

**ANDRÉS GARCÍA MARTÍNEZ**

*Profesor de Derecho Financiero y Tributario. Universidad  
Autónoma de Madrid*

**Extracto:**

EN este artículo se analiza una reciente y novedosa doctrina elaborada y sostenida en dos pronunciamientos judiciales por los Tribunales Superiores de Justicia de la Comunidad Autónoma de Madrid y de la Comunidad Autónoma de Canarias que tiene una enorme trascendencia en el plano aplicativo de los tributos cedidos, tanto por lo que respecta a las relaciones de los contribuyentes con la Administración tributaria, como por lo que respecta a las relaciones entre las Administraciones tributarias estatal y autonómicas, así como, por extensión, en el plano mismo de la financiación autonómica. Las resoluciones judiciales en cuestión mantienen la tesis de que las Comunidades Autónomas no tienen legitimación activa para recurrir en la vía contencioso-administrativa las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos del Estado que resuelvan las reclamaciones interpuestas por los contribuyentes relativas a los tributos cedidos por el Estado a las Comunidades Autónomas. En este trabajo se analizan críticamente los diferentes argumentos, aportados fundamentalmente por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en los que se ha fundamentado esta tesis, llegándose a un resultado que contrasta abiertamente con el criterio mantenido por estas resoluciones jurisdiccionales.

---

## Sumario:

---

- I. Introducción.
- II. El supuesto de hecho de la sentencia.
- III. Los argumentos del Tribunal.
  1. Los conceptos de interés directo o legítimo no son aplicables a las Administraciones Públicas como fundamento de su legitimación activa en un contencioso-administrativo.
  2. La resolución del TEAR impugnada no causa un perjuicio a la Comunidad Autónoma.
  3. La Comunidad Autónoma carece de legitimación activa para recurrir las resoluciones del TEAR en materia de tributos cedidos porque actúa por delegación del Estado.
  4. La Comunidad Autónoma carece de legitimación activa porque las resoluciones del TEAR por tributos cedidos no afectan al ámbito de su autonomía.
  5. La vía impugnatoria que le cabe a la Comunidad es instar del Estado que declare la lesividad de la resolución del TEAR.
  6. La protección de la seguridad jurídica del particular que ya ha obtenido una resolución favorable de la Administración del Estado determina la negación de legitimación activa a la Comunidad Autónoma.
- IV. Conclusión.

## I. INTRODUCCIÓN

En la hora presente la cuestión de la financiación autonómica ha vuelto al primer plano de la actualidad política ante el inminente comienzo de la negociación entre el Estado y las Comunidades Autónomas de un nuevo modelo de financiación autonómica <sup>1</sup>. Y ello cuando aún no se han apagado los rescoldos de la discusión que tanto a nivel político como jurídico ha suscitado la adopción y aplicación del modelo de financiación de las Comunidades Autónomas de *régimen común* para el quinquenio 1997-2001 <sup>2</sup>. El mismo, como es sabido, ha sido diseñado en el Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera (CPFF) 1/1996, de 23 de septiembre, y ha requerido para su aplicación de la reforma de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) y de la aprobación de una nueva ley general de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de las correspondientes leyes específicas de cesión a cada una de las Comunidades que han aceptado este nuevo modelo de financiación y, consecuentemente, el nuevo régimen de cesión de tributos previsto en el mismo <sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Ya el Diario *El País*, de 10 de octubre de 2000, se hacía eco de la intención de la Generalitat de Cataluña de exigir al Ejecutivo central que concretase antes de final del mes de octubre su propuesta de financiación autonómica, como un «gesto» que demostrase la voluntad de diálogo y colaboración del PP, mientras se negociaban los Presupuestos Generales de 2001. La respuesta del Gobierno, según noticia aparecida en el Diario *El País* de 18 de octubre de 2000, es que se abrirían por primera vez conversaciones con las Comunidades Autónomas sobre el modelo de financiación autonómico para el quinquenio 2002-2007 aprovechando la reunión del Consejo de Política Fiscal y Financiera (CPFF) que se convocaría antes de la finalización del año 2000 para abordar el Proyecto de Ley de Estabilidad Presupuestaria.

<sup>2</sup> Ante el Tribunal Constitucional penden actualmente varios recursos de inconstitucionalidad interpuestos por las Comunidades Autónomas de Andalucía, Extremadura, Castilla-La Mancha y Asturias contra diversos preceptos de las leyes que han articulado el modelo de financiación para el quinquenio 1997-2001. Las tres primeras Comunidades Autónomas no han aceptado el nuevo régimen jurídico de cesión de tributos y, por lo tanto, para estas Comunidades el mismo continúa siendo el previsto en la Ley 30/1983 de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas (LCT de 1983), mientras que para el resto de Comunidades, que sí han aceptado el nuevo modelo de financiación, el régimen de cesión de tributos es el previsto en la Ley 14/1996, de Cesión de Tributos del Estado y Medidas Fiscales Complementarias (LCT de 1996).

<sup>3</sup> Sobre la concreta articulación normativa de los objetivos fijados en el Acuerdo 1/1996 del CPFF respecto al modelo de financiación para el quinquenio 1997-2001, *vid.*, por todos, J. ZORNOZA PÉREZ, «Corresponsabilidad fiscal y financiación de las Comunidades Autónomas: el modelo para el quinquenio 1997-2001», en *El Estado de las Autonomías* (codirigido por JIMÉNEZ-BLANCO y MARTÍNEZ SIMANCAS), vol. IV, CEURA, Madrid, 1997, pág. 3.987 y ss.

Con este telón de fondo han cobrado cierto relieve dos recientes resoluciones de los respectivos Tribunales Superiores de Justicia (TSJ) de las Comunidades Autónomas de Madrid y de Canarias. Se trata, en primer lugar, de una Sentencia de 31 de mayo de 2000 pronunciada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Madrid, con el voto particular formulado por el Magistrado José Ignacio Parada Vázquez, en la que el Tribunal niega a la Comunidad Autónoma de Madrid la legitimación activa para impugnar ante la jurisdicción contencioso-administrativa las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos (TEA) del Estado relativas a los tributos cedidos <sup>4</sup>. La segunda resolución a la que aludíamos es la Sentencia de 14 de abril de 2000 pronunciada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Canarias en la que este Tribunal niega asimismo la legitimación activa de la Comunidad Autónoma de Canarias para impugnar las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) relativas a los tributos cedidos <sup>5</sup>.

La importancia de esta cuestión se advierte sin dificultad, habida cuenta de que han sido los tributos cedidos, de entre los recursos tributarios autonómicos previstos en el artículo 157.1 del texto constitucional, los que han jugado, y los que con mayor razón juegan actualmente, un papel fundamental en la financiación autonómica. Sobre todo si consideramos ésta desde la perspectiva de la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas en la vertiente del ingreso. Y ello porque en los tributos cedidos no sólo se ha materializado la autonomía financiera reconocida a las Comunidades Autónomas en el artículo 156.1 de la Constitución, por medio de la atribución a las mismas del rendimiento de estos tributos producido en sus respectivos territorios, sino, fundamentalmente, porque la cesión de tributos ha llevado aparejada, ya desde su inicial puesta en marcha, la atribución a la respectiva Comunidad Autónoma, por delegación del Estado, de la competencia administrativa o de gestión de estos tributos.

Con mayor razón se reafirma este papel en la actualidad, ya que el régimen de cesión de tributos de la Ley 14/1996 supone que las Comunidades Autónomas tienen la posibilidad de ejercer determinadas competencias normativas sobre tales tributos, lo que incide de una forma directa en la determinación de la deuda tributaria a satisfacer por los mismos, aparte, claro está, de que continúan gozando de la competencia de gestión que les ha sido atribuida por delegación del Estado -salvo en el IRPF- y de la competencia sobre el rendimiento <sup>6</sup>.

<sup>4</sup> Se trata de la Sentencia pronunciada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Madrid con fecha 31 de mayo de 2000, con núm. 847, en el recurso núm. 1666/1998, (el Ponente ha sido el Magistrado J.A. Gallego Laguna). Esta Sentencia ha sido publicada en *Revista de Contabilidad y Tributación (Legislación, Consultas y Jurisprudencia)*, ed. Estudios Financieros, núms. 209-210, correspondientes a los meses de agosto-septiembre de 2000, págs. 224-229, e igualmente es recogida en *Normacef Fiscal*.

<sup>5</sup> Se trata de la Sentencia pronunciada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Canarias con fecha 14 de abril de 2000, con núm. 437/2000, en el recurso núm. 916/1997 (Ponente el Magistrado J.J. Suárez Tejera). Esta Sentencia ha sido publicada en *Revista de Contabilidad y Tributación (Legislación, Consultas y Jurisprudencia)*, ed. Estudios Financieros, núm. 212, correspondiente al mes de noviembre de 2000, págs. 67-74, e igualmente es recogida en *Normacef Fiscal*.

<sup>6</sup> De esta forma, a través de los tributos cedidos se logra el ansiado objetivo de la *corresponsabilidad fiscal* autonómica en la obtención de los ingresos necesarios para atender el gasto público de las Comunidades Autónomas, pues, como señalan J. RAMALLO MASSANET y J. ZORNOZA PÉREZ, «Sistema y modelos de financiación autonómica», *Perspectivas del Sistema Financiero*, núm. 51, Fundación FIES, Madrid, 1995, págs. 39 y 40, la corresponsabilidad fiscal se instrumenta fundamentalmente a través del empleo de recursos que impliquen el ejercicio de potestades legislativas por parte de las Comunidades Autónomas.

Es por ello que, desde el plano mismo de la financiación autonómica, el criterio mantenido por el TSJ de Madrid y por el TSJ de Canarias en las Sentencias mencionadas tiene una indiscutible trascendencia, por cuanto supone una limitación de la propia autonomía financiera de la respectiva Comunidad. Y ello porque a éstas se les niega la legitimación activa para entablar un litigio contencioso-administrativo frente a la Administración del Estado en el que la cuestión controvertida afecta a dos intereses autonómicos estrechamente relacionados. Resulta claro que la defensa de la legalidad de una actuación administrativa de aplicación de los tributos cedidos, propugnada por la respectiva Comunidad Autónoma ante la jurisdicción contencioso-administrativa frente al criterio de la Administración estatal concretado en la respectiva resolución del TEA, incorpora, en primer lugar, el interés en la defensa de la legalidad del ejercicio de la competencia de aplicación de estos tributos asumida por la respectiva Comunidad Autónoma y, en segundo lugar, incorpora el interés económico o financiero de la respectiva Comunidad Autónoma por cuanto a ella corresponde la recaudación o rendimiento que por tales tributos se produzca en su territorio.

Ello se comprende fácilmente si se advierte que el ejercicio de las competencias de gestión de los tributos cedidos asumidas por las Comunidades Autónomas en virtud de una delegación del Estado en los términos previstos en el artículo 19.2 de la LOFCA y en los artículos concordantes de los respectivos Estatutos de Autonomía y leyes reguladoras del alcance y condiciones de la cesión de tributos, supone para las Comunidades Autónomas la encarnación de un cierto grado de autonomía financiera en la obtención de los ingresos. Lo cual entraña que las Comunidades Autónomas asumen con la gestión de los tributos cedidos un cierto grado de *corresponsabilidad fiscal*, aunque ésta sea *impropia* <sup>7</sup>. Y ello por cuanto la asunción de esta competencia administrativa permite a las Comunidades Autónomas diseñar y ejecutar sus *propias* políticas de gestión tributaria, a salvo la necesaria coordinación y colaboración con el Estado <sup>8</sup>. El diseño y ejecución con un cierto grado de autonomía de una política de gestión de unos tributos cuyo rendimiento corresponde a las Comunidades Autónomas es susceptible de producir un nada desdeñable efecto sobre la recaudación de estos tributos, de ahí el interés económico subyacente de las Comunidades Autónomas en todo aquello que afecte a la gestión de los mismos <sup>9</sup>.

<sup>7</sup> J. RAMALLO MASSANET y J. ZORNOZA PÉREZ, «Sistema y modelos...», cit., pág. 40, denominan «corresponsabilidad fiscal en sentido impropio», a la implicación de las Comunidades Autónomas en el ejercicio de las facultades de gestión de los tributos cedidos, frente a la «corresponsabilidad fiscal en sentido estricto» que supone el ejercicio de potestades normativas por parte de las Comunidades Autónomas.

<sup>8</sup> Con carácter general, sobre la posibilidad de que a través del ejercicio de las competencias administrativas se desarrolle una política fiscal propia en el campo de la gestión tributaria, *cfr.* K. VOGEL y M. RODI, *Probleme bei der Erhebung von EG-Eigenmitteln aus rechtsvergleichender Sicht. Zum Auseinanderfallen von Ertrags- und Verwaltungszuständigkeit bei Steuern und Abgaben*, Nomos, Baden-Baden, 1995, pág. 130 y ss. En relación al caso particular de los tributos cedidos y la asunción autonómica de competencias de gestión sobre los mismos, *cfr.* J. MARTÍN QUERALT, «El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas: Notas críticas», *RVHP Palau* 14, núm. 11, 1990, pág. 23.

<sup>9</sup> *Cfr.*, al respecto, las consideraciones que hemos efectuado en A. GARCÍA MARTÍNEZ, *La gestión de los tributos autonómicos*, Civitas, Madrid, 2000, pág. 45.

Analicemos, por tanto, las circunstancias de este *contencioso-interadministrativo* de que traen causa las Sentencias mencionadas <sup>10</sup>. Para ello nos centraremos en el comentario de la Sentencia del TSJ de Madrid que es la que aporta toda una serie de argumentos como apoyo o fundamento de la negación de legitimación activa a la Comunidad Autónoma. La Sentencia del TSJ de Canarias, por el contrario, carece de tales argumentos y se limita a la reproducción de las alegaciones formuladas por las partes y a la mención de una larga serie de preceptos legales de la LOFCA, de la normativa reguladora de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, así como de la normativa reguladora de las Reclamaciones Económico-Administrativas, que conducen al Tribunal a declarar la inadmisibilidad del recurso por falta de legitimación activa de la Comunidad Autónoma recurrente sin que queden explicitados suficientemente los motivos en que se fundamenta tal decisión. En otras palabras, la Sentencia del TSJ de Canarias no resulta tan *ilustrativa* en el análisis de la cuestión que nos ocupa, aparte de presentar algunas carencias respecto a la motivación del fallo, por lo que, sin perjuicio de que hagamos alguna referencia a la misma en aspectos concretos en este trabajo, nos centraremos en el análisis de esta problemática tal y como ha sido planteada y resuelta en la Sentencia del TSJ de Madrid.

Para ello, analizaremos los numerosos y variados argumentos aportados por el TSJ de Madrid en los que ha fundamentado su tesis de que la Comunidad Autónoma carece de competencia para impugnar las resoluciones del TEAR estatal en materia de tributos cedidos. Y procederemos así, analizando uno a uno estos argumentos, porque la cuestión debatida presenta una relevancia que trasciende las circunstancias del caso concreto y la tesis novedosa del Tribunal sobre la mencionada cuestión es susceptible, de ser válida y aceptada por otros Tribunales, de tener un interés general <sup>11</sup>.

