tributaria por la que se da publicidad de la Addenda al convenio de julio de 1999. Trae causa tal modificación de las novedades normativas aprobadas en los R.D. 206/2002 y 207/2002 que regulan los ingresos de las deudas tributarias a través de entidad colaboradora, con la consecuencia que se origina una incompatibilidad con el procedimiento hasta ahora vigente de percepción de honorarios a través de retención en origen; d) Las instrucciones que dicte la Dirección General de Tributos e Inspección Tributaria.

Las Oficinas liquidadoras han de contar con dependencias propias independientes de las del Registro y estarán instaladas en locales con suficiente espacio y debidamente acondicionados. Han de disponer de los liquidadores y demás personal necesario para su recto funcionamiento. Sobre este punto el convenio muestra especial atención al punto que en las periódicas Actas de Visita de Inspección se ha de indicar el número de personas y las altas y bajas laborales producidas en cada ejercicio.

Los gastos generales y los de material y personal de cada Oficina Liquidadora son satisfechos por los Registradores.

Las *funciones* encomendadas son (cláusula tercera):

1.º Recepción de documentos y declaraciones y de sus correspondientes copias.

2.º Información al público sobre la gestión completa de los impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre Sucesiones y Donaciones.

3.º Revisión de todos los documentos y autoliquidaciones presentados, así como la tramitación de los expedientes derivados de la comprobación de valor de los bienes y derechos, incluida la tasación pericial contradictoria y la práctica de las correspondientes liquidaciones complementarias.

4.º Resolución de los recursos de reposición interpuestos contra sus propios actos, así como propuesta de resolución de los expedientes de solicitud de devolución de ingresos indebidos, sin perjuicio de su envío a la Delegación Provincial para su fiscalización y posterior acuerdo de resolución y ordenación de pago.

5.º Remisión, acompañadas de sus correspondientes informes para su tramitación por la respectiva Delegación Provincial, de las solicitudes de fraccionamiento o aplazamiento de pagos y de las solicitudes de reembolso del coste de avales y otras garantías.

6.º Notificación de los actos administrativos que realicen en el ejercicio de sus funciones. Las publicaciones que procedan en Boletines Oficiales se realizarán a través de la Delegación Provincial correspondiente.

7.º La tramitación de los expedientes sancionadores, en los términos que establezca la legislación aplicable y de acuerdo con los criterios que emanen de la Dirección General de Tributos e Inspección Tributaria.

8.º Las de recaudación derivadas de los actos de gestión y liquidación.

9.º Cualquier otra que se determine en la Comisión de Seguimiento.

Los órganos de la Administración tributaria de la Junta de Andalucía tienen las siguientes competencias exclusivas (cláusula cuarta):

1.º La inspección de los hechos imponibles.

2.º La tramitación de los procedimientos especiales regulados en los Títulos VI del R.D. 828/1995 de 29 de mayo y III (excepto los artículos 92 y 93) del R.D. 1629/1991 de 8 de noviembre.

3.º La coordinación, supervisión e inspección de la gestión realizada por las Oficinas Liquidadoras.

4.º La tramitación y resolución de los conflictos de competencia que se susciten entre las Oficinas Liquidadoras y entre éstas y las Delegaciones Provinciales.

5.º Por último, corresponde a la Administración tributaria de la Junta de Andalucía todas las funciones atinentes a la gestión de los tributos encomendados que no figuren en la cláusula tercera como competencia de las Oficinas Liquidadoras.

Punto fundamental en la ordenación de la gestión tributaria de las Oficinas Liquidadoras es el relativo a las *compensaciones* que han de recibirse por dicha gestión (cláusulas séptima y octava del convenio). Los liquidadores de distrito hipotecario percibirán por el concepto de compensación por los gastos inherentes a la gestión de los impuestos encomendados el 5% de las cantidades que recauden por todos los conceptos, bien procedan de autoliquidaciones o de liquidaciones complementarias. No obstante, en el caso de las autoliquidaciones, a partir de 7.000.000 euros el porcentaje de compensación será del 3%, y a partir de los 14.000.000 de euros el 1%. Estas compensaciones previstas serán alteradas en el supuesto de que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones sufriera una modificación sustancial en su régimen jurídico que conllevara una pérdida de recaudación sustantiva a juicio de la Comisión de Seguimiento.

Una vez transcurridos un año desde la entrada en vigor de esta regulación, se establece que la Comisión de Seguimiento podrá revisar el método empleado para el cálculo del importe de las compensaciones con el fin de garantizar el equilibrio en el sistema de retribución.

No se abonarán compensaciones por la recaudación de las cantidades que se efectúe en vía ejecutiva por órganos ajenos a las Oficinas Liquidadoras. Igualmente, no habrá lugar a la restitución de las compensaciones por deudas objeto de devolución de ingresos indebidos.

Se establece una compensación mínima anual fijada en 14.000 euros anuales para el conjunto de los titulares de una Oficina. En caso de alcanzarse dicha suma al final del ejercicio, el Liquidador propondrá al órgano correspondiente de la Consejería el complemento que proceda.

Estas compensaciones se consideran netas. Por tanto, el IVA debido por los Registradores será repercutido por éstos en cada factura, y deberá ser soportado por la Administración de la Comunidad Autónoma.

La percepción de las compensaciones se lleva a cabo mediante libramientos en firme con periodicidad mensual, previa fiscalización, como es natural, por los procedimientos de gestión del gasto público de general aplicación. Está previsto un sistema de anticipos a cuenta tan pronto como el “SUR” sea plenamente operativo en las Oficinas Liquidadoras.

A fin de salvaguardar los términos de las cláusulas del convenio y facilitar, su aplicación pacífica mediante el seguimiento y evaluación de la gestión de las Oficinas Liquidadoras, el conocimiento de los informes sobre control de la gestión de dichas oficinas, la interpretación del convenio, la elaboración e informe, cuando se estime conveniente, de cuantas normas requiera su desarrollo y cumplimiento o tengan relación con la gestión de los dos impuestos incluidos en el ámbito de aplicación del convenio, y la constitución de mesas de trabajo con el objeto de analizar y estudiar aspectos particulares relacionados con la gestión de los impuestos cedidos y con aquellas funciones de gestión tributaria que pudieran desempeñar las Oficinas Liquidadoras, se crea una *Comisión de Seguimiento* (cláusula undécima). Además, corresponde a la Comisión de Seguimiento una particular vigilancia del correcto funcionamiento del sistema de pagos y la apreciación de una posible disminución sustancial de la recaudación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Está integrada por cuatro miembros representantes de la Consejería de Economía y Hacienda y otros cuatro en representación de las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario. El voto de estos ocho miembros tiene igual valor (no se distigue por tanto según la procedencia). El Presidente es la Ilma Sra Directora General de Tributos e Inspección Tributaria. El Secretario es un funcionario de la Consejería de Economía y Hacienda que tendrá voz pero no voto.

Su régimen de funcionamiento se remite a las normas contenidas en el Capítulo II del Título II de la Ley 30/1992 de 26 de noviembre de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. Se reunirá a instancia de cualquiera de sus miembros, y en todo caso, semestralmente.