## II. EL SUPUESTO DE HECHO DE LA SENTENCIA

La Comunidad de Madrid interpone un recurso contencioso-administrativo contra una resolución dictada por el TEAR de Madrid estimatoria de la REA interpuesta por un contribuyente en relación con el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD).

<sup>10</sup> I. SANZ RUBIALES, *El contencioso interadministrativo*, Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 21, apela a la denominación de contencioso-interadministrativo para hacer referencia «a los recursos que frente a actos o disposiciones emanados de una Administración pública territorial dirige, como legitimada activamente, otra Administración pública territorial de categoría distinta, motivados por una infracción del ordenamiento jurídico sustantivo o competencial, y que corresponde juzgar a los jueces o tribunales».

<sup>11</sup> La trascendencia de esta cuestión ya fue advertida por el TSJ de Castilla-La Mancha en su Sentencia de 30 de abril de 1993 (JT. 414), si bien la solución adoptada por el mismo contrasta con la que ahora ofrece el TSJ de Madrid, al señalar que «la problemática así suscitada reviste una especial trascendencia pues las tesis mantenidas por el Abogado del Estado llevaría a que las Comunidades Autónomas vieran imposibilitado el acceso a la vía contencioso-administrativa en impugnación de actos de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales (TEAR) en relación a los impuestos cedidos, con lo que ello pudiera suponer de limitación de defensa en un terreno tan importante como el de la autonomía financiera».

El TEAR, al acoger la tesis del contribuyente, anula sin sustitución los actos de valoración y liquidatorios realizados por los correspondientes órganos de gestión de la Administración tributaria y confirma íntegramente la autoliquidación realizada por el sujeto pasivo.

La razón fundamental por la que se anulan los actos declarativos de valor derivados de la comprobación de valores efectuada por la Administración en el ámbito del ITPAJD y del correspondiente acto de liquidación estriba en la falta de motivación de la valoración de los bienes en cuestión.

La pretensión que la Comunidad Autónoma de Madrid ejercita en el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la resolución del TEAR consiste en que se declare la nulidad de la resolución recurrida y se confirme la declaración de valores realizada por la Administración y, subsidiariamente, que se anule la resolución recurrida y se ordene que se retrotraigan las actuaciones al momento anterior a la notificación de la misma a fin de que pueda repetir su actuación y llevar a cabo una nueva notificación de la comprobación de valores realizada que contenga una motivación más detallada y completa.

La Comunidad Autónoma ejercita, en consecuencia, una *pretensión de anulación*<sup>12</sup>. La misma constituye el objeto formal del proceso contencioso-administrativo y se formaliza en un acto de carácter procesal, continente de la declaración de voluntad del que formula la pretensión. Además, en el caso de relaciones impugnatorias interadministrativas, como la que aquí contemplamos, la pretensión se formaliza también como acto administrativo, quedando, por lo tanto, sometida tanto al régimen administrativo que regula la adopción del acuerdo, como al régimen procesal que rige los efectos del acto de impugnación<sup>13</sup>.

La Administración estatal demandada y el contribuyente codemandado se oponen a la pretensión de la Comunidad Autónoma reiterando, en definitiva, los argumentos esgrimidos ya en vía administrativa respecto a la falta de motivación de los actos de gestión tributaria de que trae causa el litigio y la adecuación a Derecho de la resolución del TEAR impugnada.

Nada alega la Administración estatal demandada ni el contribuyente codemandado referente a la legitimación activa de la Comunidad Autónoma para impugnar la resolución del TEAR. Es el propio TSJ de Madrid el que, en uso de la facultad que le confiere el artículo 43.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA) de 1956 (aplicable al caso), introduce en el debate la cuestión referida a la posible falta de legitimación de la Comunidad de Madrid para impugnar

<sup>12</sup> Sobre la pretensión en el contencioso-administrativo, *vid.*, J. GONZÁLEZ PÉREZ, *Manual de Derecho Procesal Administrativo*, Civitas, 1992, pág. 203 y ss.; V. GIMENO SENDRA y otros, *Derecho Procesal Administrativo*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1993, pág. 296 y ss., donde se hace una síntesis de las distintas clasificaciones de las pretensiones en el proceso administrativo elaboradas por la doctrina. Sobre la clasificación de las pretensiones que se pueden deducir ante la jurisdicción contencioso-administrativa, *vid.*, también, el reciente trabajo de A. HUERGO LORA, *Las pretensiones de condena en el Contencioso-Administrativo*, Aranzadi, Pamplona, 2000, pág. 43 y ss.

<sup>13</sup> *Cfr.* I. SANZ RUBIALES, *El contencioso interadministrativo*, *cit.*, pág. 129.

la resolución del TEAR, fundándose en que el litigio versa sobre un tributo cedido cuya titularidad corresponde a la Administración del Estado, en la que se incardina dicho órgano económico-administrativo. La apreciación de esta falta de legitimación activa constituiría una causa de inadmisibilidad del recurso contencioso-administrativo.

Configurado así el litigio, la primera cuestión -y a la postre la única cuestión examinada por el Tribunal- estriba en dilucidar si la Comunidad Autónoma demandante tiene legitimación activa en este caso o, por el contrario, carece de la misma <sup>14</sup>.

### III. LOS ARGUMENTOS DEL TRIBUNAL

El Tribunal utiliza diversos argumentos para fundamentar el fallo de inadmisibilidad del recurso por falta de legitimación activa de la Comunidad Autónoma. El núcleo fundamental de la argumentación depende, como analizaremos a continuación, de la concepción jurídica de la delegación de competencias de gestión tributaria inherente al proceso de cesión de tributos y, consecuentemente, de la concepción de estos tributos como recurso autonómico. En ello radica, en nuestra opinión, la clave para una solución correcta de la cuestión planteada. Conviene, no obstante, ir desgranando y analizando los distintos argumentos esgrimidos por el Tribunal así como el contrapunto a los mismos expresado por el Magistrado J. Parada Vázquez en el Voto Particular.

#### 1. Los conceptos de interés directo o legítimo no son aplicables a las Administraciones Públicas como fundamento de su legitimación activa en un contencioso-administrativo.

El Tribunal analiza en primer lugar si se dan los presupuestos configuradores de la legitimación para la interposición de un recurso contencioso-administrativo. Dicho análisis lo va a hacer, como corresponde, teniendo en cuenta la legislación sobre la materia vigente en el momento de la interposición del recurso, es decir, la LJCA de 1956, en concreto, el artículo 28 de la misma <sup>15</sup>. Pero

<sup>14</sup> Ésta es también la única cuestión sobre la que se pronuncia el TSJ de Canarias en su Sentencia de 14 de abril de 2000 aludida, en un caso similar al que da lugar a la Sentencia del TSJ de Madrid que comentamos. En efecto, también en esta ocasión la cuestión material de fondo se centra en determinar la validez o no de la comprobación de valores de un bien inmueble realizada por la Comunidad Autónoma y los subsiguientes actos tributarios respecto al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales (ITP) por la transmisión del mismo. El TEAR de Canarias anula la valoración efectuada por la Comunidad Autónoma y los subsiguientes actos de liquidación, otorgando la razón al obligado tributario, y es frente a esta resolución del TEAR frente a la que reacciona la Comunidad Autónoma interponiendo un recurso contencioso-administrativo en el que solicita del Tribunal la anulación de la resolución del TEAR.

<sup>15</sup> Y ello porque el recurso se interpuso con fecha 11 de noviembre de 1998, cuando la nueva Ley 29/1998 de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa (LJCA) (publicada en el BOE de 14 de julio de 1998) aún no había entrado en vigor, ya que la entrada en vigor se produjo a los cinco meses de su publicación en el BOE, según dictado de la disposición final tercera de la misma.

no sólo, sino que, además, el Tribunal va a analizar esta cuestión también a la luz de la nueva normativa sobre la materia contenida en la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Con ello el Tribunal refuerza la conclusión extraída de la aplicación de la LJCA de 1956, al examinar cómo tampoco bajo la nueva normativa se llegaría a una solución distinta respecto a esta cuestión.

El Tribunal considera que aunque podría argumentarse que, de acuerdo con lo preceptuado en el artículo 28 de la LJCA de 1956, vigente en el momento de la interposición del recurso, la Comunidad Autónoma podría encontrarse legitimada por tener *interés directo*, sin embargo, hay que rechazar la admisibilidad de tal argumento, habida cuenta que «el interés directo o legítimo que contempla dicho precepto [art. 28 de la LJCA] está referido eminentemente a los particulares, ya que la Administración no se rige por el principio del interés, sino por el de legalidad, de tal manera que no cabe considerar que las consecuencias económicas que pudiera producir en la recaudación determinan la existencia de interés, debiendo presidir su actuación la objetividad en el servicio a los intereses generales con sometimiento a la ley y al derecho, como establece el artículo 103 de la Constitución Española».

El artículo 28.1 a) de la LJCA de 1956 disponía concretamente que «estarán legitimados para demandar la declaración de no ser conformes a Derecho y, en su caso, la anulación de los actos y disposiciones de la Administración: a) los que tuvieren interés directo en ello. (...)».

En este caso, dicho precepto hay que ponerlo necesariamente en conexión con el artículo 3 de la Ley 34/1981, de 5 de octubre, que señalaba que «las Comunidades Autónomas podrán impugnar las disposiciones de carácter general que, dictadas por la Administración del Estado, afecten al ámbito de su autonomía»<sup>16</sup>.

Si bien puede afirmarse que la LJCA de 1956, al diseñar los distintos tipos de pretensión (de anulación y de plena jurisdicción), está pensando implícitamente en los recursos contencioso-administrativos iniciados por los administrados, de ello no cabe deducir la imposibilidad de su aplicación a las relaciones impugnatorias interadministrativas. Es posible, en su caso, que no sea aplicable en su totalidad dicha ley a las relaciones impugnatorias interadministrativas a causa de la diferente naturaleza jurídica de *algunos* de los intereses y derechos de los particulares y de las Administraciones<sup>17</sup>. Incluso para estos supuestos se ha postulado la necesidad de *adaptación* de la LJCA de 1956, teniendo en consideración los poderes y potestades (competencias), propias de la Administración Pública,

<sup>16</sup> Ambos preceptos, como se sabe, han sido derogados por la LJCA de 1998, que sobre esta cuestión dispone en el artículo 19.1 d) que «están legitimados ante el orden jurisdiccional contencioso-administrativo: d) la Administración de las Comunidades Autónomas para impugnar los actos y disposiciones que afecten al ámbito de su autonomía, emanados de la Administración del Estado o de cualquier otra Administración u organismo público, así como los de las Entidades locales, de conformidad con lo dispuesto en la legislación de régimen local».

<sup>17</sup> *Cfr.*, en este sentido, I. SANZ RUBIALES, *El contencioso interadministrativo*, cit., págs. 130-131.

en correspondencia, fundamentalmente, a los derechos subjetivos de los particulares, a fin de posibilitar la plena aplicación en este punto de esta ley a las Administraciones Públicas por lo que respecta a la legitimación activa de las mismas en los casos de relaciones impugnatorias interadministrativas <sup>18</sup>.

No obstante, estos problemas de aplicación de la LJCA de 1956 a efectos de determinar la legitimación activa de las distintas Administraciones en un litigio contencioso interadministrativo se plantean, fundamentalmente, en los casos en los que se ejercite una pretensión de plena jurisdicción, por la dificultad de identificación del reconocimiento de una situación jurídica individual (derecho subjetivo) con las potestades o poderes-deberes de la Administración, pero no respecto al ejercicio de una pretensión de anulación, donde lo que se solicita del órgano judicial es la anulación de un acto o disposición administrativa, en nuestro caso, de un acto emanado de otra Administración distinta de la actora.

Máxime cuando, como sucede en el caso de la Sentencia que comentamos, lo que el Tribunal está negando es la aplicación de la *cláusula general de legitimación* a la Comunidad Autónoma, amparándose en una incorrecta apreciación de lo que es el interés directo o legítimo a efectos de determinar el ámbito subjetivo de interesados activos ante la jurisdicción contencioso-administrativa <sup>19</sup>.

En efecto, la ausencia de mención a los *actos* de la Administración del Estado como objeto de la impugnación de las Comunidades Autónomas en el artículo 3.º de la Ley 34/1981, que sólo se refiere a las *disposiciones generales*, no ha sido interpretada en el sentido de negar legitimación a las Comunidades Autónomas en tales supuestos, al entender que su legitimación derivaría directamente de la cláusula general de tener un interés directo prevista en el artículo 28.1 a) de la LJCA de 1956 <sup>20</sup>. Antes bien, la mención expresa de la legitimación activa autonómica para

<sup>18</sup> En este sentido, I. SANZ RUBIALES, *El contencioso interadministrativo*, cit., pág. 133, señala, en relación con esta cuestión, que cabría plantearse «si no sería conveniente la aplicación analógica de lo que se dispone para la protección de los derechos subjetivos a la tutela de las potestades (competencias)».

<sup>19</sup> En la Sentencia del TSJ de Canarias de 14 de abril de 2000, precisamente, la Comunidad Autónoma recurrente esgrime esta cláusula general de legitimación activa contenida en el artículo 28.1 de la LJCA de 1956 para oponerse a la inadmisibilidad del recurso por falta de legitimación aducida por el Abogado del Estado en representación de la Administración estatal demandada, señalando que «la Administración Autonómica es titular de derechos y/o intereses económicos que resultan afectados por la resolución recurrida, al afectar ésta a tributos cedidos cuyo rendimiento corresponde a la Comunidad Autónoma».

<sup>20</sup> En este sentido, S. MUÑOZ MACHADO, *Derecho Público de las Comunidades Autónomas*, vol. II, Civitas, Madrid, 1984, pág. 312, considera que la restricción de la legitimación de las Comunidades Autónomas a la impugnación de disposiciones y no de actos carece de toda justificación institucional por cuanto rebaja las garantías jurisdiccionales ofrecidas a las Comunidades Autónomas, además de ser absurda dado que según el propio sistema de la LJCA de 1956 (art. 39.1 y 2) las disposiciones generales se pueden recurrir bien directamente o bien indirectamente a través de la impugnación de los actos que se produjeran en aplicación de las mismas, razones por las cuales concluye este autor señalando que las Comunidades Autónomas pueden también impugnar actos del Estado. J. GONZÁLEZ PÉREZ, *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*, 20 ed., Civitas, Madrid, 1994, págs. 370 y 371, señala que en relación con la legitimación de las Entidades públicas para impugnar los actos de otra se estará a las reglas generales, por lo que el artícu-

impugnar disposiciones generales de la Administración del Estado se ha interpretado como un intento del legislador por despejar cualquier duda al respecto <sup>21</sup>.

La fundamentación de la legitimación de las Comunidades Autónomas para impugnar actos de la Administración del Estado en la cláusula general del artículo 28.1 de la LJCA de 1956 es consecuencia del derecho a la tutela judicial efectiva consagrado en el artículo 24.1 de la Constitución que, tal y como ha declarado el Tribunal Constitucional, ha de reconocerse también a las personas jurídico-públicas entre las que se incluyen, lógicamente, las Comunidades Autónomas <sup>22</sup>.

Basta con que exista un *interés legítimo*, de acuerdo con la dicción del artículo 24.1 de la Constitución Española, para que el derecho a la tutela judicial efectiva ampare el acceso a la jurisdicción en defensa del mismo <sup>23</sup>. En este sentido, todo sujeto que goce de capacidad procesal está legitimado activamente cuando se encuentre «en una determinada relación previa con un acto o disposición administrativa, con una actuación activa o pasiva de la Administración que haga legítima la presencia de un determinado sujeto en el concreto proceso en el que se impugna esa actuación» <sup>24</sup>.

La cuestión, entonces, estriba en dilucidar cómo se conforma el interés legítimo de la Administración autonómica en los contenciosos interadministrativos, en general, y en el caso de la Sentencia que comentamos, en particular. Al respecto, lo primero que hay que tener en cuenta es que el interés legítimo no se identifica ya con el interés directo, pues como ha señalado reiterada jurisprudencia del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo el interés legítimo es más amplio que el interés directo y superador de éste, en cuanto presupone que la resolución administrativa a dictar ha repercutido o puede repercutir, directa o indirectamente, pero de un modo efectivo y acreditado en la correspondiente esfera vital de quien se persona <sup>25</sup>. Desde esta

---

lo 3.º de la Ley 34/1981 en modo alguno puede interpretarse en el sentido de que las Comunidades Autónomas sólo disponen de legitimación activa frente a la Administración del Estado en el supuesto contemplado en esta norma especial, ya que ésta no puede derogar el régimen general de legitimación. En esta línea se incardinan también las consideraciones efectuadas al respecto por I. SANZ RUBIALES, *El contencioso interadministrativo*, cit., pág. 121 y ss.

- <sup>21</sup> A esta conclusión llega I. SANZ RUBIALES, *El contencioso interadministrativo*, cit., págs. 122 y 123, para el que la alusión a la impugnación de disposiciones generales se hizo por el legislador, no con el ánimo de reducir la legitimación activa de las Comunidades Autónomas o el campo de actividad administrativa del Estado sometida a control judicial, sino para salvar, en su caso, el posible escollo de legitimación judicial de Entidades, Corporaciones e Instituciones de Derecho público ante reglamentos estatales. En definitiva, según este autor, la Ley 34/1981 ha querido con esa mención específica evitar que las Comunidades Autónomas fueran asimiladas a las Corporaciones de Derecho público en ese aspecto concreto.
- <sup>22</sup> Así lo ha reconocido el Tribunal Constitucional respecto a las Entidades Locales en la Sentencia del Tribunal Constitucional (STC) 19/1983 y respecto a la propia Administración del Estado en la STC 64/1988.
- <sup>23</sup> Sabido es que el Tribunal Constitucional ya en la STC 60/1982 entendió que la exigencia del artículo 161.1 b) de la Constitución Española de que exista un interés legítimo para interponer un recurso de amparo ha de entenderse referida también a la fase judicial previa a la de amparo. Por lo tanto, basta para ostentar legitimación activa en la jurisdicción contencioso-administrativa la existencia de un interés legítimo, como ha reconocido la STC 97/1991, entre otras.
- <sup>24</sup> E. GARCÍA DE ENTERRÍA y T.R. FERNÁNDEZ, *Curso de Derecho Administrativo*, vol. II, 70 ed., Civitas, Madrid, 2000, pág. 612.
- <sup>25</sup> En este sentido, *vid.*, entre otras, la STC 60/1982, STC 62/1983 y STC 195/1992, así como la Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de marzo de 1997 (Ar. 6.670).

perspectiva, la jurisprudencia ha acogido la teoría de los *derechos reaccionales* para la configuración del interés legítimo, según la cual cualquier actuación por parte de la Administración que incida en la esfera jurídica propia de un sujeto y que no sea legal, habilita a dicho sujeto para ejercer una acción impugnatoria para defender la integridad de dicha esfera jurídica propia (ámbito vital, ámbito de autonomía, etc.)<sup>26</sup>.

Por lo tanto, en el caso de las Comunidades Autónomas el interés legítimo que se erige como fundamento de la legitimación activa de las mismas para la impugnación en el orden jurisdiccional contencioso-administrativo de los actos y disposiciones de otras Administraciones Públicas surge de la afectación que tales actos y disposiciones producen en su propio ámbito de autonomía, cuando dicha afectación no se ajuste a la legalidad<sup>27</sup>. En consecuencia, toda actuación de otra Administración Pública que afecte de forma ilegal tanto a la distribución competencial como al orden jurídico legítima a éstas activamente para solicitar de los Tribunales la tutela de sus intereses, es decir, el respeto a la distribución competencial y al propio ordenamiento jurídico<sup>28</sup>.

Volviendo al supuesto planteado en la Sentencia que comentamos, no nos parece acertada la apreciación del TSJ de Madrid de que la Comunidad Autónoma de Madrid no está legitimada al amparo del artículo 28.1 a) de la LJCA de 1956 por cuanto no es aplicable a la misma, en cuanto Administración Pública, la categoría del interés legítimo o directo a que alude el precepto. Acabamos de analizar cómo sí que es posible, aun con la redacción del artículo 28.1 a) de la LJCA de 1956 fundar la legitimación activa ante la jurisdicción contencioso-administrativa de las Comunidades Autónomas para la impugnación de actos y disposiciones de la Administración del Estado y cuál es la configuración del interés legítimo de las Comunidades Autónomas que, por supuesto, no está reñido con el principio de la objetividad en el servicio a los intereses generales con sometimiento a la

<sup>26</sup> Cfr., al respecto, E. GARCÍA DE ENTERRÍA, «Los ciudadanos y la Administración: nuevas tendencias en Derecho español», trabajo recogido en el libro del mismo autor (por el que citamos), *Hacia una nueva justicia administrativa*, 2.ª ed., Civitas, Madrid, 1992, pág. 68. Paradigmática de esta concepción es la Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de marzo de 1997 (Ar. 6.670), que define el interés legítimo señalando que «desde el punto de vista procedimental, administrativo y procesal jurisdiccional, es una situación reaccional, en pro de la defensa y efectiva reintegración de lo que doctrinalmente se ha llamado el propio círculo jurídico vital, y, en evitación de un potencial perjuicio ilegítimo temido, está conectado con este concepto de perjuicio, de modo que el interés se reputa que existe siempre que pueda presumirse que la declaración jurídica pretendida habría de colocar al accionante en condiciones legales y naturales de conseguir un determinado beneficio material o jurídico, o incluso de índole moral (sin que sea necesario que quede asegurado de antemano que forzosamente haya de obtenerlo, ni que deba tener apoyo en un precepto legal expreso y declarativo de derechos) así como cuando la persistencia de la situación fáctica creada o que pudiera crear el acto administrativo ocasionaría un perjuicio, con tal de que la repercusión del mismo no sea lejanamente derivada o indirecta sino resultado inmediato de la resolución dictada o que se dicte o llegue a dictarse».

<sup>27</sup> Cfr., I. SANZ RUBIALES, *El contencioso interadministrativo*, cit., pág. 196.

<sup>28</sup> En este sentido, señala S. MUÑOZ MACHADO, *Derecho Público...*, vol II, cit., pág. 312, que la violación del propio ámbito de autonomía es un concepto más amplio que el de violación de una competencia, de forma que las Comunidades Autónomas en su pretensión de anulación de un acto y disposición podrán utilizar todos los argumentos que consideren idóneos, «pues la jurisdicción contencioso-administrativa está obligada a estimar el recurso siempre que se justifique que ha habido cualquier infracción del ordenamiento jurídico y no sólo cuando se pruebe la existencia de vicios de carácter competencial».

ley y al derecho de acuerdo con lo establecido en el artículo 103 de la Constitución Española, sino, todo lo contrario, se encuentra orientado precisamente en la dirección marcada por este principio constitucional relativo a la actuación de la Administración Pública en general <sup>29</sup>.

Con más razón, si cabe, hay que apreciar la legitimación activa, en general, de las Comunidades Autónomas para impugnar actos y disposiciones del Estado que afecten a su ámbito de autonomía con la redacción del artículo 19.1 d) de la vigente LJCA de 1998.

Así ha sido admitido implícitamente, por lo demás, por los TSJ de otras Comunidades Autónomas en supuestos similares al planteado en la Sentencia que comentamos del TSJ de Madrid o al planteado en la Sentencia del TSJ de Canarias de 14 de abril de 2000 (a la que ya hemos hecho referencia), ya que ante la impugnación por parte de la respectiva Comunidad Autónoma de resoluciones de los correspondientes TEA estatales en relación a los tributos cedidos, ni tan siquiera se ha planteado ni por las partes ni por el TSJ la cuestión de la legitimación activa autonómica para impugnar tales resoluciones de los TEA estatales <sup>30</sup>.

Además, en determinados casos, los TSJ han examinado de forma explícita la cuestión de la legitimación activa de la Comunidad Autónoma recurrente contra resoluciones de los TEA estatales en materia de tributos cedidos, sin que hayan seguido al respecto un criterio similar al establecido tanto por el TSJ de Madrid en la Sentencia que comentamos como por el TSJ de Canarias en la Sentencia de 14 de abril de 2000 anteriormente aludida, sino, por el contrario, admitiendo el *interés directo* que la Comunidad Autónoma ostentaba en estos casos, con lo que se está admitiendo la aplicación de la categoría del interés directo o legítimo a las Comunidades Autónomas como fundamento de su legitimación activa <sup>31</sup>.

<sup>29</sup> A ello cabría añadir, además, la aplicación del principio *pro actione*, en virtud del cual ha de hacerse la interpretación de la ley del modo más favorable al pleno ejercicio del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, como ha señalado el Tribunal Constitucional en reiterada jurisprudencia, como, por ejemplo, en la STC 93/1984 y en la STC 55/1986.

<sup>30</sup> En este sentido, por ejemplo, el TSJ de Murcia en su Sentencia de 16 de marzo de 1994 (JT. 308), admite el recurso planteado por la Comunidad Autónoma contra una resolución del TEAR sobre liquidación complementaria por el ITP, efectuada tras una comprobación de valores. El mismo proceder sigue el TSJ de La Rioja en su Sentencia de 29 de enero de 1997 (JT. 155), respecto a un recurso interpuesto por la Comunidad Autónoma riojana contra una resolución del TEAR de La Rioja respecto al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) en el que la cuestión controvertida se centra en la apreciación o no de la prescripción de la obligación tributaria por este impuesto. El mismo criterio, por último, sigue el TSJ de Baleares en su Sentencia de 2 de julio de 1999 (JT. 1.646), en el recurso interpuesto por la Comunidad Autónoma balear contra resolución del TEAR en el que el problema se centra en determinar si una determinada transmisión está sujeta al ITP o al IVA.

<sup>31</sup> En este sentido, el TSJ de Castilla-La Mancha en su Sentencia de 30 de abril de 1993 (JT. 414), dictada en relación con un recurso interpuesto por la Comunidad Autónoma castellano-manchega contra una resolución del TEAR de esta Comunidad en relación con el ITPAJD, en la que la cuestión controvertida se centra en determinar si concurre o no una exención en el ITP, señala que «la viabilidad del recurso contencioso-administrativo no puede cercenarse teniendo en cuenta asimismo el sentido que la jurisprudencia da a la legitimación exigida en la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa que habla de interés directo, concurriendo en este caso con total evidencia ya que la Comunidad Autónoma está velando con su actuación por un interés real, efectivo, propio y legítimo». Igual criterio es seguido por el TSJ de Murcia en su Sentencia de 28 de febrero de 1995 (JT. 211), al sentar el criterio de que la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia tiene un interés directo en el recurso que ha interpuesto contra una resolución del TEAR en relación con el ITPAJD.

Sentado que a efectos de determinar la legitimación autonómica para impugnar actos de la Administración estatal, como lo son las resoluciones de los TEAs estatales, es aplicable a las Comunidades Autónomas la categoría del interés directo o legítimo en los términos anteriormente expuestos, procede, a continuación, centrarse en la cuestión de si en el supuesto concreto que da origen a la Sentencia que comentamos es identificable un interés legítimo de la Comunidad Autónoma de Madrid. Dicho con otras palabras, si la resolución del TEAR de Madrid recurrida afecta al ámbito propio de autonomía de la Comunidad Autónoma recurrente. Para el análisis de esta cuestión vamos a partir de la propia argumentación que ofrece el TSJ de Madrid en esta Sentencia, puesto que aunque ha partido del argumento de que no es aplicable a las Comunidades Autónomas la categoría del interés directo como fundamento de su legitimación activa en este proceso, el Tribunal busca, incluso, una fundamentación más rotunda a su fallo, intentando demostrar que aunque se reconociesen intereses directos a la Comunidad Autónoma como fundamento de su legitimación activa, tales intereses no concurren en el caso sometido al juicio del Tribunal.

## 2. La resolución del TEAR impugnada no causa un perjuicio a la Comunidad Autónoma.

Entiende el TSJ de Madrid que no puede estimarse que la legitimación de la Comunidad Autónoma recurrente le viene atribuida por el *interés directo*, pues «tampoco resulta clara la existencia de un perjuicio patrimonial, al resultar aplicables las reglas de corrección que se establecen en las Leyes citadas [LOFCA y LCT de 1983] para garantizar los recursos de las Comunidades Autónomas, concretamente en el artículo 15 de la Ley Orgánica 8/1980».

Este argumento esgrimido por el Tribunal es ciertamente criticable. Lo primero que se advierte es que en la formulación del mismo el propio Tribunal está admitiendo implícitamente que el acto administrativo impugnado es susceptible de causar *per se* un perjuicio económico a la Hacienda autonómica, en cuanto que la firmeza de la resolución del TEAR objeto del recurso, que se produce con la negación de legitimación activa a la Comunidad Autónoma para recurrir ante la jurisdicción contencioso-administrativa, representa para la Comunidad Autónoma la percepción de una menor deuda tributaria por ITPAJD en este caso, que la que le correspondería de prosperar su criterio sobre la valoración de los bienes transmitidos y la validez de los consecuentes actos de liquidación del ITPAJD.