El artículo 2 del Decreto 106/1999 de 4 de mayo instauró las denominadas *Oficinas Coordinadoras*. De ámbito provincial agrupa a todos los Distritos Hipotecarios ubicados en dicho territorio. Es responsabilidad de los Registradores su establecimiento y organización. Los gastos materiales y personales que supone su creación corre a cargo de los Registradores (cláusula sexta y décima del convenio). Las funciones que se atribuyen a este órgano son: a) actuar en el ámbito provincial correspondiente como órgano permanente de relación entre los servicios centrales y las unidades administrativas de las Delegación Provincial de la Consejería de Economía y Hacienda y las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario; b) pres-

tar en su ámbito propio la coordinación y asistencia que las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario precisen sobre su actividad gestora y liquidatoria y c) última, pero quizá la más importante, la comprobación de valores de inmuebles tanto rústicos como urbanos, relativos claro está a expedientes de las Oficinas Liquidadoras de la provincia, por técnicos con la titulación adecuada, y siguiendo los criterios establecidos por la Dirección General de Tributos e Inspección Tributaria (cláusula décima del convenio).

El régimen jurídico que estamos exponiendo prevé como norma de cierre el régimen de *responsabilidades* por comisión de algunas de las infracciones tipificadas en el R.D. 331/1986 de 10 de enero, Reglamento de Régimen Disciplinario de los Funcionarios Públicos de la Administración del Estado. La Dirección General de Tributos e Inspección Tributaria, como primer paso lo pondrá en conocimiento de los representantes de los Registradores en la Comisión de Seguimiento, para que se puedan adoptar las medidas oportunas y que éstos lo trasladen, si fuere el caso, al Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España a fin de que éste, mediante el acuerdo de iniciación de expediente disciplinario, pueda ejercitar las facultades inspectoras y disciplinarias que le son propias en aras del cumplimiento satisfactorio de la gestión encomendada. No obstante, si persistieran las irregularidades en el funcionamiento de la Oficina, la Consejera de Economía y Hacienda oída la Comisión de Seguimiento y a propuesta de la Directora General de Tributos e Inspección Tributaria, podrá ordenar la suspensión de la encomienda del Registrador titular, siendo asumidas las funciones gestoras y liquidatorias por otro Registrador de la Propiedad designado por la Directora General de Tributos e Inspección Tributaria a propuesta de los miembros de la Comisión de Seguimiento en representación de los Registradores.

Asimismo lo dispuesto en los artículos 98 y 102 de la Ley General de Hacienda de la Junta de Andalucía sobre responsabilidades económicas por irregularidades en el servicio es plenamente aplicable a los Registradores de la Propiedad en el ejercicio de sus funciones tributarias.

53. La dimensión cartográfica del Registro de la Propiedad: las demarcaciones hipotecarias

F. Heck de modo asaz ilustrativo explicó que el Registro de la Propiedad es como un atlas jurídico integrado por diversos tomos. Por ello, se divide geográficamente en circunscripciones territoriales, y las inscripciones registrales están centralizadas localmente merced al principio del folio real.

La legislación española desde la Ley Hipotecaria de 1861 estatuyó (a diferencia de otros sistemas como el de oficina única de Australia) un sistema territorial hipote-

cario con pluralidad de oficinas. La Exposición de Motivos de la Ley Hipotecaria de 1861 afirmó que “lo que principalmente debe tenerse en cuenta es dar facilidad a los que hayan de hacer las inscripciones. Alejar los Registros de los que han de acudir a ellos equivale, frecuentemente, y con especialidad cuando es corto el valor de las fincas, a hacerlos inaccesibles”. Este sistema de Registro múltiple tiene claras ventajas: la inmediatez con los interesados; la posibilidad de una calificación plena; el ejercicio del *nobile officium* de que habló Jerónimo González corrigiendo posibles imperfecciones del registro catastral y los obstáculos de la propiedad muy dividida; la evitación de excesivas cargas de trabajo y los inconvenientes del *numerus apertus* en la configuración de los Derechos Reales; paliar las desventajas que para el tracto de los asientos supone la voluntariedad de su inscripción con el estímulo de la inmediatez física de la oficina registral⁵⁵¹. En su virtud se ordenó el establecimiento de un Registro en todos los pueblos cabezas de partido judicial (ex artículo 1).

El vigente régimen jurídico en el artículo 1 del Reglamento Hipotecario de 14 de febrero de 1947 según la redacción dada por el R.D. 3215/1982 de 12 de noviembre se acomodó a la realidad de unas demarcaciones ya existentes (la anterior redacción del artículo 1 decía: “La circunscripción territorial, capitalidad y denominación de los Registros de la Propiedad se acomodarán siempre que sea posible y no se oponga a ello el interés público a la de los respectivos Juzgados de Primera Instancia”), estableciendo que “Los Registros de la Propiedad tendrán la circunscripción territorial, capitalidad y denominación actuales, las cuales podrán modificarse cuando el interés público lo aconseje, de acuerdo con lo establecido en la Ley y el Reglamento”.

Por circunscripción territorial o demarcación puede entenderse la circunscripción “que determina la competencia de la oficina registral: cada Registro debe tener una circunscripción territorial determinada con carácter exclusivo y excluyente en cuya virtud solamente pueden inscribirse en el mismo los bienes o derechos que estén situados dentro de dicha circunscripción”⁵⁵². La creación, división y alteración de capitalidad está regulada en el artículo 275 de la Ley Hipotecaria y 482 y siguientes del Reglamento.

Una cuestión sumamente importante a la hora del establecimiento de las demarcaciones judiciales es el de la *participación de las Comunidades Autónomas*. El artículo 53.1 de Estatuto dice que “La Comunidad Autónoma participará en la fijación de

⁵⁵¹ Cfr. IGNACIO MARTÍNEZ DE BEDOYA y FERNANDO MUÑOZ CEBRIÁN “La mecanización del Registro”, pp. 11 y 12.

⁵⁵² Cfr. JOSÉ MARIA CHICO ORTIZ *Estudios sobre Derecho Hipotecario II*, p. 1.969.

las demarcaciones correspondientes en (...) los Registros de la Propiedad y Mercantiles radicados en su territorio”. Sobre el particular debe traerse a colación la STC 97/1989 de 30 de mayo sobre el conflicto de competencias promovido por la Generalidad de Cataluña contra los artículos 1 y 3 del R.D. 1141/1984 por el que se modificaba la demarcación registral. La Generalidad en síntesis, alegaba que se trata de una competencia no reservada en exclusiva al Estado, pues al tener reconocido las Comunidades Autónomas el derecho a participar en tal actuación, no podía el Gobierno fijar unilateralmente las demarcaciones registrales, invadiendo competencias de la Comunidad Autónoma de Cataluña, basándose en el artículo 149.3 de la Constitución. Sin embargo, el Alto Tribunal en su FJ 2 razona que “ (...) el título competencial aplicable viene claramente determinado por el artículo 149.1.8 de la Constitución que atribuye competencia exclusiva al estado para la ordenación de los registros e instrumentos públicos y ha de ser en ella en la que ha de ampararse (...) para determinar la demarcación registral, como aspecto específico de esa facultad genérica de ordenación de los registros, incluyéndose dentro de ella el dictar normas legales y reglamentarias en la materia”. En su FJ 3 continúa argumentando que “la competencia estatal exclusiva en materia de demarcación registral (...) quedaría vacía de contenido si no pudiera afectar, en ejercicio de aquella competencia, aspecto tan sustancial como la determinación de su ubicación y ámbito territorial (...). La determinación de este título competencial armoniza perfectamente con la facultad reconocida a la Generalidad de Cataluña por el artículo 24.2 de su Estatuto de Autonomía en cuanto a la participación en la fijación de la demarcación registral, pues ambas facultades, estatal y autonómica, no son antagónicas sino complementarias”. Queda así confirmada la preeminencia estatal en la materia.