El Tribunal, como decimos, está admitiendo implícitamente que el acto administrativo impugnado, la resolución del TEAR, es susceptible de causar un perjuicio económico a la Comunidad Autónoma. Sin embargo, considera el Tribunal, ahora ya de forma explícita, que como tal hipotético perjuicio económico puede ser *reparado o compensado* por el propio funcionamiento del sistema de financiación autonómico, en cuanto que éste prevé otros mecanismos de carácter compensador del posible déficit de recursos financieros derivados de otros elementos del sistema como los tributos cedidos, en *términos absolutos* no se produciría tal perjuicio económico en virtud de los mecanismos de compensación y, por lo tanto, no cabría apreciar ni tan siquiera un interés directo de la Comunidad Autónoma que fundamentase su legitimación activa en este caso. En concreto, el

Tribunal identifica estos mecanismos de compensación con los previstos en el artículo 15 de la LOFCA, que prevé una asignación complementaria establecida en los Presupuestos Generales del Estado para aquellas Comunidades Autónomas que con los recursos financieros procedentes de los tributos cedidos y de la participación en los ingresos del Estado *no puedan asegurar un nivel mínimo de la prestación del conjunto de los servicios públicos fundamentales que hayan asumido*.

El argumento no es acertado y la lógica del mismo no se sostiene. En primer lugar porque basta con que el acto administrativo que es objeto de impugnación sea susceptible de representar por sí mismo un perjuicio económico para la Comunidad Autónoma recurrente para que ésta tenga un interés legítimo que fundamente su legitimación activa ante la jurisdicción contencioso-administrativa en solicitud de una actividad judicial que fiscalice la legalidad del acto y, en su caso, anule el mismo, sin necesidad de apelar a otros elementos de funcionamiento del ordenamiento jurídico, en este caso, del sistema de financiación autonómico, que pudieran compensar en el plano material a la Comunidad Autónoma los efectos económicos negativos que tal acto administrativo haya podido causar. En otras palabras, basta con que la resolución del TEAR recurrida afecte al ámbito de autonomía de la Comunidad Autónoma para fundamentar la legitimación activa de ésta para recurrir tal resolución cuando la Comunidad Autónoma considere que tal acto vulnera el ordenamiento jurídico <sup>32</sup>.

Así parece haberlo entendido el Tribunal Constitucional en la STC 192/2000 cuando rechaza el argumento de la Comunidad Autónoma de Extremadura de que la revisión económico-administrativa de los actos de gestión de los tributos cedidos tiene que corresponder a los propios órganos de revisión autonómicos porque la atribución de la revisión económico-administrativa de estos tributos al TEAR estatal puede mermar los recursos económicos de la Comunidad Autónoma, señalando que tales intereses autonómicos quedarían garantizados «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) <sup>33</sup>.

<sup>32</sup> En este sentido, señala el TSJ del País Vasco en su Sentencia de 18 de junio de 1999 (JT. 1.618), al examinar la legitimación activa de la Comunidad Autónoma de León para impugnar los respectivos Acuerdos de las Juntas Generales de Guipúzcoa, Álava y Vizcaya, que habían inadmitido las solicitudes de declaración de oficio de la nulidad de determinadas normas forales reguladoras del Impuesto sobre Sociedades, que el interés legítimo le viene dado a la Comunidad recurrente «no tanto por la hipotética afección al ámbito de las materias que son de su competencia, sino del provecho, utilidad o ganancia que de la nulidad pretendida pudiera, a su juicio, obtener en relación con la realización de las actividades propias de su competencia».

<sup>33</sup> La STC 192/2000 resuelve el conflicto positivo de competencia planteado por el Estado contra un acto del Director General de Ingresos de la Consejería de Economía, Industria y Hacienda de la Junta de Extremadura, emanado en aplicación de la disposición adicional 50 de la Ley 7/1998, de 18 de junio, de la Asamblea de Extremadura, de medidas urgentes en materia de Tasas y Precios Públicos, que atribuía la competencia para la revisión económico-administrativa de los actos de gestión dictados en aplicación tanto de los tributos propios, como de los tributos cedidos y recargos autonómicos a la Junta Económico-Administrativa de la Comunidad Autónoma de Extremadura. Esto obliga al Tribunal Constitucional a pronunciarse sobre la constitucionalidad de dicha atribución competencial por lo que respecta a los tributos cedidos, decretando la inconstitucionalidad de la citada disposición en este punto, al corresponder, de acuerdo con las normas del bloque de la constitucionalidad, la competencia para conocer de las Reclamaciones Económico-Administrativas por los tributos cedidos al Estado.

Resulta claro, en tal sentido, que la resolución del TEAR impugnada es susceptible de producir un perjuicio económico a la Comunidad Autónoma recurrente, en la medida en que ésta ha percibido un menor rendimiento o recaudación por el ITPAJD, como consecuencia de que la deuda tributaria determinada en los actos de liquidación por el ITPAJD de que trae causa dicha resolución y que han sido anulados por ésta era mayor que la deuda tributaria autoliquidada por el sujeto pasivo que es la que tal resolución ha hecho valer. Y resulta claro que ello afecta directamente a la autonomía financiera de la Comunidad Autónoma de Madrid, por cuanto a dicha Comunidad corresponde, de acuerdo con lo preceptuado en el artículo 157.1 de la Constitución Española en conexión con los artículos 10 y 11 de la LOFCA y el artículo 53.5 y la disposición adicional 10 de la Ley Orgánica 3/1983 por la que se aprueba el Estatuto de Autonomía de la Comunidad de Madrid, así como los artículos concordantes de la normativa reguladora de la cesión de tributos a la Comunidad Autónoma de Madrid, el rendimiento del ITPAJD producido en su territorio de acuerdo con los puntos de conexión previstos en la normativa reguladora de la cesión de tributos <sup>34</sup>.

En este sentido, el Magistrado J. Parada Vázquez señala en el Voto Particular que formula a esta Sentencia el indudable interés económico que para la Comunidad Autónoma de Madrid tiene la resolución del TEAR recurrida, que se ve perjudicado por la doctrina sentada por el Tribunal al negar la legitimación activa de la Comunidad Autónoma para recurrir las resoluciones del TEAR estatal en materia de tributos cedidos, por cuanto estima este Magistrado que la resolución del TEAR no es un acto que en la aplicación de los tributos cedidos se prevea como aislado y de difícil repetición, sino que, más bien, lo previsible es que se produzcan numerosos acuerdos del TEAR sobre los actos de gestión de los tributos cedidos susceptibles de producir una perceptible repercusión económica en la financiación de la Comunidad Autónoma. De ahí que este Magistrado postule que se permita el acceso a la jurisdicción a la Comunidad Autónoma de Madrid «a fin de que pueda combatir jurídicamente unos actos que le pueden producir un indudable perjuicio económico, cuando de ellos se deriva la imposibilidad de obtener un determinado beneficio financiero» <sup>35</sup>.

<sup>34</sup> El alcance y condiciones de la cesión de tributos a la Comunidad Autónoma de Madrid aplicable a los hechos imposables del ITP de que trae causa la resolución recurrida están determinados en la LCT de 1983 y en la específica Ley 42/1983 de Cesión de Tributos a la Comunidad de Madrid (LCTCM), sustituidas tras la aprobación del modelo de financiación autonómica para el quinquenio 1997-2001 por la LCT de 1996 y la Ley 33/1997 de modificación del régimen de cesión de tributos y fijación del alcance y condiciones de la cesión a la Comunidad Autónoma de Madrid. La cesión a la Comunidad de Madrid de determinados tributos de los susceptibles de cesión se vio demorada en relación a lo acaecido en otras Comunidades Autónomas, por la concurrencia en esta Comunidad de la circunstancia del elevado importe de la recaudación por tributos susceptibles de cesión y el reducido coste relativo de los servicios transferidos, habida cuenta de la condición establecida en la redacción originaria del artículo 2.º 2 de la Ley 42/1983, según la cual la cesión de tributos entraría en vigor cuando el coste efectivo de los servicios transferidos a la Comunidad Autónoma excediera del rendimiento de los tributos susceptibles de cesión. Esto originó la promulgación de la Ley 16/1990, de 29 de noviembre, por la que se modificó parcialmente la Ley 42/1983, en el sentido de declarar la efectividad de la cesión a la Comunidad del ITP y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) a partir del día 1 de enero de 1990 y de condicionar la efectividad de la cesión del resto de tributos susceptibles de cesión a que la financiación inicial por porcentaje de participación en los ingresos del Estado fuese superior al rendimiento del tributo o tributos cuya cesión pasase a ser efectiva.

<sup>35</sup> En efecto, son numerosos los casos en los que las distintas Comunidades Autónomas impugnan resoluciones de los TEA estatales relativas a los tributos cedidos, porque entienden que el criterio sentado por el TEA en la respectiva resolución perjudica sus intereses económicos. Así, por ejemplo, en la Sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha de 30 de abril de 1993 (JT. 414), la Comunidad Autónoma recurre una resolución del TEAR que había anulado una liquidación por el ITP

Y si la sola constatación de que la resolución del TEAR impugnada es susceptible de producir un perjuicio económico a la Hacienda de la Comunidad Autónoma de Madrid basta para reconocer el interés directo y legítimo de ésta, no parece procedente entrar a valorar el propio funcionamiento del sistema de financiación autonómica porque aunque éste previese mecanismos que en todo caso aseguren a la Comunidad Autónoma un determinado nivel de financiación, ello no excluiría el perjuicio económico que el acto administrativo es susceptible de producir ni, por tanto, el interés legítimo de la Comunidad Autónoma fundamentador de su legitimación activa ante la jurisdicción contencioso-administrativa. Pero es que, además, cuando el Tribunal, en contra de esta lógica, recurre a otros mecanismos del sistema de financiación autonómico para fundamentar su tesis de que no se produce un perjuicio económico a la Comunidad Autónoma por la existencia en el sistema de financiación autonómica de las *asignaciones de nivelación* previstas en el artículo 15 de la LOFCA, está apreciando incorrectamente la virtualidad de tal instrumento del sistema de financiación autonómico. Fundamentalmente, porque las asignaciones de nivelación cumplen una función de garantía a las Comunidades Autónomas de una financiación mínima y responden al principio de solidaridad interterritorial.

En efecto, para que el instrumento de las asignaciones de nivelación del artículo 15 de la LOFCA se ponga en marcha es necesario que se cumpla una condición y es que la Comunidad Autónoma con los recursos financieros de los *tributos cedidos* y de la *participación en los ingresos del Estado* no pudiera asegurar un nivel *mínimo de prestación* del conjunto de los servicios públicos *fundamentales* que haya asumido. Con lo cual, es perfectamente posible que el perjuicio económico que a la Comunidad Autónoma se le hubiese podido causar negándole en este caso concreto su legitimación activa para recurrir la resolución del TEAR objeto del litigio o, más en general, de negarle la legitimación para recurrir las resoluciones de los TEA estatales en materia de tributos cedidos, no desencadene la articulación de las asignaciones de nivelación del artículo 15 de la LOFCA porque no suponga un perjuicio económico de tal entidad que represente para la Comunidad Autónoma

---

practicada por la Administración tributaria autonómica que ascendía a 387.685 pesetas y acordado la devolución al contribuyente de las cantidades satisfechas y los intereses correspondientes. La cuestión litigiosa se centra en este caso en determinar si concurren para el obligado tributario (una Cooperativa fiscalmente protegida) los requisitos exigidos para reconocerle una exención en el ITP por la adquisición de unos bienes inmuebles, entendiéndose el TEAR, en contra del criterio de la Administración autonómica que sí concurren los requisitos para reconocer la exención, cuestión que es examinada por el TSJ que concluye fallando a favor de la Comunidad Autónoma, por entender que no concurre en el caso concreto (adjudicación de bienes en virtud de un procedimiento judicial para el cobro de un préstamo por parte de una Cooperativa fiscalmente protegida), el presupuesto o requisito necesario para la exención, es decir, la finalidad de cumplimiento de atención de fines sociales. En este ámbito, son destacables los contenciosos interadministrativos en los que la cuestión debatida estriba en determinar si un determinado acto o negocio jurídico está sujeto al IVA o al ITPAJD, de indudable trascendencia económica tanto para el Estado como para las Comunidades Autónomas, llegando en muchas ocasiones la cuestión a resolverse por el Tribunal Supremo en recursos de casación interpuestos en interés de ley. Así, por ejemplo, en la STS de 23 de abril de 1996 (Ar. 8.459), el Tribunal Supremo estima el recurso de casación en interés de ley interpuesto por la Comunidad Autónoma de Andalucía contra la Sentencia TSJ de Andalucía que había desestimado el recurso de la Comunidad Autónoma contra una resolución del TEAR de Andalucía que entendió no sujeto a TPO la transmisión de un negocio de farmacia, anulando las liquidaciones practicadas por la Administración tributaria autonómica. El Tribunal Supremo declara que «la transmisión de una Oficina de farmacia, incluido el local donde se ubica por parte de un farmacéutico a otra persona con igual titulación que va a seguir ejerciendo la misma actividad, realizada durante el lapso temporal comprendido entre el 1-1-1987 y el 31-12-1991, está sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales».

la imposibilidad de alcanzar un nivel mínimo en la prestación de los servicios públicos fundamentales que ha asumido, sin que por ello, claro está, el acto administrativo recurrido haya dejado de producir un perjuicio económico a la Comunidad Autónoma.

Aun en el caso de que el Tribunal no hubiese apelado a este instrumento del artículo 15 de la LOFCA, de carácter ciertamente excepcional, en apoyo de su argumentación, sino que hubiese hecho referencia a la *complementariedad* que en el sistema de financiación han tenido los tributos cedidos y el porcentaje de participación en los ingresos del Estado respecto a la financiación del coste efectivo de los servicios transferidos, dicho argumento sería igualmente rechazable. En efecto, los tributos cedidos y el porcentaje de participación en los ingresos del Estado han jugado en el período transitorio del sistema de financiación autonómico un papel estrechamente ligado a la financiación del coste efectivo de los servicios transferidos, de manera que ambos recursos se complementaban en la financiación de dicho coste. Esto supuso durante dicho período transitorio que el coste efectivo no financiado por la recaudación de los tributos cedidos fuese cubierto por el porcentaje de participación y, viceversa, que un aumento en la recaudación de los tributos cedidos provocase una reducción del porcentaje de participación. Esta complementariedad podía ofrecer cierto apoyo a la argumentación del Tribunal, por cuanto, efectivamente, la mayor o menor eficacia con que las Comunidades Autónomas gestionasen los tributos cedidos no tendría una consecuencia directa en la financiación total a percibir por la Comunidad Autónoma para la financiación del coste de los servicios transferidos<sup>36</sup>. Con lo cual, podría sostenerse, desde esta perspectiva, que la circunstancia de que las Comunidades Autónomas puedan o no recurrir las resoluciones de los TEA estatales en materia de tributos cedidos a efectos de la financiación del coste global de los servicios transferidos no suponía un perjuicio económico *global* para las Comunidades Autónomas.

Sin embargo, con la introducción a partir del Acuerdo 1/1985 del CPFF, por el que se aprueba el método para la determinación del porcentaje de participación de las Comunidades Autónomas en los ingresos del Estado para el año 1986, de la *recaudación normativa por tributos cedidos* como parámetro para establecer el volumen de ingresos procedentes de estos tributos que minoraría el coste efectivo, el ejercicio de las competencias de gestión sobre tales tributos adquirió una especial importancia para las Comunidades Autónomas. Y ello porque, a partir de entonces, de la mayor o menor eficacia de la respectiva Administración tributaria autonómica en la gestión de los tributos cedidos dependería, en gran medida, que la *recaudación real* de estos tributos fuese mayor o menor que la *recaudación normativa* de tales tributos fijada por relación a un determinado ejercicio. Con lo cual, lógicamente, el diseño y la aplicación de una propia política de gestión de los tributos cedidos por parte de las

<sup>36</sup> La doctrina advirtió críticamente cómo esta circunstancia entrañaba un desincentivo para que las Comunidades Autónomas realizasen esfuerzos en lograr una eficaz gestión de los tributos cedidos, *cfr.*, al respecto, J. GARCÍA AÑOVEROS, «Informe sobre modificación del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas», *HPE*, núm. 101, 1986, pág. 376; J. MARTÍN QUERALT, «El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas...», *cit.*, pág. 11; M. MEDINA GUERRERO, *La incidencia del sistema de financiación en el ejercicio de las competencias de las Comunidades Autónomas*, CEC, Madrid, 1992, pág. 362.

Administraciones tributarias autonómicas ya no es indiferente en el plano de la financiación autonómica y tampoco podía serlo, en este sentido, el que éstas pudiesen o no recurrir ante la jurisdicción contencioso-administrativa las resoluciones de los TEA estatales relativas a estos tributos <sup>37</sup>.

En consecuencia, ni siquiera si se admitiese *hipotéticamente* el argumento empleado por el Tribunal para justificar que la Comunidad Autónoma no ha sufrido perjuicio económico alguno en los recursos financieros que globalmente ha de percibir ésta, la lógica del mismo no se ajusta al funcionamiento real del sistema de financiación autonómico tras el mencionado Acuerdo 1/1985 del CPPF en los distintos modelos de financiación autonómica que se han sucedido hasta el actual modelo para el quinquenio 1997-2001, ni, con mayor razón, se ajusta al funcionamiento del sistema de financiación bajo el modelo de financiación autonómica vigente aprobado por el Acuerdo 1/1996 del CPPF.

### **3. La Comunidad Autónoma carece de legitimación activa para recurrir las resoluciones del TEAR en materia de tributos cedidos porque actúa por delegación del Estado.**

El siguiente argumento que emplea el TSJ de Madrid para fundamentar su tesis de que la Comunidad Autónoma carece de legitimación activa para impugnar la resolución del TEAR de Madrid en materia de tributos cedidos también es susceptible, haciendo abstracción de las circunstancias del caso concreto, de aplicarse, con carácter general, a todas las Comunidades Autónomas de régimen común y supondría, de aceptarse el mismo, que dichas Comunidades no pueden impugnar las resoluciones que los TEA estatales dicten en materia de tributos cedidos. Se trata de un argumento que pone el acento en la propia configuración del tributo cedido como recurso autonómico y, por ende, en la naturaleza misma del proceso de cesión de tributos y, más en concreto, en la asunción y ejercicio por parte de las Comunidades Autónomas de las competencias de gestión de los tributos cedidos, de ahí la importancia del mismo. Entiende el Tribunal que, respecto a los tributos cedidos, las Comunidades Autónomas actúan como meras delegadas del Estado en la gestión de los mismos, por cuanto la titularidad de estos tributos y, consecuentemente, de las competencias sobre los mismos, incluida la competencia administrativa o de gestión, es del Estado, lo que implica que éstas, las Comunidades delegatarias, no pueden impugnar actos administrativos emanados del delegante en las materias en que actúan como meras delegadas.

En concreto, considera el Tribunal que «así como el legislador no atribuye legitimación al particular que obra por delegación o como meros agentes o mandatarios de la entidad pública autora del acto administrativo impugnado, debe interpretarse que tampoco cabe reconocer legitimación a la Comunidad de Madrid, que aunque no es un particular sí obra por delegación del Estado en el tributo cedido cuya titularidad corresponde a éste: entenderlo de otra forma supondría que la Administración del Estado, titular del tributo, carece de un mecanismo de impugnación que sí tendría la Comunidad Autónoma, lo que supone una contradicción evidente.»

<sup>37</sup> Cfr., en este sentido, las consideraciones que efectuamos al respecto en A. GARCÍA MARTÍNEZ, *La gestión de los tributos autonómicos*, cit., pág. 45.

La tesis del Tribunal parte en este punto, de la constatación, tras el examen de la LOFCA y de las Leyes de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas (LCT) de 1983 y de 1996, de que respecto a los tributos cedidos las Comunidades Autónomas actúan en la gestión de los mismos por delegación del Estado (art. 19 de la LOFCA), de que el Estado es el titular de estos tributos (art. 10 y 11 de la LOFCA) y de que éste no les ha delegado a las Comunidades Autónomas la competencia para conocer de las reclamaciones económico-administrativas relativas a estos tributos (art. 20 de la LOFCA), para concluir en la idea fundamental de que las Comunidades Autónomas no pueden recurrir las resoluciones de los TEA estatales en esta materia porque se trata de actos emanados de órganos incardinados en la Administración del Ente público titular del tributo y las Comunidades Autónomas han actuado en ejercicio de una función delegada o colaboradora encomendada por el Estado <sup>38</sup>.

Ello supone que, según la tesis del Tribunal, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 28.4 de la LJCA de 1956 la Administración autonómica que ha asumido por delegación del Estado el ejercicio de determinadas funciones de gestión de los tributos cedidos no puede impugnar los actos administrativos de la Administración delegante <sup>39</sup>. A esta conclusión llega el Tribunal equiparando a estos

<sup>38</sup> Este argumento también ha sido esgrimido por parte de los particulares codemandados en otros casos en los que las Comunidades Autónomas han impugnado resoluciones de los TEA estatales en materia de tributos cedidos para intentar negar la legitimación activa de la Comunidad Autónoma, sin que fuese acogido por parte del Tribunal. En concreto, en el caso de la Sentencia del TSJ de Murcia de 28 de febrero de 1995 (JT. 211), ante el recurso interpuesto por la Comunidad Autónoma contra varias resoluciones del TEAR en relación con el ITPAJD, el particular codemandado alega la inadmisibilidad del recurso por carecer la Comunidad Autónoma de legitimación activa para impugnar las resoluciones del TEAR que anulaban las liquidaciones complementarias que practicó la Administración tributaria autonómica por el ITP, al actuar dicha Administración (abriendo expediente de comprobación de valores y practicando las liquidaciones complementarias) por delegación de la Administración del Estado. Incluso, dicho argumento ha sido utilizado por parte de la Administración estatal demandada en el caso de la Sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha de 30 de abril de 1993 (JT. 414), al invocar el Abogado del Estado la causa de inadmisibilidad que estaba prevista en el artículo 82.b) de la LJCA de 1956 por entender que la Comunidad Autónoma no está legitimada para recurrir, de acuerdo con lo que disponía el artículo 28.4 de la LJCA de 1956, era un órgano, a estos efectos, de la Administración del Estado. El Abogado del Estado fundamenta la identificación o equiparación de la Administración tributaria de la Comunidad Autónoma respecto a la gestión de los tributos cedidos y a estos efectos impugnatorios, con los órganos de la Administración tributaria del Estado en que las Comunidades Autónomas han asumido, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 19 de la LOFCA y en los artículos 11 y 12 de la LCT de 1983, *por delegación del Estado* la gestión de los tributos cedidos. Tampoco en este caso el Tribunal acoge este argumento esgrimido por la representación de la Administración del Estado, declarando, por contra, la legitimación activa de la Comunidad Autónoma. En cambio, dicho argumento sí es acogido por el TSJ de Canarias en la Sentencia de 14 de abril de 2000, en la que niega la legitimación activa de la Comunidad Autónoma para recurrir una resolución del TEAR relativa al ITPAJD. Argumenta, en concreto, el Abogado del Estado que representa a la Administración estatal demandada que cabe apreciar la falta de legitimación activa de la Comunidad Autónoma en virtud del artículo 28.4 a) y b) de la LJCA de 1956 por cuanto «el órgano de la Comunidad Autónoma se encuentra, en virtud del acto de delegación legal, funcionalmente incardinado en la misma Administración del Estado en cuanto a la gestión del tributo, todo ello en coherencia con la *ratio* del artículo 28.4 que niega legitimación a los particulares cuando actúan por delegación».

<sup>39</sup> Disponía, en concreto, el artículo 28.4 de la LJCA de 1956 que «no podrán interponer recurso contencioso-administrativo en relación con los actos y disposiciones de una Entidad pública: a) Los órganos de la misma, salvo en el caso previsto en la Ley de Régimen Local sobre la suspensión de acuerdos de las Corporaciones Locales. b) Los particulares, cuando obraren por delegación o como meros agentes o mandatarios de ella». De redacción similar es actualmente el artículo 20 de la LJCA de 1998.

efectos a la Administración autonómica que actúa por delegación con un particular que actuase como delegado o mandatario de un Ente público. A la misma conclusión podría haber llegado el Tribunal equiparando a la Administración autonómica que actúa por delegación del Estado con un órgano de la Administración delegante <sup>40</sup>.

Tanto en uno como en otro caso en los que tanto el artículo 28.4 de la LJCA de 1956 como el vigente artículo 20 de la LJCA de 1998 niegan legitimación activa para interponer el recurso contencioso-administrativo, lo hacen porque tanto las posiciones para ser demandado como demandante referidas a la Administración Pública lo son a dicha Administración en cuanto persona jurídica <sup>41</sup>. Es por ello por lo que los artículos mencionados de las respectivas Leyes de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa establecen la prohibición de que los órganos de una misma Administración sostengan un proceso contra la misma Administración de la que forman parte, es decir, porque tales órganos carecen de personalidad jurídica propia, razón por la cual dicha prohibición es extensiva a las Entidades, públicas o privadas, y a los particulares cuando obraren por delegación o como meros agentes o mandatarios de una Administración Pública <sup>42</sup>. Con lo cual, como fácilmente se advierte, la validez de la tesis del TSJ va a depender de cual sea la naturaleza de la delegación de la gestión de los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas, cuestión que analizaremos seguidamente, no sin antes referirnos a otro argumento que utiliza el Tribunal en refuerzo de su tesis y que conviene aclarar primeramente.

El Tribunal refuerza en este punto su tesis con un argumento que le proporciona la propia forma de manifestarse la cesión de tributos a las Comunidades Autónomas, en particular a la Comunidad Autónoma de Madrid, que merece ser descartado ya desde este momento. Se trata de la circunstancia de que los actos originarios objeto de la discrepancia (comprobación de valores por el ITP, liquidación por este impuesto), no fueron realizados por la Administración tributaria autonómica sino por la Administración tributaria del Estado debido a que en el momento de su realización aún no se había hecho efectiva la cesión de tributos a la Comunidad Autónoma de Madrid o no se había efectuado la transferencia a la misma de los servicios estatales adscritos a los tributos cedidos en dicha Comunidad por parte del Estado <sup>43</sup>. Lo cual conduce al Tribunal a

<sup>40</sup> Ésta, como hemos visto, es la interpretación que hace el Abogado del Estado a la hora de esgrimir este argumento de inadmisión del recurso planteado por la Comunidad Autónoma en la Sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha de 30 de abril de 1993 (JT. 414). También apunta a este criterio el Abogado del Estado en la Sentencia del TSJ de Canarias de 14 de abril de 2000, cuando señala que el órgano de la Administración autonómica se encuentra funcionalmente incardinado, en virtud de la delegación estatal, en la Administración del Estado en cuanto a la gestión de los tributos cedidos.

<sup>41</sup> Cfr., E. GARCÍA DE ENTERRÍA; T.R. FERNÁNDEZ, *Curso de Derecho Administrativo*, vol. II, cit., pág. 610.

<sup>42</sup> Cfr., E. GARCÍA DE ENTERRÍA; T.R. FERNÁNDEZ, *Curso de Derecho Administrativo*, vol. II, cit., págs. 610 y 611.

<sup>43</sup> La modificación que la Ley 16/1990, de 29 de noviembre, introdujo en el artículo 2.º 2 de la Ley 42/1983 de Cesión de Tributos a la Comunidad de Madrid supuso la efectividad de la cesión del ITP y del ISD a la Comunidad Autónoma desde el 1 de enero de 1990. Asimismo, dicha ley modificó el apartado 1 de la disposición transitoria 1.ª de la LCTCM señalando que hasta que no se procediese, a instancia de la Comunidad Autónoma, al traspaso de los servicios adscritos a la Comunidad Autónoma, la Administración del Estado seguiría desempeñando las funciones correspondientes. El traspaso de estos servicios se produjo en virtud del Real Decreto 941/1995, de 4 de junio. Es de hacer notar que, en este último caso, cuando la cesión de estos impuestos a la Comunidad Autónoma madrileña es efectiva, la actuación de la

interpretar que «la Comunidad de Madrid no actúa en este caso tratando de defender la conformidad a derecho de sus actos propios, sino la de unos actos administrativos de comprobación y liquidación dictados por la Administración del Estado, y que por un órgano de revisión incardinado en la propia Administración del Estado resultan anulados».

Sin embargo, tal obstáculo se desvanece a la luz de la disposición transitoria 1.ª de la LCT de 1983 que establece la subrogación de las Comunidades Autónomas a la entrada en vigor de la respectiva LCT en los derechos y obligaciones tributarios de la Administración del Estado, en cuanto afecte a la gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de los tributos cedidos y a lo que, en consonancia, representa la cesión de tributos para la Comunidad Autónoma. Ello supone, en primer lugar y respecto a la posibilidad autonómica de impugnación en la propia vía económico-administrativa estatal de los actos de gestión dictados por la propia Administración tributaria estatal que, como ha reconocido la Audiencia Nacional en la Sentencia de 27 de febrero de 1996 (JT. 200), de acuerdo con el artículo 32.1 d) del Real Decreto 1999/1981 que aprobaba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas (hoy sustituido por el RD 391/1996) «entre los derechos de la Hacienda pública estatal en relación con la revisión de impuestos se encuentra la legitimación para recurrir las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos Provinciales (TEAP)», por lo que las Comunidades Autónomas también se subrogarán en este derecho al efectuarse la cesión de tributos<sup>44</sup>. En segundo lugar, respecto a la posibilidad de impugnación de las resoluciones de los TEA estatales en estos casos, hay que tener en cuenta de manera fundamental, en consonancia con lo que ya hemos expuesto, que la cesión de impuestos supone la atribución del rendimiento a las Comunidades Autónomas desde

---

Administración del Estado en tanto no se traspasen los servicios adscritos a la gestión de estos tributos en la Administración estatal, constituye una actuación de colaboración con la Comunidad Autónoma. Dicho con otras palabras, el Estado presta a la Comunidad Autónoma un servicio de gestión tributaria, por cuanto ésta carece aún de la organización administrativa necesaria para hacer frente al mismo.