La planta territorial vigente de las demarcaciones hipotecarias arranca del R.D. 1141/1984 de 23 de mayo, revisada en el R.D. 1814/1993 de 18 de octubre y el R.D. 398/2000 de 24 de marzo. Este último R.D. indica en su Disposición Final segunda que la demarcación registral se revisará en su totalidad transcurridos diez años desde esta última actualización. Aunque prevé que puedan realizarse revisiones parciales transcurridos solamente cinco años cuando las necesidades del servicio lo exijan conforme al párrafo 1º del artículo 275 de la Ley Hipotecaria.

Para el caso de la Comunidad de Andalucía el panorama de las demarcaciones hipotecarias relacionadas con las funciones liquidatorias se encuentra detallado en el Decreto 106/1999 de 4 de mayo, modificado en el Decreto 429/2000 de 14 de noviembre. El desglose es el que sigue:

PROVINCIA DE ALMERÍA

O.L. BERJA: Berja, Adra

O.L. EL EJIDO: El Ejido, Dalías.

O.L. CANJÁYAR: Canjáyar, Alcolea, Alhama de Almería, Alicún, Almócita, Bayarcal, Beires, Bentarique, Fondón, Huécija, Illar, Instinción, Láujar de Andarax, Ohanes, Padules, Paterna del Río, Rágol, Terque.

O.L. CUEVAS DE ALMANZORA: Cuevas de Almanzora, Pulpí.

O.L. GÉRGAL: Gérgal, Abla, Abrucena, Alboloduy, Alhabia, Alsodux, Castro de Filabres, Fiñana, Nacimiento, Olula de Castro, Santa Cruz de Marchena, Tabernas, Tres Villas (Las), Velefique.

O.L. HUÉRCAL-OVERA: Huércal-Overa, Albbox, Arboleas, Cantoria, Zurgena.

O.L. PURCHENA: Purchena, Albánchez, Alcóntar, Armuña de Almanzora, Bacares, Bayarque, Chercos, Cóbdar, Fines, Laroya, Lijar, Lúcar, Macael, Olula del Río, Oriá, Partalao, Serón, Sierro, Somontín, Sufli, Tíjola y Urrácal.

O.L. VÉLEZ-RUBIO: Vélez-Rubio, Chirivel, María, Taberno, Vélez-Blanco.

O.L. VERA: Vera, Antas, Bédar, Carboneras, Gallardos (Los), Garrucha, Lubrín, Mojácar, Turre.

PROVINCIA DE CÁDIZ

O.L. ALGECIRAS: Algeciras, Los Barrios, Tarifa.

O.L. ARCOS DE LA FRONTERA: Arcos de la Frontera, Algar, Bornos, Espera, Prado del Rey, Villamartín.

O.L. BARBATE: Barbate, Vejer de la Frontera.

O.L. CHICLANA DE LA FRONTERA: Chiclana de la Frontera.

O.L. CONIL DE LA FRONTERA: Conil de la Frontera.

O.L. MEDINA SIDONIA: Medina Sidonia, Alcalá de los Gazules, Benalup, Paterna de Rivera.

OLVERA: Olvera, San José del Valle, Algodonales, Gastor (El), Puerto Serrano, Setenil de las Bodegas, Torre Alháuquime, Zahara.

EL PUERTO DE SANTA MARÍA: El Puerto de Santa María, Puerto Real, Rota.

O.L. SAN FERNANDO: San Fernando.

O.L. SAN ROQUE: San Roque, Castellar de la Frontera, Jimena de la Frontera, La Línea de la Concepción.

O.L. SANLÚCAR DE BARRAMEDA: Sanlúcar de Barrameda, Chipiona, Trebujena.

O.L. UBRIQUE: Ubrique, Benaocaz, Bosque (El), Grazalema, Villaluenga del Rosario.

PROVINCIA DE CÓRDOBA

- O.L. **AGUILAR DE LA FRONTERA**: Aguilar de la Frontera, Monturque, Moriles, Puente Genil.
- O.L. **BAENA**: Baena, Luque, Valenzuela.
- O.L. **BUJALANCE**: Bujalance, Cañete de las Torres, Carpio (El), Pedro Abad.
- O.L. **CABRA**: Cabra, Doña Mencía, Nueva Carteya, Zuheros.
- O.L. **CASTRO DEL RÍO**: Castro del Río, Espejo.
- O.L. **FUENTE OBEJUNA**: Fuente Obejuna, Bélmez, Blázquez (Los), Espiel, Granjuela (La), Peñarroya-Pueblonuevo, Valsequillo, Villaharta, Villanueva del Rey.
- O.L. **HINOJOSA DEL DUQUE**: Hinojosa del Duque, Belalcázar, Fuente la Lancha, Santa Eufemia, Villarlalto, Viso (El).
- O.L. **LA RAMBLA**: Rambla (La), Fernán Nuñez, Montalbán de Córdoba, Montemayor, San Sebastián de los Ballesteros, Santaella, Victoria (La).
- O.L. **LUCENA**: Lucena, Encinas Reales.
- O.L. **MONTILLA**: Montilla.
- O.L. **MONTORO**: Montoro, Adamuz, Cardeña, Villa del Río, Villafranca de Córdoba.
- O.L. **POSADAS**: Posadas, Almodóvar del Río, Carlota (La), Fuente Palmera, Guadalcazar, Hornachuelos, Palma del Río.
- O.L. **POZOBLANCO**: Pozoblanco, Alcaracejos, Áñora, Conquista, Dos Torres, Guijo (El), Pedroche, Torrecampo, Villanueva de Córdoba, Villanueva del Duque.
- O.L. **PRIEGO DE CÓRDOBA**: Priego de Córdoba, Almedinilla, Carcabuey, Fuente-Tójar.
- O.L. **RUTE**: Rute, Benamejí, Iznájar, Palenciana.

PROVINCIA DE GRANADA

- O.L. **ALBUÑOL**: Albuñol, Albondón, Almegijar, Cástaras, Juviles, Lobras, Polopos, Rubite, Sorvilán, Torvizcón.
- O.L. **ALHAMA DE GRANADA**: Alhama de Granada, Agrón, Arenas del Rey, Cacín, Chimeneas, Jayena, Moraleda de Zafayona, Santa Cruz del Comercio, Ventas de Huelma.
- O.L. **ALMÚÑECAR**: Almúñecar, Jete, Lentegí, Otívar.
- O.L. **BAZA**: Baza, Benamaurel, Caniles, Cortes de Baza, Cuevas del Campo, Cúllar, Freila, Zújar.
- O.L. **GUADIX**: Guadix, Alamedilla, Albuñán, Aldeire, Alicún de Ortega, Alquife, Beas de Guadix, Benalúa, Calahorra (La), Cogollos de Guadix, Cortes y Graena, Dehesas de Guadix, Dólar, Ferreira, Fonelas, Gobernador, Gor, Gorafe, Huélago, Huéneja, Jerez del Marquesado, Lanteira, Lugros, Marchal, Pedro Martínez, Peza (La), Polícar, Purullena, Valle del Zalabí, Villanueva de las Torres.
- O.L. **HUÉSCAR**: Huéscar, Castelléjar, Castril, Galera, Orce, Puebla de Don Fadrique.
- O.L. **IZNALLOZ**: Iznalloz, Benalúa de las Villas, Campotéjar, Colomera, Darro, Deifontes, Diezma, Guadalhortuna, Moclín, Montejaic, Montillana, Morelábor, Piñar, Torre-Cardela.