<sup>44</sup> En efecto, en la mencionada Sentencia de la Audiencia Nacional de 27 de febrero de 1996 (JT. 200), se suscita la cuestión de la legitimación activa de la Comunidad Autónoma de Cataluña para impugnar dos resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Provincial (TEAP) referidas a sendas liquidaciones giradas por el ITPAJD. La cuestión de la legitimación activa de la Comunidad Autónoma para recurrir se suscita porque el momento de realización de los hechos impositivos de los que derivaron los actos de liquidación de que trae causa este litigio era anterior a la entrada en vigor de la Ley 41/1981 de Cesión de Tributos del Estado a la Generalitat de Cataluña, es decir, anterior a la cesión a la Comunidad Autónoma catalana del ITPAJD. Esto conduce al Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) a negar legitimación activa a la Comunidad Autónoma para recurrir en alzada las resoluciones de los TEAP. Recurrída por la Comunidad Autónoma esta resolución del TEAC, la Audiencia Nacional toma en consideración lo dispuesto en la disposición transitoria 1.ª de la Ley 41/1981 (de redacción similar a la disposición transitoria 1.ª de la posterior LTC de 1983), para declarar que «la Comunidad Autónoma de Cataluña se subrogó en el derecho del Estado para impugnar las resoluciones de los órganos económico-administrativos dictadas en el ámbito del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales». En nuestra opinión, respecto a este problema concreto también se podría esgrimir lo señalado por la disposición transitoria 20 de la LCT de 1983, a cuyo tenor, «los actos administrativos dictados por la Administración del Estado, cualquiera que sea su fecha y aunque se trate de tributos cedidos, serán reclamables ante los órganos competentes del Estado». Precepto que está habilitando también a las Comunidades Autónomas para que impugnen ante los TEA estatales los actos de gestión de los tributos cedidos dictados por la Administración tributaria estatal o, en su caso, las resoluciones de los TEA estatales, emanados en el espacio temporal en que se opera la cesión de tributos, en tanto consideren que lesionan un interés autonómico legitimador de su actuación ante los órganos de reclamación estatales.

el mismo momento en que aquélla se hace efectiva y esto fundamenta un interés legítimo de las mismas que puede verse afectado por la resolución respectiva de los TEA estatales. Interés que se verá, además, reforzado, en su caso, por la subrogación de las Comunidades Autónomas en los derechos y obligaciones del Estado relativos a los tributos cedidos en virtud de la mencionada disposición transitoria 1.<sup>a</sup> de la LCT de 1983.

De ahí que gocen también en estos casos de legitimación activa y ello con independencia de que el acto sustantivo de gestión de los tributos cedidos que se encuentra en la base del problema haya sido dictado por la Administración del Estado o por la Administración autonómica. Esto es lo que se desprende de lo dispuesto en el artículo 20.2 de la LOFCA, según el cual, las resoluciones de los órganos económico-administrativos tanto estatales como autonómicos podrán ser objeto de recurso contencioso-administrativo cuando se den los presupuestos establecidos en la ley reguladora de esta jurisdicción.

Volviendo a la tesis central mantenida por el Tribunal, si bien el punto de partida adoptado por el mismo en el análisis de esta cuestión nos parece el adecuado, la interpretación que el Tribunal efectúa acerca de la naturaleza jurídica de la cesión de tributos y, en especial, de la delegación de las competencias administrativas de gestión de estos tributos no nos parece acertada y conduce al Tribunal a unas conclusiones que no podemos compartir. Como tampoco son compartidas por el Magistrado J. Parada Vázquez en el Voto Particular que formula a esta Sentencia, como iremos analizando.

El artículo 10.1 de la LOFCA define los tributos cedidos como los «establecidos y regulados por el Estado, cuyo producto corresponde a la Comunidad Autónoma». Esta interpretación que el legislador estatal de 1980 realiza sobre lo que constituye el recurso de la Hacienda autonómica de los impuestos cedidos contemplado en el artículo 157.1 a) de la Constitución Española, que no ha sido objeto de reforma en la Ley Orgánica 3/1996 de modificación parcial de la LOFCA, pone el acento en los límites máximo y mínimo en los que se puede enmarcar la configuración constitucional del tributo cedido<sup>45</sup>. Por un lado, como límite máximo, la competencia normativa estatal necesaria para el *establecimiento del tributo*, en el sentido de crearlo *ex novo* y disponer su vigencia en todo el territorio nacional, que comprendería ineludiblemente la competencia para regular aquellos elementos esenciales de la estructura del tributo que le otorguen su propia configuración e individualización del resto de figuras tributarias del sistema. Por otro lado, como límite mínimo en la configuración constitucional del recurso tributo cedido, se contempla la atribución del rendimiento del mismo a las Comunidades Autónomas, sea dicha atribución total o parcial.

<sup>45</sup> Sobre la configuración constitucional del tributo cedido y las posibilidades que ofrece la cesión de tributos, *vid.*, J. MARTÍN QUERALT, «La institucionalización de la Hacienda en los futuros Estatutos de Autonomía», *HPE*, núm. 59, 1979, pág. 148; M. MEDINA GUERRERO, *La incidencia...*, cit., pág. 373; J. RAMALLO MASSANET, «Instrumento, contenido y límites de la corresponsabilidad fiscal», *RCDP. Autonomías*, núm. 20, 1995, pág. 29 y ss., y también el «Prólogo» al libro de A. GARCÍA MARTÍNEZ, *La gestión de los tributos autonómicos*, cit., pág. 28 y ss.; J. ZORNOZA PÉREZ, «Corresponsabilidad fiscal...», cit., pág. 4.015.

La propia LOFCA concretaba ya en 1980 la configuración del tributo cedido dentro del espacio definido por esos límites, estableciendo en el artículo 19 la posibilidad de que las Comunidades Autónomas pudiesen asumir por delegación del Estado la gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión, en su caso, de los tributos cedidos, sin perjuicio de la colaboración que al efecto pudiese establecerse con la Administración tributaria del Estado. La reforma operada en la LOFCA con el fin de articular el modelo de financiación para el quinquenio 1997-2001, acordado en la reunión del CPFF de 23 de septiembre de 1996 (Acuerdo 1/1996), ha supuesto, además, reconocer a las Comunidades Autónomas la posibilidad de asumir determinadas competencias normativas en relación con los tributos cedidos, aparte de continuar gozando de la competencia de gestión, salvo respecto al IRPF que es objeto de una cesión parcial.

Lo que, a los efectos que ahora nos interesan, es de destacar de la configuración que la LOFCA realiza del tributo cedido es que aun entendida la cesión en su límite mínimo como atribución a las Comunidades Autónomas del rendimiento en su territorio de los impuestos que son objeto de cesión, la cesión comporta la atribución a las Comunidades Autónomas de determinadas competencias sobre los tributos cedidos. Al menos, de la competencia tributaria sobre el rendimiento, lo cual genera la necesidad de garantizar el interés autonómico a la adecuada obtención del rendimiento o recaudación del tributo cedido. Lo que implica, bien la atribución a las Comunidades Autónomas de la competencia administrativa o de gestión necesaria para la adecuada exacción del crédito tributario que les corresponde o bien, en su caso, la articulación de la participación de las Comunidades Autónomas en el ejercicio de tal competencia de gestión, si ésta es desarrollada por el Estado <sup>46</sup>.

En consecuencia, la cesión de tributos comporta, por un lado, que la titularidad de los tributos cedidos es del Estado, lo que se traduce en que al Estado corresponde la decisión de crearlos y regular los elementos identificadores de los mismos y también que al Estado corresponde la titularidad de las competencias tributarias que permiten la adopción de una decisión sobre la plena vigencia y aplicabilidad de estos tributos en su propio orden jurídico, lo que, tendencialmente, lleva aparejada la titularidad de las competencias necesarias para dotar de efectividad a dicha decisión.

De ahí que, desde un punto de vista formal, la titularidad de los tributos cedidos implique también el poder de disposición estatal sobre los mismos, lo que tiene una especial proyección en la articulación del reparto competencial en materia de cesión de tributos <sup>47</sup>.

<sup>46</sup> En este sentido, se ha señalado que el ejercicio de la competencia de gestión de los tributos cedidos (al menos en el grado mínimo que representa la colaboración en dicha gestión) es un elemento inherente a la propia cesión del rendimiento de los mismos. Así, entre otros, J. LASARTE ÁLVAREZ, «La financiación de las Comunidades Autónomas», *DA*, núm. 181, 1979, pág. 421; L.M. CAZORLA PRIETO, *Poder tributario y Estado contemporáneo*, IEF, Madrid, 1981, pág. 266; A. MARTÍNEZ LAFUENTE, *La cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas*, Civitas, Madrid, 1983, pág. 54; J. CALERO GALLEGU; F. ESCRIBANO LÓPEZ; S. RAMÍREZ GÓMEZ, *La cesión de tributos a la Comunidad Autónoma Andaluza*, Instituto de Desarrollo Regional, Universidad de Sevilla, 1986, pág. 29.

<sup>47</sup> En este sentido, señala J. RAMALLO MASSANET, «Incidencia de la Constitución española de 1978 en materia de fuentes normativas de las Comunidades Autónomas», en *Hacienda y Constitución*, IEF, Madrid, 1979, pág. 110, que la cesión de impuestos estatales no tiene más fundamento que la decisión unilateral del Estado, provocada, eso sí, por la negocia-

Por otro lado, la cesión comporta la atribución a las Comunidades Autónomas del rendimiento de unos tributos y, en su caso, de determinadas competencias sobre los mismos, lo que encarna un cierto grado de autonomía financiera autonómica en la obtención de los ingresos.

En cuanto a la naturaleza jurídica de la delegación de la gestión de los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas, la doctrina que se ha ocupado específicamente de la cuestión la ha calificado como una *delegación intersubjetiva* entre Entes públicos<sup>48</sup>. Por lo tanto, la delegación de los tributos cedidos se configura como una delegación intersubjetiva del Estado a las Comunidades Autónomas, en virtud de la cual se atribuye a éstas el ejercicio de determinadas competencias de gestión sobre los tributos cedidos, permaneciendo la titularidad de tales competencias en manos del Estado, como por lo demás establecen expresamente los artículos 11 de la LCT de 1983 y 12 de la LCT de 1996<sup>49</sup>.

En virtud de esta delegación, la Comunidad Autónoma va a ejercer las competencias delegadas en su propio nombre y bajo su propia responsabilidad<sup>50</sup>. Esto da lugar a una propia Administración, bajo el nombre y responsabilidad del delegado, aunque esté gestionando competencias de titularidad ajena<sup>51</sup>. Ahora bien, la delegación de competencias implica que el Ente que traslada la competencia se reserva determinados controles, no sólo jurídicos, sino también materiales o de oportunidad en relación con el ejercicio que de las competencias delegadas efectúa el Ente que las recibe<sup>52</sup>.

---

ción con las Comunidades Autónomas en base al sistema de autonomía pactada bilateralmente que la Constitución establece. En parecidos términos señala J.J. FERREIRO LAPATZA, *La Hacienda de las Comunidades Autónomas en los diecisiete Estatutos de Autonomía*, Escola d'Administració Pública de Catalunya, Barcelona, 1985, pág. 136, que la cesión es un acto del Estado que puede ser modificado por él con el acuerdo de la Comunidad Autónoma.

<sup>48</sup> Cfr., A. MARTÍNEZ LAFUENTE, *La cesión...*, cit., pág. 134 y ss.; C. CHECA GONZÁLEZ, «La delegación de competencias administrativas del Estado a las Comunidades Autónomas en relación con los tributos cedidos», *RHAL*, núm. 38, 1983, pág. 312 y ss.; J. LINARES MARTÍN DE ROSALES, «La delegación de la gestión de los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas», en *XXXII Semana de Estudios de Derecho Financiero*, IEF, Madrid, 1986, pág. 215 y ss.; J. PERULLES MORENO, «Gestión tributaria» en *Comentarios sobre el Estatuto de Autonomía de Cataluña*, vol. III, Instituto de Estudios Autonómicos, Barcelona, 1990, pág. 719.

<sup>49</sup> A este respecto, S. MUÑOZ MACHADO, *Derecho público de las Comunidades Autónomas*, vol. I, Civitas, Madrid, 1982, pág. 446 y ss., configura la delegación como una técnica complementaria para la articulación de las competencias ejecutivas, que opera mediante la disociación de la titularidad de las competencias y su ejercicio.

<sup>50</sup> Señalan A. GALLEGO ANABITARTE y A. de MARCOS FERNÁNDEZ, *Derecho Administrativo I. Materiales*, 80 reimpresión, Madrid, 1996, págs. 193 y 194, que «en el caso de delegación de competencias entre personas jurídico-públicas, que da lugar a desconcentración, técnico-jurídicamente la competencia -a diferencia de una ley de transferencia- sigue siendo de la entidad delegante, pero la entidad delegada ejerce dicha competencia en su propio nombre y bajo su propia responsabilidad, porque es un delegado y no un mandatario por cuenta ajena».

<sup>51</sup> En este sentido, señala A. GALLEGO ANABITARTE; A. de MARCOS FERNÁNDEZ, *Derecho Administrativo...I*, cit., pág. 194 que «las competencias ejercidas por delegación entre personas jurídicas dan lugar a una Administración, bajo el nombre y responsabilidad del delegado, aunque esté gestionando competencias de titularidad ajena, lo cual justifica y fundamenta la *tutela jurídica y material* a la que queda sometida la actuación de la entidad delegada; se trata de Administración estatal desconcentrada».

<sup>52</sup> Lo cual implica, como indica A. GALLEGO ANABITARTE; A. de MARCOS FERNÁNDEZ, *Derecho Administrativo I...*, cit., pág. 188, que las facultades trasladadas pueden quedar sujetas a las directrices, mandatos e incluso control por vía de recurso. En el mismo sentido se pronuncia J.M. RODRÍGUEZ DE SANTIAGO, *Los Convenios entre Administraciones Públicas*, Marcial Pons, Madrid, 1997, págs. 259 y 260.

En el caso de la delegación de las competencias de gestión de los tributos cedidos, el Estado ha establecido específicos controles como el *Informe* que anualmente ha de rendir la Inspección General de los Servicios del Ministerio de Economía y Hacienda sobre el modo y la eficacia de la gestión tributaria autonómica, previsto en los artículos 11.2 de la LCT de 1983 y 12.2 de la LCT de 1996. Se trata de un control tanto de legalidad como de oportunidad sobre el ejercicio autonómico de las competencias delegadas que responde al interés estatal en garantizar la igualdad en la aplicación de los tributos cedidos en todo el territorio nacional y la solidaridad financiera interterritorial<sup>53</sup>. Pero, además de estos controles específicos, en el marco de la delegación intersubjetiva de la gestión de los tributos cedidos, el Estado se ha reservado el ejercicio de determinadas competencias de gestión y revisión de estos tributos que responden, esencialmente, a asegurar una cierta coordinación y unidad en la aplicación de estos tributos por parte de las Comunidades Autónomas, de forma que se respete el principio de igualdad tributaria en la aplicación de estos tributos en las diferentes Comunidades Autónomas<sup>54</sup>.