O.L. LOJA: Loja, Algarinejo, Huétor Tájar, Salar, Villanueva Mesía, Zafarraya, Zagra.

O.L. MONTEFRÍO: Montefrío, Illora.

O.L. MOTRIL: Motril, Guajares, Gualchos, Itrabo, Lújar, Molvízar, Salobrena, Vélez de Benaudalla.

O.L. ORGIVA: Orgiva, Albuñuelas, Bubión, Cáñar, Capileira, Carataunas, Dúrcal, Lanjarón, Lecrín, Nigüelas, Padul, Pampaneira, Pinar (El), Pórtugos, Soportójar, Tahá (La), Trévez, Valle (El), Villamena.

O.L. SANTA FE: Santa Fe, Alhendín, Atarfe, Chauchina, Cijuela, Cúllar Vega, Escúzar, Fuente Vaqueros, Gadias (Las), Láchar, Malahá, Otura, Pinos Puente, Vegas del Genil.

O.L. UGÍJAR: Ugíjar, Alpujarra de la Sierra, Bérchules, Cádiar, Murtas, Nevada, Turón, Válor.

PROVINCIA DE HUELVA

O.L. ARACENA: Aracena, Alájar, Almonaster la Real, Aroche, Arremolinos de León, Cala, Campofrío, Cañaveral de León, Castaño del Robledo, Corteconcepción, Cortegana, Cortelazor, Cumbres de Enmedio, Cumbres de San Bartolomé, Cumbres Mayores, Encinasola, Fuenteheridos, Galaroza, Granada de Río Tinto (La), Higuera de la Sierra, Hinojales, Jabugo, Linares de la Sierra, Marines (Los), Nava (La), Puerto Moral, Rosal de la Frontera, Santa Ana la Real, Santa Olalla de Cala, Valdelarco, Zufre.

O.L. AYAMONTE: Ayamonte, Almendro (El), Granado (El), Isla Cristina, Lepe, San Silvestre de Guzman, Sanlúcar de Guadiana, Villablanca, Villanueva de los Castillejos.

O.L. LA PALMA DEL CONDADO: Palma del Condado (La), Almonte, Bollullos Par del Condado, Chucena, Escacena del Campo, Hinojos, Manzanilla, Paterna del Campo, Rociana del Condado, Villalba del Alcor, Villarrasa.

O.L. MOGUER: Moguer, Bonares, Lucena del Puerto, Niebla, Palos de la Frontera.

O.L. VALVERDE DEL CAMINO: Valverde del Camino, Alosno, Berrocal, Cabezas Rubias, Calañas, Campillo, Cerro de Andévalo, Minas de Riotinto, Nerva, Paymogo, Puebla de Guzmán, Santa Bárbara de Casa, Villanueva de las Cruces, Zalamea la Real.

PROVINCIA DE JAÉN

O.L. ALCALÁ LA REAL: Alcalá la Real, Alcaudete, Castillo de Locubín, Frailes.

O.L. ANDÚJAR: Andújar, Arjona, Arjonilla, Cazalilla, Escañuela, Espelúy, Lahiguera, Lopera, Marmolejo, Mengíbar, Villanueva de la Reina.

O.L. BAEZA: Baeza, Begíjar, Ibros, Jabalquinto, Lupión, Torreblascopedro.

O.L. CAZORLA: Cazorla, Chilluévar, Hinojares, Huesa, Iruela (La), Peal del Becerro, Pozo Alcón, Quesada, Santo Tomé.

O.L. HUELMA: Huelma, Bélmez de la Moraleda, Cabra del Santo Cristo, Cambil, Campillos de Arenas, Cárcheles, Larva, Noalejo.

O.L. LA CAROLINA: Carolina (La), Aldeaquemada, Arquillos, Bailén, Baños de la Encina, Carboneros, Guarromán, Navas de San Juan, Santa Elena, Vilches.

O.L. LINARES: Linares.

O.L. MANCHA REAL: Mancha Real, Albánchez de Mágina, Bédmar y Garcíez, Jimena, Pegalajar, Torres.

O.L. MARTOS: Martos, Fuensanta de Martos, Higuera de Calatrava, Jamilena, Porcuna, Santiago de Calatrava, Torredonjimeno, Villardompardo.

O.L. ORCERA: Orcera, Benatae, Génave, Hornos, Puente de Génave, Puerta de Segura, Santiago-Pontones, Segura de la Sierra, Siles, Torres de Albánchez, Villarrodrigo.

O.L. ÚBEDA: Úbeda, Canena, Jódar, Rus, Sabiote, Torreperogil.

O.L. VILLACARRILLO: Villacarrillo, Beas de Segura, Castellar, Chiclana de Segura, Iznatoraf, Montizón, Santiesteban del Puerto, Sorihuela del Guadalimar, Villanueva del Arzobispo.

PROVINCIA DE MÁLAGA

O.L. ÁLORA: Álora, Almogía, Alozaina, Cartama, Casarabonela, Pizarra.

O.L. ANTEQUERA: Antequera, Alameda, Fuente de Piedra, Humilladero, Mollina, Valle de Abdalajís.

O.L. ARCHIDONA: Archidona, Cuevas Bajas, Cuevas de San Marcos, Villanueva de Algaidas, Villanueva de Tapia, Villanueva del Rosario, Villanueva del Trabuco.

O.L. BENÁLMADENA Nº 1: Benalmádena.

O.L. CAMPILLOS: Campillos, Almargen, Ardales, Cañate la Real, Carratraca, Cuevas del Becerro, Sierra de Yeguas, Teba.

O.L. COIN: Coin, Alhaurín el Grande, Guaro, Monda, Tolox.

O.L. ESTEPONA Nº 1: Estepona, Genalguacil, Jubrique, Pujerra.

O.L. FUENGIROLA Nº 1. Fuengirola.

O.L. MANILVA: Manilva, Casares.

O.L. MARBELLA Nº 1. Marbella, Benahavís, Istán, Ojén.

O.L. MIJAS Nº 1: Mijas.

O.L. RONDA: Ronda, Algatocín, Alpendeire, Arriate, Atajate, Benadalid, Benallauría, Benaoján, Benarrabá, Burgo (El), Cartajima, Cortes de la Frontera, Faraján, Gaucín, Igualeja, Jimera de Líbar, Júzcar, Montejaque, Parauta, Yunquera.

O.L. TORROX: Torrox, Algarobo, Archez, Canillas de Albaida, Cómpeta, Frigiliana, Nerja, Salares, Sayalonga, Sedella.

O.L. VÉLEZ-MÁLAGA Nº 1: Vélez-Málaga, Alcaucín, Almáchar, Arenas, Bena Margosa, Benamocarra, Borge, Canillas de Aceituno, Cútar, Iznate, Macharaviaya, Periana, Viñuela.

PROVINCIA DE SEVILLA

O.L. ALCALÁ DE GUADAIIRA: Alcalá de Guadaira, Mairena del Alcor, Viso del Alcor.

O.L. CARMONA: Carmona, Campana.

O.L. CAZALLA DE LA SIERRA: Cazalla de la Sierra, Alanís, Almadén de la Plata, Constantina, Guadalcanal, Navas de la Concepción (Las), Pedroso (El), Real de la Jara (El), San Nicolás del Puerto.

O.L. DOS HERMANAS Nº 1: Dos Hermanas.

O.L. ÉCIJA: Écija, Cañada Rosal, Fuentes de Andalucía, Luisiana (La).

O.L. ESTEPA: Estepa, Aguadulce, Badolatosa, Casariche, Gilena, Herrera, Lora de Estepa, Marinaleda, Pedrera, Roda de Andalucía.

O.L. LORA DEL RÍO: Lora del Río, Alcolea del Río, Cantillana, Peñaflores, Puebla de los Infantes, Tocina, Villanueva del Río y Minas, Villaverde del Río.

O.L. MARCHENA: Marchena, Arahal, Paradas.

O.L. MORÓN DE LA FRONTERA: Morón de la Frontera, Algámitas, Coripe, Coronil (El), Montellano, Pruna, Puebla de Cazalla (La).

O.L. OSUNA: Osuna, Corrales (Los), Lantejuela, Martín de la Jara, Rubio (El), Saucedo (El), Villanueva de San Juan.

O.L. SANLÚCAR LA MAYOR: Sanlúcar la Mayor, Albaida del Aljarafe, Aznalcázar, Aznalcóllar, Benocazón, Carrión de los Céspedes, Castilleja del Campo, Castillo de las Guardas (El), Espartinas, Huévar del Aljarafe, Madroño (El), Olivares, Pilas, Ronquillo (El), Salteras, Umbrete, Villamanrique de la Condesa, Villanueva del Ariscal.

O.L. UTRERA: Utrera, Cabezas de San Juan (Las), Cuervo de Sevilla (El), Lebrija, Molares (Los), Palacios y Villafranca (Los).

XVI.

EPÍLOGO

“No hay viento favorable para aquel que no sabe a dónde va”.

SÉNECA

54. La Administración tributaria electrónica y sus sistemas de información

Al colocar el estudio de la Administración tributaria electrónica en este lugar epilógico hemos querido hacer hincapié en que el concurso de la tecnología informática es, sin discusión, una condición fundamental para que se pueda hablar de una Administración tributaria que esté a la altura de los tiempos. Pero el hecho de que una Administración tributaria pueda contar con las tecnologías informáticas más desarrolladas no puede equivaler a sustentar que tal administración deba ser considerada como modelo de perfección. La tecnología informática es un *medio*, no un fin. Quiere decirse que la eficacia de cualquier sistema de información está supeditada a la idoneidad de la organización y gestión administrativa a la que sirve.

La Administración tributaria de la Junta de Andalucía como todas las organizaciones tributarias es una *organización intensa* en información plenamente integrada en la *revolución de la gestión* basada en la aplicación del saber al saber, entendiéndose por saber la información centrada en los resultados. Queremos decir que mientras que la sociedad industrial se cimentó en la cultura del *producto*, la cultura de la *aportación* fundada en las tecnologías de la información y la comunicación (“TIC” en jerga de los especialistas) va a funcionar como centro neurálgico de nuestra sociedad postindustrial, que por eso acaso exageradamente ha sido rotulada como la “Sociedad Digital”⁵⁵³. Lo cierto es que en nuestros días los sistemas de información

⁵⁵³ Cfr. SANTIAGO SEGARRA TORMO “Sistemas de información en la Administración tributaria”, pp. 26-27.

ya no son meros sistemas de automatización de los procesos, ni tampoco unos simples sistemas de tratamiento de la información como un activo esencial de cualquier proceso de gestión. Hogaño, las organizaciones tienen a su disposición unas tecnologías de la información que ofrecen una poderosísima *capacidad inductiva*, que partiendo de la solución, examina qué problemas pueden ser resueltos⁵⁵⁴.

¿Qué cabe entender por información? Son los datos empíricamente cognoscibles entre un emisor y un destinatario merced a un proceso intermedio de naturaleza técnica manejado por expertos que hace asumibles por dichos intervinientes unos datos preexistentes. La información puede ser *originaria*, son los datos preexistentes que el sistema allega y procesa; en el supuesto de la declaración-liquidación tributaria los datos preexistentes son los apuntados en la declaración-liquidación; y la información originada sería su representación tras su captura. O también puede ser *elaborada*: es el fruto del análisis de la información primariamente originaria. Ahora bien, lo que es información elaborada para una persona puede constituir información original para otra. Así, para el órgano de gestión un acto administrativo de liquidación es una información tributaria elaborada, pero para el órgano de revisión tal acto administrativo es una información originaria.

A su vez la información elaborada puede ser *agregada*, si es un sumando de muchas informaciones singulares (por ejemplo un parte estadístico), o *derivada*, si es consecuencia de un cotejo de datos provenientes de distintas fuentes (por ejemplo las liquidaciones paralelas).

La penetración⁵⁵⁵ de la sociedad de la información en la Administración es sin duda uno de los mayores sucesos que han acontecido en su multiseccular Historia, porque hasta ese momento la Administración se había distinguido por su opacidad. La Constitución en su artículo 105 b) dispone el derecho de acceso del ciudadano a la información. La Ley 30/1992 de 28 de noviembre lo recoge en su artículo 35. Y la reforma de dicha Ley básica por la Ley 4/1999 de 13 de enero incluyó entre los principios generales de la Administración el principio de confianza legítima de los ciudadanos, transparencia y participación, si bien en la Administración tributaria dado el carácter reservado de los datos, informes y antecedentes en su poder, sólo podrán ser utilizados los mismos para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada (artículo 95 de la LGT).

⁵⁵⁴ Cfr. SANTIAGO SEGARRA TORMO "Escenario y estrategia para el aprovechamiento del desarrollo tecnológico para el control del cumplimiento", *Actas de la XXXIV Asamblea General CIAT (Washington 2000)*, IEF, Madrid 2001, p. 238.

⁵⁵⁵ Una completa radiografía puesta al día sobre las dimensiones de esta penetración se puede consultar en el INFORME IRIA 2000 promovido por la Comisión Nacional para la Cooperación entre las Administraciones Públicas en el campo de los sistemas y tecnologías de la información, comisión especializada del Consejo Superior de Informática con representantes de la Administración General del Estado, de la Administración de las Comunidades Autónomas y de la Administración Local.

Esta “transparencia” tiene en las tecnologías de la información uno de sus vehículos más idóneos. La Ley 30/1992 aboga por esa tecnificación electrónica, informática y telemática de la actuación administrativa (artículo 45). Y el artículo 96 de la LGT dispone que la Administración tributaria promoverá el empleo de los medios informáticos y telemáticos necesarios para el desarrollo de sus competencias.

En el seno de la Unión Europea se está fomentando extraordinariamente la pujanza de la Administración electrónica mediante el Grupo de Trabajo de la Administración Pública Electrónica. En marzo de 2001 aprobó una lista de veinte servicios públicos básicos. Uno es desde luego el de la gestión y recaudación tributaria. Dicho grupo de trabajo distingue *cuatro fases* para su implantación: fase una: información; fase dos: descarga de líneas de formularios; fase tres: interacción bilateral, cumplimentación y envío de formularios; fase cuatro: transacción: permite la formalización, entrega de la documentación e incluso el pago. Veremos más adelante cómo la Administración tributaria de la Junta de Andalucía está dando respuesta a estas distintas fases.

Es lugar común exponer que el proceso técnico intermedio que apuntamos unas líneas más arriba es cosa de las denominadas *máquinas o procesadores de tratamiento de la información*. Esta tecnología maquina gravita en torno al “*hardware*”, que aglutina las unidades de procesamiento, de almacenamiento, de telecomunicaciones y de entrada y salida (pantallas e impresoras), y al “*software*”, esto es, el sistema de tratamiento de la información mediante una gestión de los ficheros desde su captura hasta su salida, después de haber sido elaborada la información.

Esta es sin embargo una visión superficial del tema porque tanto el “*hardware*” como el “*software*” se nutren en la placenta del *conocimiento experto* de sus usuarios. Por ello, todo sistema de información plenamente operativo exige un continuo esfuerzo educacional.

Los vertiginosos adelantos de la microelectrónica desde que en 1942 se construyera en Alemania el primer ordenador de válvulas de vacío causan pasmo. Vivimos en un continuo “*shock tecnológico*”. Para el caso de las Administraciones Públicas las nuevas tecnologías han ido dando soluciones al perturbador problema de cómo manejar un asfixiante volumen de documentación jurídica-administrativa que crece día tras día. Pensemos en la capacidad de almacenamiento casi ilimitada, la rapidez de la distribución de la información, las posibilidades de búsqueda (índices, palabras, NIF, etc.) o las facilidades de acceso de una manera simultánea a informaciones muy desemejantes entre sí. Se habla por ello de *una Administración Virtual*⁵⁵⁶. Acudamos a *internet*.

⁵⁵⁶ Cfr. BAUDILIO TOMÉ “La política de desarrollo de la sociedad de la información en España”, pp. 3-21.

El prodigio de *internet* ha sido realidad gracias a los avances informáticos en la familia de protocolos “TCP/IP” (los protocolos son el conjunto de normas que permiten la comunicación entre un procesador central y unos terminales más o menos remotos que forman una red de transmisión de datos) ya que los protocolos “TCP/IP” posibilitan la intercomunicación entre dos ordenadores cualesquiera, aún perteneciendo a redes diferentes.

Las aplicaciones de *internet* son casi incalculables. Apuntemos: la transferencia de ficheros por medio del protocolo FTP (*file transfer protocol*), que permite el envío de ficheros de cualquier tipo de un ordenador a otro; el correo electrónico, que permite el intercambio instantáneo de mensajes sin ninguna dilación; además, puede incorporar no sólo escritura sino también imagen y voz; telefonía y videoconferencia; los grupos de noticias (*news*), variante del correo electrónico caracterizados porque permiten la comunicación entre grupos de personas; el *world wide web* (www), sistema de información fundado en documentos o páginas de hipertexto escrito en lenguaje “HTML” que se sirve para su distribución del protocolo “http”⁵⁵⁷. No hace mucho que se ha producido la centralización de los recursos de internet en el Centro Servidor de Telecomunicaciones de la Junta de Andalucía bajo el dominio “*junta-andalucia.es*”

Según la utilización que se haga de estas máquinas o procesadores de tratamiento de la información podremos hablar de una información *corporativa*: dicese de la información a la que puede tener acceso cualquier miembro autorizado de la organización, y de una información *no corporativa*: sólo es accesible a miembros particulares de la organización, fundamentalmente por razones técnicas.

También puede hablarse de información *formal*: dicese de la información pautada de acuerdo con unas reglas predeterminadas, e *informal*, es decir la que no se ajusta a normas preestablecidas (en rigor es una mera comunicación verbal). Ejemplo de información formal: una declaración liquidación; ejemplo de información informal: un correo electrónico.

El desglose de las distintas clases de información provoca que dentro de un sistema de información haya tres subsistemas: gestión de la información interna, gestión de la información externa y comunicación al exterior de la información.

El Consejo de Gobierno de la Junta de Andalucía aprobó el día 23 de julio de 2002 el “Plan Director de Organización para la Calidad de los Servicios” que prevé

557 Cfr. JESÚS GÓMEZ FERNÁNDEZ CABRERA *Derecho y Administración Pública en internet*, pp. 29-30.

una inversión de 61 millones de euros para el fortalecimiento de las nuevas tecnologías de la comunicación. Incluye entre sus principales innovaciones la implantación de un tramitador único de expedientes con el objetivo de simplificar los procedimientos administrativos. Este sistema posibilitará que los ciudadanos puedan informarse sobre el estado de tramitación de cualquier asunto de su interés a través de un teléfono único y atender consultas por medio de una dirección de correo electrónico. Asimismo el plan postula la implantación de la firma digital para facilitar la presentación documental a través de internet. También se creará un portal específico para los empleados de la Administración autonómica donde se podrán hacer gestiones desde los respectivos puestos de trabajo. No se olvida, por último, el importantísimo derecho a la intimidad de los ciudadanos: se incluyen medidas para salvaguardar la protección de los datos personales; entre ellas destacan dos: la realización de auditorías periódicas y la creación de un fichero único de datos.

El desarrollo de los sistemas de información han tenido uno de sus puntales en el ámbito tributario. Y ha sido además un desarrollo expansivo porque la universalización de las funciones básicas de los procedimientos tributarios y las facilidades proporcionadas por la informática han hecho posible dar con soluciones o modelos de tratamiento informático de naturaleza general (prototipos) fácilmente adaptables a cualquier Administración tributaria⁵⁵⁸. Han brotado así ambiciosos proyectos de tratamiento informático de la actividad tributaria. En Andalucía, el proyecto surgido se ha denominado “*Sistema Unificado de Recursos*” (“SUR”). Se trata de un proyecto que ha tenido un diseño conceptual y detallado con la participación de expertos tributarios en pos de los siguientes objetivos: a) de índole *estratégica*: informatización de procesos de gestión masivos, mejora de la comunicación interadministrativa, conexión informática del sistema de ingresos con el resto de la información de la Consejería de Economía y Hacienda, y la agilización y modernización de la gestión tributaria en los distintos circuitos administrativos; b) de índole *aplicativa*: seguimiento integral y conjunto de los expedientes asociados en el sistema, supresión de los tradicionales partes de gestión y recaudación, puesta de manifiesto de toda la información requerida para la toma de decisiones⁵⁵⁹.

558 Cfr. JORGE COSULICH AYALA “Sistemas de información en la Administración tributaria” *Actas de la XXXI Asamblea General del CIAT (Buenos Aires 1997)*, IEF, Madrid 1998, p. 42.

559 Véase la página “web” de los sistemas de información económico-financiera de la Consejería de Economía y Hacienda (<http://web.ceh.junta-andalucia.es/web/servicios/sistemas/sur>).

Este proyecto comenzó a gestarse en octubre de 1994 en cooperación con la AEAT. En mayo de 1995 se inició su diseño funcional. En diciembre de 1995 tuvo lugar la aprobación por los usuarios; en febrero de 1996 se puso en marcha su diseño técnico y desarrollo; en septiembre de 1996 entró en producción. A partir de entonces su implantación fue paulatinamente sustituyendo al anticuado Sistema de Gestión de Tributos Cedidos. Arrancó como prueba piloto en la Delegación Provincial de la Consejería de Economía y Hacienda de Sevilla el día 6 de marzo de 1998. En la Delegación de Huelva entró en funcionamiento el día 12 de marzo de 1999. En la Delegación de Granada fue el día 23 de marzo de 1999. El día 26 de marzo finalizó la implantación en el resto de los centros gestores con la excepción de la Oficina Tributaria de Jerez de la Frontera, en donde fue operante en noviembre de ese año.

La columna vertebral del sistema es la *base de datos*, en donde se almacena una riquísima información (en el año 2002 como dato ilustrativo tuvieron entrada en el sistema 3.100.000 documentos). Sobre dicha base de datos actúan diferentes sistemas: operacionales, de control, de seguridad, de comunicaciones, de consulta, de relación con otras Administraciones etc. Queda así configurado un sistema de gestión de base de datos *relacional* centralizado en Sevilla que funciona como servidor de datos, eliminándose de esta forma la circulación espacial entre el procesador y los discos que almacenan la base de datos mediante un servidor de red (“*web server*”), y un servidor de aplicación (“*application server*”), que opera como “*middle ware*” de la organización.

La combinación de la base de datos con los diferentes sistemas permite: identificar fidedignamente a todos los contribuyentes, disponer de un registro de contribuyentes permanentemente actualizado, proporcionar eficazmente información y asistencia al contribuyente, garantizar la fiabilidad y calidad de la información tanto tributaria como contable, integrar toda la información tributaria de los contribuyentes, controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, detectar a los contribuyentes omisos y morosos, cruzar los datos declarados por los contribuyentes con otros datos o informaciones de terceros, notificar y requerir, efectuar el seguimiento y control de todas y cada una de las actuaciones administrativas, garantizar el control de la gestión, disponer de estadísticas necesarias para la gestión de los diferentes servicios, garantizar la seguridad de la información, garantizar la efectiva aplicación del vigente sistema normativo, etc.

Los subsistemas contemplados en el “SUR” son:

Gestión de Entidades Colaboradoras.

Control de Calidad de Documentos.

Gestión de Expedientes y Circuitos Administrativos.
Valoración de Bienes y Derechos.
Herramienta de liquidación.
Seguimiento de Deuda.
Notificaciones.
Registro de Entrada y salida.
Gestión Automatizada de Otros Tributos (Tasa Fiscal sobre el Juego).
Recaudación Ejecutiva.
Contabilidad Auxiliar.
Sistema de Gestión de la Atención al Público.
Programa de Ayuda de asistencia al Contribuyente (SURPAC).
Generación de Autoliquidaciones vía “Web” .
Carga Masiva.
Información Catastral.
Histórico (“K”).
Mantenimiento de Información General del Sistema.

A título de muestra del funcionamiento del sistema “SUR” para el concreto circuito del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados puede consultarse los anexos VI y VII del Informe sobre Fiscalización de los ingresos por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de la Cámara de Cuentas de Andalucía, Resolución de 21 de junio de 2000 publicada en el BOJA número 83 de 20 de julio de 2000, páginas 11826-11827.

El Decreto 106/1999 de 4 de mayo sobre la gestión tributaria por las Oficinas Liquidadoras dispuso la integración de las Oficinas Liquidatorias de Distrito Hipotecario en el sistema de información de los ingresos de la Comunidad Autónoma de Andalucía, “SUR”, “al objeto de coadyuvar en la modernización de la gestión y coordinación eficaz entre las diferentes unidades administrativas y Oficinas Liquidadoras”. El convenio vigente indica que es misión de la Consejería de Economía y Hacienda el suministro del software de aplicación del “SUR” a las

Oficinas Liquidadoras, tanto en la fase de implantación como en su posterior mantenimiento adaptativo y correctivo. En cambio, es incumbencia de las Oficinas Liquidadoras la adquisición y mantenimiento de los medios físicos (hardware). Por último, la Comisión de Seguimiento determinará tanto la fórmula que se considere más idónea para el mantenimiento de las comunicaciones que necesite el funcionamiento del “SUR”, como el modo y plazo de integración de las Oficinas Liquidadoras en el sistema de información de los ingresos (cláusula quinta).

La Administración electrónica tributaria de la Junta de Andalucía tiene otra viga maestra en su portal informático (www.ceh.junta-andalucia.es), que da acceso a la *Oficina Virtual Tributaria y de Recaudación*. En ella se pueden encontrar con extraordinaria rapidez y comodidad:

Consulta tributarias con certificado digital: en la actualidad estas consultas están ceñidas a: a) procedimiento para la consulta de datos de carácter tributario correspondientes a personas jurídicas; b) consulta “on line” del censo fiscal de máquinas recreativas de un determinado operador; y c) ayuda para la utilización de certificados digitales y conexión segura SSL. Para el acceso a estas consultas es imprescindible tener disponible un certificado digital de la clase 2 CA expedido por la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre. Merced a estos certificados la Consejería de Economía y Hacienda puede garantizar la privacidad de las comunicaciones a través de una conexión segura SSL. Todos los trámites de la solicitud son gratuitos.

La expedición de modelos: modelos 046 “Tasas, Precios Públicos y otros Ingresos” y su posterior ingresos en entidades colaboradoras, y modelos 621 Confección *on-line* e impresión del modelo de autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de la compraventa entre particulares de vehículos usados.

Programas de ayuda:

SURPAC01: programa de ayuda para confección e impresión del modelo 600 para la autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

SURPAC02: programa de ayuda para la confección e impresión de los modelos 610, 615 y 630 para la autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (modalidad Actos Jurídicos Documentados).

SURPAC03: programa de ayuda para la confección e impresión de los modelos 650, 651 y 660.

SURPAC04: programa de ayuda para la confección e impresión de los modelos 042 y 043 del Impuesto y Tasa Fiscal sobre el juego relacionados con el juego del bingo.

SURPAC05: programa de ayuda para la confección e impresión del modelo 044 para la autoliquidación de la Tasa Fiscal sobre el juego para casinos de juego.

SURPAC07: programa de ayuda para la confección e impresión del modelo 046 de Tasas, Precios Públicos, sanciones y otros ingresos.

SURPAC08: programa de ayuda para la confección e impresión del modelo 095 de ingresos extrapresupuestarios.

Página de información tributaria. Informa acerca de: lugar, modelo y plazo de presentación de los diferentes ingresos, documentación complementaria; descarga de formatos de modelos de declaraciones, liquidaciones y otros ingresos; órganos de gestión de la Administración tributaria (direcciones y horarios); entidades colaboradoras; cómo actuar después de recibir un acto administrativo de liquidación: lugar y plazo de ingreso, medios de pago, efectos de la falta de ingreso, recursos contra las liquidaciones y tasación pericial contradictoria, suspensión de las liquidaciones, aplazamiento y fraccionamiento, devolución de ingresos indebidos y compensación de deudas.

Petición de certificaciones a las Delegaciones Provinciales competentes para su recepción posterior por correo en su domicilio fiscal o para su recogida en las antedichas Delegaciones. Tales certificaciones pueden ser: de ingresos y no devolución; de estar al corriente de las obligaciones tributarias y de otros ingresos de Derecho Público de la Junta de Andalucía; y certificación de acreditación de la presentación o no presentación de las declaraciones del Impuesto sobre el Patrimonio.

Información sobre el valor de los bienes inmuebles de naturaleza urbana. Se ofrece una guía al contribuyente sobre el valor mínimo que declarar para los bienes inmuebles de naturaleza urbana a efectos de la determinación de la base imponible de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. También se puede calcular el valor que declarar en la fecha de devengo mediante la aplicación de un coeficiente al valor catastral del inmueble de que se trate. Sobre el particular se puede consultar la Instrucción 9/2001 de 21 de diciembre que actualiza la Instrucción 5/2000 sobre los coeficientes aplicables a los valores catastrales.

Pagos por banca electrónica. A través de esta página se puede acceder a entidades colaboradoras de la Junta de Andalucía para abonar los modelos tributarios que figuran en la página de modelos entid. colab.

Servicio y solicitudes. Permite la confección y posterior impresión o presentación “on-line” (es necesario en este caso certificado digital) de los modelos siguientes: modelo 250, solicitud de no ser deudor de la Hacienda Pública de la Comunidad Autónoma de Andalucía; modelo 251, solicitud de etiquetas fiscales; modelo 253 solicitud de autorización como representante de persona jurídica, consulta telemática de datos tributarios y otros ingresos; modelo 255, solicitud de devolución de ingresos de la Hacienda Pública de la Comunidad Autónoma de Andalucía; modelo 256, solicitud de información del valor de inmuebles urbanos destinados a vivienda y anejos con valor catastral fijado en 1994 o años sucesivos; modelo 259, solicitud de certificado de ingreso; modelo 260, solicitud de recurso de reposición contra liquidación; modelo 261, solicitud de recurso de reposición contra providencias de apremio; modelo 262, solicitud de rectificación de autoliquidaciones; y modelo 263, solicitud de suspensión automática de acto recorrido.

Por último, *estadísticas sobre recaudación tributaria.* Los cuadernos de recaudación tributaria tienen una periodicidad trimestral, y al final de cada ejercicio se publica un resumen anual, en donde se recoge y sistematiza la información sobre la recaudación obtenida en la Comunidad Autónoma presentada anteriormente en los cuadernos trimestrales.

DELEGACIONES PROVINCIALES

(DECRETO 338/2000 DE 27 DE JUNIO)

(DECRETO 36/2001 DE 20 DE FEBRERO)

DEPARTAMENTO SISTEMA DE INFORMACION
ECONOMICO FINANCIERA

ASESOR TECNICO

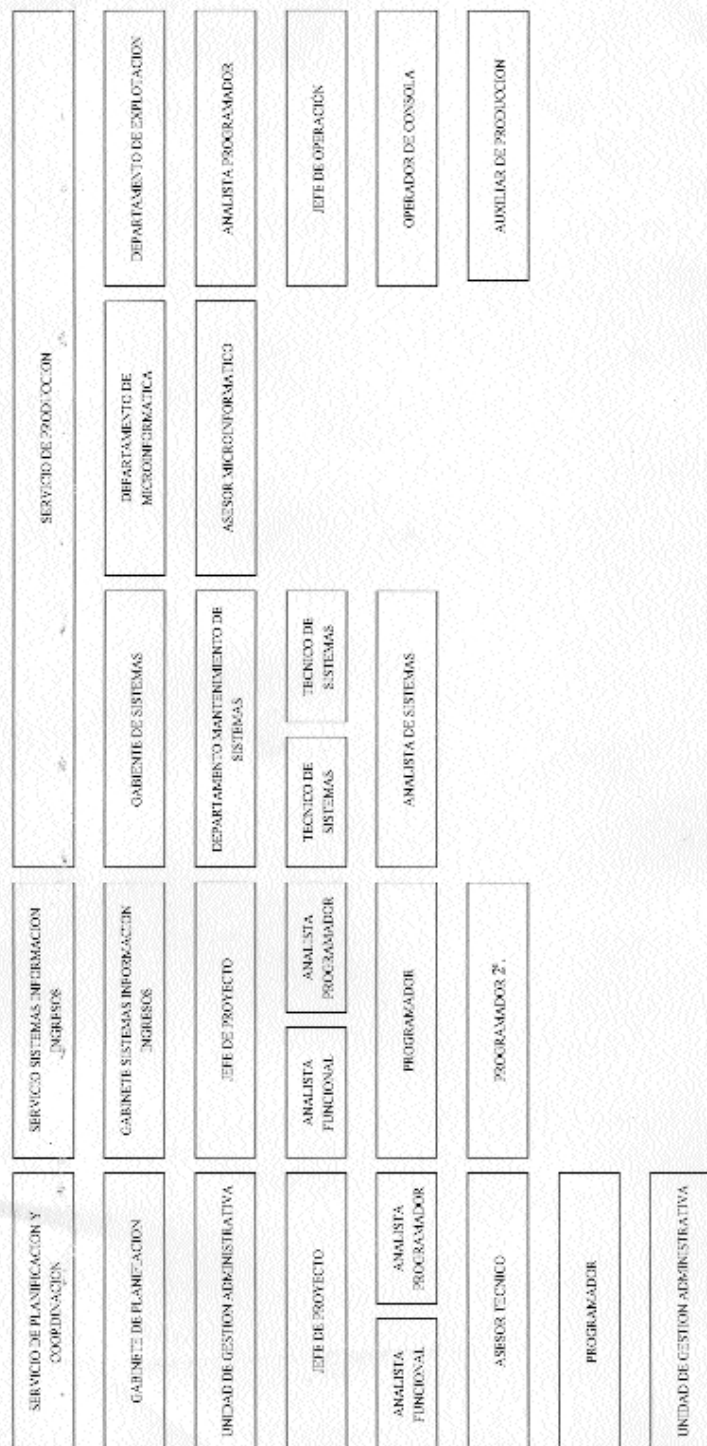
JEFE DE OPERACION

OPERADOR DE CONSOLA

OPERADOR PERIFERICO

AUXILIAR DE PRODUCCION

DIRECCION GENERAL DE SISTEMAS INFORMACION ECONOMICO-FINANCIERA¹
(DECRETO 36/2001 DE 20 DE FEBRERO)



¹ No se incluye el Servicio de Sistemas de Información de gastos.

Para cualquier consulta o problema que susciten los programas y utilidades de ayuda al contribuyente se puede acudir al Servicio del Usuario (SURCAU).

Pero sin duda, el avance más reseñable es la previsión de que “en desarrollo de la sociedad de la información, con el fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos, la Consejería de Economía y Hacienda facilitará la presentación telemática de las escrituras públicas, desarrollando los instrumentos jurídicos y tecnológicos necesarios en el ámbito de su competencia” ex artículo 25.2 Ley 10/2002 de 21 de diciembre por el que se aprueban normas en materia de tributos cedidos y otras medidas tributarias administrativas y financieras.

www.juntadeandalucia.es/institutodeadministracionpublica