Entre estas competencias que el Estado se reserva con esta finalidad esencial destacan la competencia para resolver las Consultas tributarias referidas a la aplicación e interpretación de la normativa estatal de estos tributos y, de forma fundamental, la competencia para conocer de las reclamaciones económico-administrativas relativa a estos tributos, respecto a la cual se pronuncia ya en este sentido la propia LOFCA en el artículo 20.1 b)<sup>55</sup>. El control administrativo de legalidad que supone la revisión en vía económico-administrativa de los actos de gestión de los tributos cedidos desarrollados por las Comunidades Autónomas no impide el control que sobre la legalidad de la actuación administrativa corresponde a los Tribunales del orden jurisdiccional contencioso-administrativo<sup>56</sup>.

<sup>53</sup> Nos remitimos sobre ello a las consideraciones que hemos efectuado en A. GARCÍA MARTÍNEZ, *La gestión de los tributos autonómicos*, cit., pág. 417 y ss.

<sup>54</sup> En este sentido, en referencia al caso alemán pero con conclusiones extrapolables o válidas también para otros Estados federales y para el caso concreto del Estado autonómico, señala K. TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, vol. I, Dr. Otto Schmidt, Colonia, 1993, págs. 376 y 377, cómo en aquellos casos en los que los *Länder* tienen delegada la aplicación de las leyes tributarias del *Bund*, es decir, en aquellos casos en los que es la Administración tributaria de cada uno de los *Länder* la encargada de aplicar los tributos del *Bund*, se observa una tendencia a la unidad en la aplicación de la ley a través de medidas directoras emanadas del Ministerio de Hacienda Federal y de medidas de coordinación de los *Länder* y ello responde, fundamentalmente, a que la falta de unidad en la aplicación de las leyes tributarias del *Bund* en los distintos *Länder* podría desfigurar o distorsionar la compensación financiera (*Finanzausgleich*).

<sup>55</sup> Sobre la constitucionalidad de la reserva estatal de esta competencia se ha pronunciado el Tribunal Constitucional en la STC 192/2000, delarando ajustado a la Constitución el artículo 20.1 b) de la LOFCA. Sobre la reserva estatal de esta competencia en manos del Estado y la orientación de la misma en el sentido marcado por el principio de igualdad tributaria en la aplicación de la ley, nos remitimos a las consideraciones que efectuamos en A. GARCÍA MARTÍNEZ, *La gestión de los tributos autonómicos*, cit., págs. 394 y 395.

<sup>56</sup> En este sentido no hay que olvidar, como señala I. SANZ RUBIALES, *El contencioso interadministrativo*, cit., pág. 58, que la configuración unitaria y estatalista del poder judicial juega un importante papel en la salvaguarda de la unidad del ordenamiento jurídico y de los demás principios que de ella derivan.

Por lo tanto, las competencias que las Comunidades Autónomas asumen en virtud de delegación del Estado en materia de tributos cedidos integran el propio ámbito de autonomía de las Comunidades Autónomas, no sólo porque el rendimiento de estos tributos corresponde a las Comunidades Autónomas, sino también porque dichas competencias de gestión van a ser desarrolladas por la Administración autonómica actuando en su propio nombre, con su propia personalidad jurídica, por tanto, y bajo su propia responsabilidad. Se tratará de competencias extraestatutarias, por cuanto no han sido asumidas por los respectivos Estatutos de Autonomía, sino en virtud de una ley estatal de delegación que será la propia ley específica que para la Comunidad Autónoma respectiva ha fijado el alcance y condiciones de la cesión de tributos, dictada en este punto al amparo de lo dispuesto en el artículo 156.2 de la Constitución Española y 19 de la LOFCA. Pero una vez asumidas por este cauce jurídico se tratará, y conviene insistir en ello, de competencias *autonómicas*.

Es por ello que, en materia de gestión de tributos cedidos, no es acertado equiparar a la Administración tributaria autonómica con órganos de la Administración del Estado o con particulares o Entidades públicas que actúan como delegados o mandatarios de la Administración del Estado, a efectos de negarles legitimación activa para recurrir las resoluciones de los TEA estatales relativas a los tributos cedidos<sup>57</sup>. En este sentido, el Magistrado J. Parada Vázquez, en el Voto Particular formulado a esta Sentencia, entiende que son distintos órganos la Comunidad Autónoma de Madrid y el TEAR y que el supuesto del artículo 28.4 de la LJCA no es aplicable en este caso, en contra del parecer de la Sentencia.

#### **4. La Comunidad Autónoma carece de legitimación activa porque las resoluciones del TEAR por tributos cedidos no afectan al ámbito de su autonomía.**

Como habíamos adelantado, el TSJ de Madrid considera que tampoco aplicando al caso el artículo 19 d) de la nueva LJCA de 1998 la Comunidad Autónoma gozaría de legitimación activa para impugnar la resolución del TEAR. Fundamenta el Tribunal su afirmación argumentando que no puede considerarse que «los actos de la Administración del Estado, respecto de los tributos cuya titularidad ostenta, aunque se encuentren cedidos, afecta al ámbito de autonomía de la Comunidad Autónoma, pues no constituye una invasión de las competencias de ésta, ya que, en base a las normas que regulan la cesión del impuesto, ya citadas, el Estado tiene reservadas una serie de competencias inherentes a la titularidad del tributo, y debe entenderse que la expresión del ámbito de autonomía de la Comunidad Autónoma se extiende al aspecto competencias, pero no comprende las atribuciones delegadas cuya titularidad no le corresponde, respecto de los actos de la Administración titular del tributo».

<sup>57</sup> En este sentido y por lo que respecta al problema que ahora nos ocupa, el Tribunal de Justicia de Castilla-La Mancha en su Sentencia de 30 de abril de 1993 (JT. 414), señala que «la delegación de la que habla tanto la LOFCA como la Ley de Cesión de tributos a las Comunidades Autónomas, no puede ser entendida como el artículo 32.2 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado [LRJ de 1957] dispone, porque en este caso la Comunidad Autónoma no tiene un interés en el procedimiento de gestión equiparable al de cualquier órgano administrativo que actúa por delegación, sino que están ventilando recursos propios que son la esencia de su configuración».

Como es fácil advertir, este argumento se basa en una incorrecta apreciación de la naturaleza jurídica de la cesión de tributos y, más en concreto, de la delegación intersubjetiva de la gestión de estos tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, por lo que dicho argumento queda desvirtuado, desde nuestro punto de vista, por lo que hasta aquí hemos dicho al respecto. Nos parece por ello acertado el parecer que sobre este punto ofrece el Magistrado J. Parada Vázquez en el Voto Particular que formula a esta Sentencia cuando señala que «la Constitución Española cuando atribuye autonomía financiera a la Comunidad Autónoma también le atribuye la competencia para exigir tributos que le han sido cedidos a fin de obtener los recursos financieros para la ejecución del resto de las competencias». Es de desear, en este sentido, que el TSJ de Madrid oriente en el futuro la solución de esta cuestión en el sentido apuntado por el Magistrado Parada Vázquez en el Voto Particular, como por lo demás, ha sido la dirección seguida por otros TSJ de las Comunidades Autónomas, a excepción del TSJ de Canarias en su Sentencia de 14 de abril de 2000, al enfrentarse a este problema <sup>58</sup>.

##### **5. La vía impugnatoria que le cabe a la Comunidad es instar del Estado que declare la lesividad de la resolución del TEAR.**

Señala el Tribunal que a la Comunidad Autónoma le cabe la posibilidad de instar del Estado la revisión del acto administrativo cuestionado mediante la declaración de lesividad, pero no mediante la interposición de recurso contencioso-administrativo.

Se trataría, en este caso, de una *actuación de colaboración* que la Comunidad Autónoma pediría al Estado, ya que, al tratarse de un acto de la Administración estatal sólo a ésta corresponde, en su caso, iniciar el procedimiento de declaración de lesividad del mismo para su anulación cuando considere que tal acto perjudica sus intereses, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 103.3 de la Ley de Régimen Jurídico y Procedimiento Administrativo Común (LRJPAC) <sup>59</sup>. No puede la Comunidad Autónoma iniciar por sí misma tal procedimiento de lesividad, tiene que limitarse a instar del Estado tal *actuación de colaboración* <sup>60</sup>.

<sup>58</sup> En este sentido, el TSJ de Castilla-La Mancha ha destacado en su Sentencia de 30 de abril de 1993 (JT. 414) que «ninguna traba puede existir en cuanto a la defensa de sus intereses derivados de la percepción de los tributos cedidos en cuanto sus ingresos son parte importantísima de la autonomía financiera». En un caso similar al resuelto por la Sentencia que comentamos, el TSJ de Murcia en Sentencia de 28 de febrero de 1995 (JT. 211), ha señalado que «es claro, por lo tanto, el interés directo de la Comunidad Autónoma en interponer el presente recurso, ya que siendo competente por vía de delegación para gestionar y liquidar los tributos cedidos, las resoluciones impugnadas pueden limitar su facultad de comprobación tanto del hecho, como de la base imponible (mediante el expediente de comprobación de valores), y con ello minorar los ingresos de la Hacienda Regional».

<sup>59</sup> De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 103.3 y 4 de la Ley de Régimen Jurídico y Procedimiento Administrativo Común (LRJPAC), si el acto proviene de la Administración General del Estado, la declaración de lesividad se realizará mediante Orden Ministerial del Departamento autor del acto administrativo, o bien mediante acuerdo del Consejo de Ministros; si el acto proviene de las Comunidades Autónomas o de la Administración Local, la declaración de lesividad se adoptará por el órgano de cada Administración competente en la materia.

<sup>60</sup> Señala, en este sentido, el artículo 43 de la LJCA de 1998 (trasunto del art. 56 de la LJCA de 1956), que «cuando la propia Administración autora de algún acto pretenda demandar su anulación ante la Jurisdicción Contencioso-Administrativa deberá, previamente, declararlo lesivo para el interés público», de donde se infiere que la declaración de lesividad es

Sin embargo, conceder a la Comunidad Autónoma esta vía o posibilidad de instar del Estado que inicie un procedimiento de lesividad del acto entraña ya, implícitamente, reconocer que la Comunidad Autónoma tiene un *interés legítimo* en la anulación del acto. Con lo cual, no se alcanza a comprender el por qué se niega en este caso a la Comunidad Autónoma la legitimación activa para que acceda directamente a la jurisdicción contencioso-administrativa en defensa de *su interés directo o legítimo*, mediante la interposición de un recurso contencioso-administrativo.

## **6. La protección de la seguridad jurídica del particular que ya ha obtenido una resolución favorable de la Administración del Estado determina la negación de legitimación activa a la Comunidad Autónoma.**

El último argumento esgrimido por el Tribunal para negar la legitimación activa a la Comunidad Autónoma se basa en la protección de la seguridad jurídica del particular contribuyente. Entiende el Tribunal que «el particular contribuyente no puede verse sometido a un recurso contencioso-administrativo, como codemandado, cuando ya ha obtenido una resolución favorable de la Administración, por la circunstancia de que exista otra Administración que no comparta el criterio de la resolución de la otra Administración, cuando ésta actúa dentro de sus competencias, pues ello podría llevar a una inseguridad jurídica en los particulares contribuyentes, sujetos pasivos del impuesto, que no pueden verse obligados a verse sometidos a un proceso contencioso-administrativo por el único motivo de las discrepancias de criterios entre distintas Administraciones, cuando ya ha obtenido un determinado pronunciamiento como es la reclamación económico-administrativa, parte de cuya finalidad es la de no obligar al ciudadano a acudir a un proceso ante los Tribunales de Justicia».

El Tribunal, incluso, hace prevalecer este bien jurídico de la seguridad jurídica del particular sobre el derecho a la tutela judicial efectiva consagrado en el artículo 24 de la Constitución Española de la Comunidad Autónoma recurrente. En este sentido, declara el Tribunal que «de la contraposición de los principios constitucionales reconocidos a ambas partes prima el principio de seguridad jurídica del particular frente al acceso al proceso de la Administración demandante».

Este argumento empleado por el Tribunal nos parece de especial relieve porque pone el acento, precisamente, en una peculiaridad esencial de los procesos contencioso-interadministrativos cuando la pretensión de la Administración demandante se dirige a la anulación de un acto administrativo de aplicación de los tributos emanado de la Administración demandada, que estriba en la concurrencia de los intereses del obligado tributario. Se observan, en consecuencia, en la aplicación de los tributos cedidos dos tipos de relaciones que se desarrollan en planos distintos pero que se encuentran en una estrecha relación. Por un lado, en el plano horizontal, la relación jurídico-tributaria, que se desarrolla entre la Administración y el particular obligado tributario y que constituye la relación mate-

---

requisito necesario para la impugnación de los actos de la misma Administración, pero no cuando se trata de conflictos interadministrativos, como corrobora el artículo 103 de la LRJPAC en conexión con los artículos 19.2, 43 y 44 de la LJCA de 1998.

rial subyacente al litigio. Por otro lado, en el plano vertical, la relación entre las dos Administraciones implicadas en la aplicación de estos tributos o en la percepción de los recursos derivados de los mismos y que obedece, esencialmente, al reparto del poder tributario entre el Estado y las Comunidades Autónomas, que es la que determina, en este caso, el interés legítimo de la Comunidad Autónoma de Madrid. Los dos planos en que se desarrollan estas relaciones presentan estrechas conexiones y zonas de intersección, de forma que lo que sucede en uno de estos planos es susceptible de tener una enorme influencia en el otro, como hemos analizado sucede en este caso concreto <sup>61</sup>.

El Tribunal, en este caso, ha dado prioridad en el conflicto contencioso interadministrativo así configurado a los intereses del particular obligado tributario en virtud del principio de seguridad jurídica. Sin embargo, en nuestro sentir, el argumento nos parece rechazable, fundamentalmente, porque no se produce en este caso una *lesión* efectiva de la seguridad jurídica del particular.

La incidencia del principio de seguridad jurídica, en su manifestación de protección de la confianza, en la aplicación que la Administración tributaria realiza de los tributos se produce esencialmente en dos supuestos típicos <sup>62</sup>. El primero de ellos se refiere a los casos en los que la Administración dota de efectos retroactivos a las circulares e instrucciones administrativas cuando supongan un perjuicio para el contribuyente que confió en el criterio mantenido por la Administración hasta entonces y adecuó su conducta al mismo. En este supuesto, el principio de protección de la confianza y de buena fe impiden la admisibilidad de tales efectos retroactivos <sup>63</sup>. El segundo supuesto se refiere a los casos de los actos de la Administración tributaria que han nacido eficaces. En este supuesto, igualmente, el principio de protección de la confianza y de buena fe exige que tales actos no sean revocados o cambiados en el procedimiento de aplicación del tributo de forma libre, a voluntad de la Administración, por parte de ésta, sino que tal revocación o cambio se produzca en los supuestos en que así esté previsto por el ordenamiento, siguiendo para ello el procedimiento establecido <sup>64</sup>.

En el caso de la Sentencia que comentamos, el contribuyente se halla ante un acto de la Administración estatal, una resolución del TEAR de Madrid, que ha sido válidamente emitido y es eficaz y que, además, beneficia al contribuyente por cuanto le ha dado la razón en la reclamación

<sup>61</sup> J. RAMALLO MASSANET, en el «Prólogo» al libro de S. BOKOBO MOICHE, *Los puntos de conexión en los tributos autonómicos*, Lex Nova, Valladolid, 1998, pág. 16, en referencia al problema de la determinación de los puntos de conexión en los tributos cedidos, es decir, de la sujeción de un determinado contribuyente al poder tributario de una u otra Comunidad Autónoma, ya expresa esta idea al señalar que «ante la desigualdad parcial de los parámetros normativos, los contribuyentes van a aquilatar con mayor precisión la posibilidad de que sea un punto de conexión u otro, o, mejor dicho, sea una u otra la Comunidad Autónoma con la que se va a estar conectado». Con lo cual, concluye RAMALLO, «Aquí no estamos ya sólo ante relaciones entre Comunidades Autónomas, indiferentes para el contribuyente. Aquí ya estamos también ante concretas relaciones jurídicas entre el contribuyente y la Comunidad Autónoma con la que se tenga un punto de conexión».

<sup>62</sup> Sobre el contenido de la seguridad jurídica *vid.*, C. GARCÍA NOVOA, *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2000, págs. 72-75.

<sup>63</sup> *Cfr.*, K. TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, vol. I, cit., pág. 231.

<sup>64</sup> *Cfr.*, K. TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, vol. I, cit., pág. 231.

económico-administrativa que el mismo ha formulado frente al criterio mantenido por la Comunidad Autónoma. Resulta de ello que el contribuyente ha obtenido de la Administración estatal un pronunciamiento favorable y que la interposición de un recurso contencioso-administrativo contra la resolución del TEAR por parte de la Comunidad Autónoma, al entender que tal acto administrativo es ilegal y vulnera el ámbito de su autonomía, entra en conflicto con la confianza que tal resolución administrativa favorable había generado en el contribuyente. Se trata, en definitiva, del conflicto o tensión existente entre los principios de seguridad jurídica (art. 9.º 3 de la Constitución Española) y de legalidad (art. 9.º 3 y 103.1 de la Constitución Española) <sup>65</sup>.

Ante la existencia de un conflicto de estas características entre varios derechos y bienes constitucionales, como ha señalado el Tribunal Constitucional, «en la medida en que no puede afirmarse de ninguno de ellos su carácter absoluto, el intérprete constitucional se ve obligado a ponderar los bienes y derechos en función del supuesto planteado, tratando de armonizarlos si ello es posible o, en caso contrario, precisando las condiciones y requisitos en que podría admitirse la prevalencia de uno de ellos» <sup>66</sup>.

En este caso, no procede que el propio TSJ realice esa ponderación de derechos constitucionales en conflicto. Y ello porque es al legislador a quien corresponde, en primer lugar, realizar esa ponderación, que una vez convertida en decisión legislativa vincula a los órganos judiciales y a la Administración <sup>67</sup>. Y ha sido el legislador, precisamente, el que ha realizado esta ponderación en conflictos como el que comentamos, determinando que en el supuesto de que la violación del ordenamiento jurídico por el acto administrativo merezca la calificación de vicio de nulidad de pleno derecho (art. 62.1 de la LRJPAC), retrocede el principio de seguridad jurídica y prevalece el de legalidad, de forma tal que el transcurso del tiempo no impide la eliminación de los efectos del acto administrativo (art. 102 de la LRJPAC, si bien con la corrección que supone el contenido del art. 106 de la LRJPAC). En los demás casos, el transcurso del plazo para recurrir de que dispone el interesado o el plazo de cuatro años que es el plazo de revisión de los actos favorables anulables, hacen prevalecer el principio de seguridad jurídica. Ello conduce, como es lógico, a la consolidación definitiva de lo declarado por acto administrativo, aunque tal acto fuese contrario a Derecho o ilegal <sup>68</sup>.

En este caso, por lo tanto, está claro que no se produce una efectiva lesión del principio de seguridad jurídica ni que procede ponderación alguna por parte del Tribunal, habida cuenta de que aún no había transcurrido el plazo previsto por el ordenamiento para que la Comunidad Autónoma,

<sup>65</sup> Cfr., M. BELADÍEZ ROJO, *Validez y eficacia de los actos administrativos*, Marcial Pons, Madrid, 1994, págs. 261-270; F. A. CASTILLO BLANCO, *La protección de la confianza en el Derecho administrativo*, Marcial Pons, Madrid, 1998, págs. 100-106; J.M. RODRÍGUEZ DE SANTIAGO, *La ponderación de bienes e intereses en el Derecho administrativo*, Marcial Pons, Madrid, 2000, págs. 62 y 63.

<sup>66</sup> SSTC 53/1985 (FJ. 9); 215/1994 (FJ. 2). También, en la doctrina, J.M. RODRÍGUEZ DE SANTIAGO, *La ponderación...*, cit., pág. 42.

<sup>67</sup> Cfr., J.M. RODRÍGUEZ DE SANTIAGO, *La ponderación...*, cit., pág. 59.

<sup>68</sup> J.M. RODRÍGUEZ DE SANTIAGO, *La ponderación...*, cit., págs. 62 y 63.

como interesada, interpusiese el correspondiente recurso contencioso-administrativo. Así parece haberlo interpretado también el Magistrado J. Parada Vázquez en el Voto Particular, al entender que al no ser la resolución del TEAR firme ni definitiva, no cabe hablar de lesión de la seguridad jurídica del contribuyente porque la Comunidad Autónoma haya impugnado tal acto ante la jurisdicción contencioso-administrativa.

La única circunstancia peculiar concurrente en el caso es que la cuestión discutida es susceptible de derivar en un conflicto contencioso-interadministrativo en el que se va a ver envuelto también el contribuyente. Y ello porque el reparto del poder financiero en el Estado autonómico ha determinado que respecto a los tributos cedidos se vean implicados los intereses de varias Administraciones Públicas, junto a los del particular contribuyente. Ello determinará que respecto a la gestión de estos tributos las distintas Administraciones vengan obligadas a lograr un grado de coordinación y colaboración óptimo por exigencias mismas de principios constitucionales reconducibles, en última instancia, al principio de igualdad tributaria y de solidaridad financiera interterritorial. También, en este sentido, a que las distintas Administraciones tributarias hagan los esfuerzos necesarios para que la falta de coordinación y colaboración entre ellas no implique para el contribuyente un aumento de la presión fiscal indirecta que soporta <sup>69</sup>. Podría, desde esta perspectiva apostarse, por ejemplo, por una solución coordinadora que condujese a la constitución de unos órganos económico-administrativos de carácter mixto en los que participaran tanto la Administración estatal como la autonómica <sup>70</sup>.

Ahora bien, la circunstancia del reparto del poder tributario entre el Estado y las Comunidades Autónomas reclamará una estrecha coordinación y colaboración interadministrativa, pero no puede impedir, aun en el supuesto de que esta coordinación no se logre en grado óptimo, que la legalidad de la actuación de las distintas Administraciones en el ejercicio de las competencias que en orden a la aplicación de los tributos cedidos les otorga el ordenamiento sea fiscalizada por los Tribunales de justicia. En otras palabras, ello no puede impedir que las Comunidades Autónomas interpongan, en el plazo previsto para ello, el recurso contencioso-administrativo en defensa de sus intereses, pues de lo que se trata, en definitiva, es de que la normativa reguladora de estos tributos se aplique de acuerdo con el ordenamiento, aunque ello suponga, por supuesto, la anulación de un acto administrativo emitido por una de las Administraciones Públicas, cuando éste no se ajuste al ordenamiento.

Ni siquiera en los supuestos en los que intervenga la Junta Arbitral regulada por el Capítulo IV de la LOFCA, introducido, como se sabe, por la Ley Orgánica 3/1996, de Reforma Parcial de la LOFCA, las Comunidades Autónomas o, en su caso, el Estado verá impedido el acceso a la jurisdicción contencioso-administrativa en defensa de sus intereses, pues, a tenor de lo dispuesto en el artículo 23.6 de la LOFCA, las resoluciones de la Junta Arbitral tendrán carácter ejecutivo y serán

<sup>69</sup> Sobre ello, nos remitimos a A. GARCÍA MARTÍNEZ, *La gestión de los tributos autonómicos*, cit., *in totum*.

<sup>70</sup> *Vid.*, en este sentido, las consideraciones que formulamos en A. GARCÍA MARTÍNEZ, *La gestión de los tributos autonómicos*, cit., pág. 397 y ss.

impugnables en vía contencioso-administrativa <sup>71</sup>. No obstante, el caso de la Sentencia que comentamos caería fuera del ámbito objetivo de competencia de la Junta Arbitral prevista en el artículo 23 de la LOFCA <sup>72</sup>. En efecto, la competencia de la Junta Arbitral se circunscribe a los conflictos de naturaleza competencial, derivados de la aplicación de los puntos de conexión, que se susciten entre el Estado y las Comunidades Autónomas o entre éstas entre sí en materia de tributos cedidos, ya se refiera la cuestión debatida a la determinación del Ente competente para percibir el rendimiento, ya se refiera a la determinación de la Administración competente para ejercer las competencias administrativas de aplicación de estos tributos. En otras palabras, la competencia de la Junta Arbitral se ciñe a los conflictos que se susciten en la aplicación de los puntos de conexión en virtud de los cuales se territorializan o distribuyen tanto el rendimiento de estos tributos como las competencias de gestión de los mismos <sup>73</sup>.

En el caso planteado en la Sentencia que comentamos, en efecto, no se discute la competencia de la Comunidad de Madrid para percibir el rendimiento o desarrollar las competencias de gestión del tributo de acuerdo con los puntos de conexión. Ahora bien, una vez planteado el conflicto ante la jurisdicción contencioso-administrativa, la resolución del TSJ de Madrid de negar competencia para impugnar las resoluciones del TEAR en materia de tributos cedidos a la Comunidad Autónoma es la que proporciona al mismo su configuración de conflicto competencial, en el sentido que hemos venido analizando en el texto. No se trata de un conflicto suscitado por la aplicación de los puntos de conexión, se trata, más bien, de un conflicto previo o al margen de la problemática derivada de la aplicación de los puntos de conexión, en cuyo centro de gravedad se encuentra la cuestión de la naturaleza jurídica de la delegación de la gestión de los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas <sup>74</sup>.

<sup>71</sup> Señala, al respecto, la disposición adicional 40 de la LJCA de 1998 en su apartado 4 que las resoluciones de la Junta Arbitral regulada en la LOFCA serán recurribles, directamente, en única instancia, ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.

<sup>72</sup> El Reglamento de la Junta Arbitral de resolución de conflictos en materia de tributos del Estado cedidos a las Comunidades Autónomas ha sido aprobado mediante el Real Decreto 2451/1998, de 13 de noviembre.

<sup>73</sup> Así se manifiesta de forma clara el propio artículo 23.1 de la LOFCA y, con más detalle, el artículo 3 del Reglamento de la Junta Arbitral, a cuyo tenor, «es competencia de la Junta Arbitral:

- a) la resolución de los conflictos que se susciten entre la Administración Tributaria del Estado y la de una o varias Comunidades Autónomas, o entre éstas entre sí, con motivo de la aplicación de los puntos de conexión de los tributos cedidos.
- b) la resolución de los conflictos que se susciten entre la Administración Tributaria del Estado y la de una o varias Comunidades Autónomas, o entre éstas entre sí, con motivo de la competencia en relación a los procedimientos de gestión, liquidación, recaudación e inspección de los tributos cedidos, de acuerdo con los puntos de conexión aplicables».

A la misma conclusión se llega analizando los supuestos que legitiman la interposición de un conflicto tanto por parte de la Administración del Estado (art. 9.º 2 del Reglamento), como por parte de la respectiva Administración autonómica (art. 9.º 3 del Reglamento).

<sup>74</sup> La misma conclusión cabe extraer respecto al conflicto planteado en la Sentencia del TSJ de Canarias de 14 de abril de 2000, habida cuenta de que en un supuesto similar al de la Sentencia del TSJ de Madrid comentada, el TSJ de Canarias establece igualmente el criterio de que la Comunidad Autónoma no es competente para impugnar las resoluciones del TEAR relativas a los tributos cedidos.

La existencia de otros conflictos de naturaleza o carácter competencial distintos a los suscitados por la aplicación de los puntos de conexión y, fundamentalmente, la apuntada necesidad de lograr la coordinación y el entendimiento de las distintas Administraciones implicadas en la aplicación de los tributos cedidos en aras de no aumentar la presión fiscal indirecta sobre los contribuyentes y, en casos como el planteado en la Sentencia que comentamos, de disminuir en la medida de lo posible los efectos negativos que la conflictividad genera, aconsejan desde nuestro punto de vista un mayor dinamismo y actividad de la Junta Arbitral, con la ampliación de sus competencias a otro tipo de conflictos interadministrativos suscitados por la aplicación de los tributos cedidos y la máxima agilización y simplificación de los procedimientos ante la misma.

#### IV. CONCLUSIÓN

La negación de la legitimación activa de las Comunidades Autónomas para impugnar las resoluciones de los TEA estatales en materia de tributos cedidos es vulneradora de la propia autonomía financiera reconocida a las mismas en el artículo 156.1 de la Constitución Española. Resulta, de ello, desacertado el criterio mantenido tanto por el TSJ de Canarias en su Sentencia de 14 de abril de 2000, como por el TSJ de Madrid en su Sentencia de 31 de mayo de 2000. Especialmente por lo que a este último pronunciamiento respecta que es el que realmente aporta argumentos para fundamentar su criterio, la conclusión antedicha se extrae tanto si se enfocan los argumentos esgrimidos por el TSJ de Madrid desde la perspectiva de la LJCA de 1956 como, con más razón si cabe, si se enfocan desde la nueva regulación de la legitimación activa de las Comunidades Autónomas para la impugnación de los actos y disposiciones de la Administración del Estado contenida en la LJCA de 1998.

Es recomendable, por ello, que tanto el TSJ de Canarias como el TSJ de Madrid cambien el criterio mantenido sobre esta cuestión controvertida. A tal efecto, tal cambio debería orientarse en futuras resoluciones sobre esta cuestión en el sentido que, ya dentro del seno del TSJ de Madrid, ha propugnado el Magistrado J. Parada Vázquez en el Voto Particular formulado a la STJ de Madrid de 31 de mayo de 2000. Sentido este último, por lo demás, coincidente en sus líneas básicas con lo propugnado por otros TSJ de las Comunidades Autónomas cuando, bien de forma explícita, se han enfrentado a esta cuestión o, bien de forma implícita, no se la han cuestionado, admitiendo en ambos casos los recursos interpuestos contra resoluciones de los TEA estatales en materia de tributos cedidos. Ello profundizaría en el verdadero sentido de la cesión de tributos y de la delegación de competencias de gestión sobre los tributos cedidos y, por ende, en la garantía de la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas.