

**UBALDO GONZÁLEZ DE FRUTOS***Inspector de Hacienda del Estado***Extracto:**

**EN** este artículo, el autor aborda el problema que se plantea cuando una persona que ha adquirido un inmueble sujeto a IVA ve posteriormente cómo la Administración Autónoma practica liquidación por Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en el concepto de Transmisión Patrimonial Onerosa por el mismo negocio jurídico. En el análisis que se realiza se parte de una exposición diacrónica sobre la génesis de la situación de concurrencia de las dos Administraciones en conflicto en estos supuestos fronterizos y se analiza la calidad jurídica de estas liquidaciones. Se concluye con una referencia a la situación tras la reforma del sistema de financiación autonómica aprobada por el Consejo de Política Fiscal y Financiera en septiembre de 1996 y con algunas propuestas sobre las vías de solución de estos conflictos.

---

## Sumario:

---

- I. Objeto de este artículo.
  
- II. Las liquidaciones concurrentes: concepto.
  
- III. Causas del conflicto.
  1. De la configuración del hecho imponible: la sutil delimitación entre ambos impuestos.
  2. De la distribución de competencias gestoras.
  3. De la imperfección de la técnica de delegación empleada en las leyes de cesión de tributos.
  
- IV. La nueva situación normativa creada en diciembre de 1996.
  1. El sistema de resolución de conflictos.
  2. Medidas de coordinación de la gestión.
  
- V. Conclusiones.

## I. OBJETO DE ESTE ARTÍCULO

El propósito de este trabajo es identificar las causas de que, en determinadas situaciones y en contra de lo que disponen las leyes tributarias, los contribuyentes se vean compelidos a satisfacer dos impuestos por una misma transmisión inmobiliaria: IVA por el concepto de entrega de bienes e Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD) por el de transmisión patrimonial onerosa, aun cuando en su configuración legal los hechos impositivos respectivos son incompatibles entre sí.

Ciertamente, el artículo 4. cuatro de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, establece dicha incompatibilidad, al disponer que las operaciones sujetas al IVA queden no sujetas en ITP <sup>1</sup>.

En el mismo sentido, el artículo 7.5 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, del ITP y AJD, declara que el hecho de encontrarse sujetas al IVA comporta la no sujeción en ITP <sup>2</sup>.

La incompatibilidad se mantiene incluso en los casos en que se produce la «doble sujeción técnica» de determinadas operaciones inmobiliarias. Se trata de operaciones que, hallándose sujetas y exentas en IVA (y por tanto sin tributación efectiva en dicho impuesto), se declaran sujetas en el concepto «transmisión patrimonial onerosa» (TPO) del ITP y AJD. Ahora bien, es claro que no se trata de una doble sujeción real o efectiva, pues sólo tributan por ITP y AJD.

---

<sup>1</sup> Las operaciones sujetas a este impuesto no estarán sujetas al concepto «transmisiones patrimoniales onerosas» del ITP y AJD».

<sup>2</sup> No estarán sujetas al concepto de «transmisiones patrimoniales onerosas», regulado en el presente Título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al IVA.

Ésta que podemos considerar como «compatibilidad nominal» de ambos impuestos se regula, como excepción, a continuación de las normas transcritas más arriba. Así, el artículo 4. cuatro de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, continúa con la enumeración de los supuestos en que, existiendo sujeción y exención en el IVA, resurge la tributación por ITP y AJD <sup>3</sup>.

Por su parte, el artículo 7.5 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, del ITP y AJD, en el mismo sentido prescribe que «No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo (transmisión patrimonial onerosa) las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido».

Sin embargo, la situación admite un grado mayor de complejidad, pues al ser la exención por operaciones inmobiliarias renunciante en determinadas circunstancias, que se especifican en el artículo 20.dos de la Ley del IVA, y en el 8 de su Reglamento, renace la regla de la incompatibilidad. Esta cuestión se fija, nuevamente, en el artículo 4. cuatro de la Ley del IVA <sup>4</sup>. En caso de renuncia, tenemos: sujeción en IVA + exención en IVA + renuncia a la exención = Tributación en IVA (es decir, no tributación en el concepto TPO del ITP y AJD).

Se aprecia, por tanto, la voluntad del legislador de no imponer doble sujeción por IVA e ITP y AJD: voluntad coherente, por otro lado, con el principio de sistematización que, de acuerdo con el artículo 31 de la Constitución, debe conformar el sistema tributario.

Podemos representar la situación en un gráfico, para cuya interpretación hay que advertir que la calificación se hace primero con arreglo al IVA, especialmente en torno al concepto de empresario o profesional, y según se califique en este impuesto, así resulta en el ITP y AJD:

	IVA	TPO (ITP y AJD)
Operaciones no inmobiliarias .....	Sujeta	No sujeta
Operaciones inmobiliarias .....	Sujeta y exenta	Sujeta
Renuncia a la exención de operaciones inmobiliarias .....	Sujeta y no exenta	No sujeta

### GRÁFICO NÚM. 1

<sup>3</sup> Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior las operaciones que se indican a continuación:

a) Las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando estén exentos del impuesto...

<sup>4</sup> ...Salvo en los casos en que el sujeto pasivo renuncie a la exención en las circunstancias y con las condiciones recogidas en el artículo 20.dos.

Pues bien, pese a que la incompatibilidad se halla claramente establecida en las leyes, en la aplicación de las mismas se producen situaciones de tributación efectiva por ambos impuestos.

Estas situaciones, que pueden considerarse como una patología del sistema, con inicuas consecuencias para quienes las padecen, son debidas más a la imperfecta distribución de competencias entre las Administraciones fiscales del Estado y de las Comunidades Autónomas, fruto de situaciones históricas, que a una incorrección técnica de la articulación del sistema de la imposición indirecta.

Tras la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, la idea de equilibrio entre las posiciones jurídicas recíprocas ha encontrado un refrendo legal en una norma que, como su preámbulo proclama, tiene un marcado carácter programático en aras de lograr el anhelado equilibrio en las relaciones entre la Administración y los contribuyentes, y de reforzar la seguridad jurídica en el marco tributario. En concreto, la ley enfatiza el derecho de los contribuyentes a obtener las devoluciones de ingresos indebidos y las devoluciones de oficio que procedan. En este contexto legislativo resultan más injustas, si cabe, las situaciones de doble tributación.

## II. LAS LIQUIDACIONES CONCURRENTES: CONCEPTO

Aunque en el apartado anterior se ha esbozado ya el concepto, puede definirse la liquidación concurrente como una situación conflictiva en que colisiona el poder tributario del Estado, reconocido en el artículo 133.1 de la Constitución y ejercido a través de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, y el de las Comunidades Autónomas, cuya legitimación constitucional se inscribe en el mismo artículo 133.2, a continuación de la potestad tributaria estatal y que se ejerce por sus respectivas Consejerías.

Un supuesto típico de liquidación concurrente sería el del adquirente de una edificación o parte de ella, normalmente una vivienda, local comercial o una plaza de garaje, que satisface al vendedor-promotor de la misma el IVA que éste le repercute. En este caso, se ha devengado el IVA, siendo el sujeto pasivo el vendedor, al que incumbe el deber de repercutir el tributo al comprador. Conviene recordar que el ingreso de este tributo en el Tesoro Público se realiza mediante autoliquidación por el sujeto pasivo.

Un cierto tiempo después, la Comunidad Autónoma notifica al comprador que va a realizar una revisión de la compraventa para determinar si se ha devengado el ITP y AJD en concepto de TPO, procedimiento que resulta finalmente en una liquidación por ITP y AJD notificada al comprador, informándole de los plazos de ingreso y advirtiéndole que, de no hacerla efectiva en los mismos, le será exigida por la vía de apremio sobre su patrimonio. Normalmente, en esta liquidación ni siquiera se menciona la anterior autoliquidación de IVA, aunque según la ley el pago del IVA teóricamente exime del pago del ITP.

En ese momento, la Administración Autonómica está exigiendo al contribuyente un tributo por la entrega del inmueble, que incidirá sobre la misma persona que ha sufrido la repercusión del anterior ingreso por IVA y, fundándose en la legalidad que se presume de sus actos, constriñe al contribuyente a soportar los efectos del establecimiento de una nueva relación jurídico-tributaria adicional a la que mantenía el vendedor con el Estado por la misma causa: el contrato de compraventa celebrado.

Nótese que aunque el patrimonio sobre el que pesa la carga de los dos impuestos es el mismo, la construcción técnica de las normas tributarias en este caso es bastante más compleja. Sintetizando en un gráfico la distinta atribución de posiciones en cada una de las dos relaciones tributarias, resulta:

	SUJETO ACTIVO	SUJETO PASIVO	CAPACIDAD GRAVADA
IVA .....	Estado	Vendedor	Comprador
ITP y AJD (TPO) .....	Comunidad Autónoma <sup>5</sup>	Comprador	Comprador

## GRÁFICO NÚM. 2

Por tanto, la primera circunstancia que aparece paladinamente es que, a pesar de que es siempre el patrimonio del adquirente de la edificación el que soporta el pago, en un caso por incidencia, en el otro por repercusión obligatoria, la construcción técnica de ambos tributos es compleja, pues tanto el sujeto activo como el sujeto pasivo en ambas relaciones jurídicas son diferentes. Esta circunstancia complicará la resolución del problema, convirtiendo la reclamación que eventualmente entable el comprador del inmueble en un laberinto procedimental de difícil resolución.

Ahora bien, puesto que con la liquidación de IVA la situación tributaria del negocio se encontraba en estado de «paz jurídica», cabe preguntarse los fundamentos fácticos (aparte, obviamente del rendimiento recaudatorio) que habilitan a las Comunidades Autónomas para turbar dicha situación. Pues bien, sólo puede ser uno de estos dos:

<sup>5</sup> Es conveniente advertir que la condición de sujeto activo del ITP y AJD que ostenta la Comunidad Autónoma debe matizarse, por cuanto que se trata de la gestión de un tributo cedido. En virtud de esta calificación, puede decirse que el tributo es estatal, aunque el rendimiento corresponde a la Comunidad, como prescribe el artículo 10 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA). Sin embargo, dado que el problema no está tanto en el diseño de las leyes como en su aplicación, podemos considerar al objeto de este estudio como sujeto activo exclusivamente a las Comunidades Autónomas. Sobre este argumento se volverá más adelante. Baste, por el momento, constatar que en el ejercicio de las funciones gestoras del ITP y AJD, las Comunidades Autónomas actúan con plena autonomía, como si realmente se tratara del ejercicio de competencias propias.

- 1.º Que no se trate de primera entrega de edificaciones, sino de segundas o posteriores entregas, con lo cual la operación estaría exenta de IVA y sujeta en ITP y AJD (lo que nos lleva al escurridizo concepto de segunda entrega, que se verá más adelante), o
- 2.º Que el vendedor haya renunciado indebidamente a la exención de IVA, por no darse todos los requisitos legales y reglamentarios, lo cual conduce, de nuevo, al resultado de que la transmisión de la edificación esté exenta en IVA y sujeta en ITP y AJD.

No es infrecuente que las operaciones estén mal calificadas, ya que son los sujetos pasivos los que deciden, por lo que normalmente se ejercerá la economía de opción o tal vez se busquen fórmulas de simulación para buscar la tributación menor. No se puede olvidar que los empresarios pueden recuperar directamente el IVA de la Hacienda, por lo que preferirán la tributación por IVA, aunque el tipo de gravamen sea superior. En otros casos, cuando el comprador no es empresario o profesional o, siéndolo, no tiene derecho a deducir las cuotas de IVA soportado, preferirá la tributación por ITP y AJD. En este último caso, cuando la Hacienda estatal investigue al vendedor del inmueble, le exigirá el IVA indebidamente omitido. Entonces volveremos a encontrarnos ante una situación de doble imposición, pero de signo inverso al caso típico.

Aunque no se conocen datos estadísticos del número de liquidaciones concurrentes que se han producido, ni de la resolución que ha merecido cada uno de los conflictos, se sabe que es un tipo de reclamación frecuente ante la jurisdicción económico-administrativa. También en ocasiones la reclamación administrativa ha derivado en el planteamiento de quejas ante el Defensor del Pueblo, que ha exigido a la Administración una solución tanto para los reclamantes individualmente como una reforma global que evite sigan produciéndose estas situaciones.

La insuficiente articulación de los mecanismos gestores de ambas Administraciones, sobre la que se incidirá más adelante, hace muy difícil que la situación se resuelva en vía administrativa, por lo que los casos planteados siguen en muchos casos pendientes de solución. Además, se trata de un problema que se produce en todas las Autonomías.

La situación de doble sujeción efectiva por ambos impuestos tiene la circunstancia agravante de que las posibilidades de defensa jurídica por el contribuyente pueden verse seriamente comprometidas.

En efecto, por el lado del IVA las posibilidades de recuperar el impuesto pagado son escasas, pues:

- 1.º La autoliquidación del sujeto pasivo de IVA, que repercutió el impuesto al comprador, goza de presunción de legalidad (art. 116 de la LGT).

- 2.º El repercutido, si no se opuso formalmente a la repercusión en el exiguo plazo de quince días que le concede el artículo 117 del Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas, sólo tiene la vía de solicitar del sujeto pasivo de IVA la rectificación de la factura por el procedimiento previsto en el artículo 89 de la Ley del IVA, que contempla la rectificación como una decisión del sujeto pasivo <sup>6</sup>.

Para que se proceda a la rectificación en estos casos, el comprador debe instar del sujeto pasivo la rectificación, argumentando la incorrecta fijación de las cuotas de IVA, por hallarse no sujeta o exenta la entrega. Ahora bien, si el sujeto pasivo no atiende a esta solicitud, no existe una instancia administrativa con un procedimiento adecuado para solucionar esta controversia, convirtiéndose en una concesión graciable por el sujeto pasivo.

- 3.º Por otro lado, aun cuando la Comunidad Autónoma pueda llegar a acreditar que el IVA ingresado no era debido, pues lo correcto era el ITP, lo que en principio favorecería la recuperación del IVA, la dificultad para que el comprador repercutido obtenga la devolución del IVA como ingreso indebido radica en que carece de legitimación para solicitarlo, pues el artículo 9.2 del Real Decreto 1163/1990, que reglamenta el procedimiento para la devolución de ingresos indebidos, limita la legitimación activa al sujeto pasivo que hizo la repercusión, y ello pese a que si hubiera devolución, ésta se destinaría al repercutido. El último recurso del repercutido sería una reclamación civil por daños, aunque este remedio sería también una vía de futuro incierto.
- 4.º Por último, es frecuente que las promociones inmobiliarias se realicen por entidades que, tras vender los inmuebles, se disuelvan y liquiden, por lo que muchas veces el contribuyente no tiene ni siquiera a quién dirigirse para solicitar el «procedimiento amistoso» del artículo 89 de la Ley del IVA.

En cuanto hace a la liquidación por ITP y AJD, tratándose de un acto administrativo, goza igualmente de presunción de legalidad, por lo que el contribuyente que no esté conforme (y no lo estará cuando ya haya pagado el IVA) debe impugnarlo y esperar la lenta resolución de la reclamación económico-administrativa o, en su caso, contenciosa, sin que éstas suspendan el deber de ingresar el tributo, pese a que ya satisfizo el IVA por la misma entrega.

La actuación de las Comunidades Autónomas, por otro lado, tampoco facilita la defensa, pues, como ya se ha apuntado, en la práctica cotidiana de sus servicios gestores, la liquidación se dicta ignorando la autoliquidación previa de IVA, pese a que le consta, pues aparece consignada en la escritura pública. En su lugar, actúa como si no hubiera existido liquidación previa de ningún impuesto por esa misma transmisión.

---

<sup>6</sup> La rectificación de las cuotas impositivas repercutidas deberá efectuarse en los casos de incorrecta fijación de cuotas... siempre que no hubiesen transcurrido cinco años a partir del momento en que se devengó el impuesto correspondiente a la operación gravada.



Con ese proceder, es evidente que lo que hace la liquidación de ITP y AJD es asumir la nulidad de los actos de repercusión de IVA al comprador y la posterior autoliquidación ante la Hacienda Pública realizados por el sujeto pasivo de IVA (en otro caso, la Comunidad Autónoma no podría haber actuado, pues se trataría de un hecho imponible no sujeto al concepto TPO del ITP y AJD), pero sólo lo hace de modo implícito, sin consignar dicha circunstancia como fundamento de su actuación. La omisión de la referencia a la presunta invalidez de la repercusión de IVA se traduce en la ausencia de un elemento esencial en lo que se refiere a la motivación de su actuación. Tal carencia podría ser suficiente, de por sí, para considerar la liquidación nula.

Así resulta del artículo 124 de la Ley General Tributaria, que ordena notificar las liquidaciones tributarias a los contribuyentes expresando los elementos esenciales de aquéllas, especificando que, *cuando supongan un aumento de la base imponible respecto de la declarada por el interesado, la notificación deberá expresar de forma concreta los hechos y elementos que la motivan.*

Del mismo modo, el artículo 54 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJ-PAC), aplicable subsidiariamente a los procedimientos administrativos en materia tributaria, a tenor de lo que ordena su disposición adicional quinta, ordena que *sean motivados, con sucinta referencia de hechos y fundamentos de derecho, los actos que limiten derechos subjetivos o intereses legítimos.*

El acto liquidatorio suele despachar el asunto de la motivación con una referencia más o menos vaga a los cálculos de los servicios de valoración, eludiendo referirse a la presunta invalidez de la autoliquidación y repercusión de la cuota de IVA; comportamiento, por otro lado, lógico, pues no está entre las atribuciones de la Comunidad Autónoma el determinar la situación tributaria de los sujetos pasivos del IVA.

La liquidación, aun careciendo de un elemento esencial de motivación, por proceder de un órgano administrativo, goza de una presunción de validez que es preciso destruir por la vía del recurso.

Por añadidura, en la medida en que la omisión de la supuesta invalidez de la liquidación de IVA como fundamento de la resolución significa que se omite la motivación del acto administrativo, se están dificultando las posibilidades de defensa por los contribuyentes, pues dicho fundamento se sustrae al principio de contradicción. Con ello, se lesiona el contenido de un derecho fundamental del ciudadano, susceptible de amparo constitucional, como es el de defensa, por lo que la liquidación se vería incurso en otra causa constitutiva de nulidad de pleno derecho; aunque, una vez más, este resultado requiere inexorablemente una resolución que lo declare.

Así se desprende del artículo 53 del Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas, precepto que recoge la doctrina constitucional sobre el derecho de defensa, disponiendo que:

*El defecto de forma sólo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a indefensión de los interesados, y de modo especial cuando los actos carezcan de las garantías formales fundamentales o cuando los actos o resoluciones no contengan pronunciamiento sobre cualquier cuestión esencial planteada por los interesados.*

Finalmente, el artículo 62 de la Ley 30/1992 declara que son nulos de pleno derecho los actos que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional, entre los cuales se halla el derecho de defensa.

Por otro lado, la omisión del análisis sobre la validez de la previa repercusión de IVA significa que no existirá un acto administrativo que modifique la base de IVA (como parece que exigiría el art. 80.dos de la Ley 37/1992<sup>7</sup>) y que por ello no será obligatorio para el sujeto pasivo rectificar las cuotas impositivas repercutidas, ignorando así el procedimiento legalmente establecido en el artículo 89 de la citada ley.

El problema fundamental en la tramitación administrativa es que la Administración Autonómica, actuante en segundo lugar, debe respetar la apariencia de legalidad generada por la actuación del contribuyente, pues aunque su carácter es el de liquidación provisional, en tanto que no se practique liquidación administrativa o transcurra el plazo por el que deviene firme e inatacable (art. 120 de la LGT), la posibilidad de que se convierta en definitiva avala su apariencia de legalidad, por lo que la Administración Autonómica no puede simplemente ignorar que existe, sino que debe instar su revisión ante el órgano competente.

En ocasiones, la tramitación revela mayores carencias, pues se emplea por las Comunidades Autónomas el expediente de comprobación de valores, por el cual se procede a revisar la valoración dada al inmueble (hay que entender que en la autoliquidación de IVA, o bien en la declaración de que el contrato no está sujeto a TPO), cuando parece claro que no se trata de una comprobación del valor, sino a lo sumo de un procedimiento de investigación sobre hechos no declarados. Si el valor que se comprueba es el de IVA, resultaría que se está actuando por órgano que no es competente. Si lo que se revisa es la calificación del hecho en ITP y AJD, no parece el vehículo más adecuado la comprobación de valores.

En resumen: la liquidación de IVA goza de presunción de validez no sólo hacia el que la realizó, sino hacia cualquier sujeto en general, incluyendo al propio Estado y, por descontado, a las Comunidades Autónomas, obligándoles, cuando dictan liquidaciones por ITP y AJD en sustitución de las de IVA, a fundamentar la existencia del presupuesto de hecho, pues señala acertadamente el artículo 114 de la Ley General Tributaria, que quien haga valer un derecho debe aportar las pruebas

---

<sup>7</sup> Cuando por resolución firme, judicial o administrativa, o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas, o se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado, la base imponible se modificará en la cuantía correspondiente.

de los hechos normalmente constitutivos del mismo, principio que está referido en el artículo 114 de la Ley General Tributaria no sólo al procedimiento de resolución de reclamaciones (donde la prueba incumbe al recurrente) sino también en cuanto hace al procedimiento de gestión (en el que la prueba incumbe a la Administración), así como en el artículo 33.2 de la Ley 1/1998 en lo que atañe al procedimiento sancionador.

Para concluir con este apartado, es necesario reiterar que en el hilo conductor de la exposición se ha utilizado un ejemplo donde la segunda Administración actuante es la Autonómica. Nada empece, sin embargo, que la situación sea la contraria: que se haya liquidado ITP y AJD por el comprador del inmueble y que, posteriormente, la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en vía de comprobación de la situación tributaria del vendedor, pueda determinar que el tributo devengado es el IVA y exigírselo al sujeto pasivo.

### III. CAUSAS DEL CONFLICTO

Conviene conocer las causas de la disfunción que se plantea, para proseguir con la búsqueda de soluciones.

Las causas de que existan liquidaciones concurrentes por IVA y Transmisiones hay que buscarlas en tres factores:

- 1.º De un lado, la posición tangente que ambos impuestos ocupan en el sistema estatal (aunque el rendimiento del ITP y AJD corresponda a las Comunidades Autónomas, es un tributo estatal) de la imposición indirecta, con un área fronteriza, particularmente las operaciones inmobiliarias, donde la sujeción a uno u otro impuesto, o en ocasiones a los dos pese a que sólo llegue a devengarse uno, como se explicitó más arriba, depende de presupuestos fácticos difíciles de acreditar en la práctica. Es el problema más corriente en la aplicación del derecho: las dificultades para probar los hechos.
- 2.º De otro, las vicisitudes históricas del sistema tributario español, que han llevado a que los sujetos activos sean, entre 1983 y 1997, dos Administraciones desconectadas entre sí y sin un sistema efectivo de coordinación de la gestión ni de resolución de conflictos.
- 3.º Finalmente, el hecho de que la técnica jurídica (la delegación de las competencias gestoras) que se utilizó para atribuir a las Comunidades Autónomas el rendimiento de los tributos estatales que se cedían, no previno que pudiera plantearse el conflicto que aquí se describe, por lo que no ofrece suficientes instrumentos para solucionarlo.

Se analizarán a continuación estos factores para proceder posteriormente a indicar los remedios posibles a esta situación.

## 1. De la configuración del hecho imponible: la sutil delimitación entre ambos impuestos.

Retomando el planteamiento del comienzo, ya se ha dicho que el artículo 4. cuatro de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, dispone que las operaciones sujetas a IVA no queden sujetas al concepto «transmisiones patrimoniales onerosas» del ITP y AJD, y que en el mismo sentido se pronuncia el artículo 7.5 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que aprueba el Texto Refundido de la Ley del ITP y AJD.

También se ha indicado que ciertas operaciones inmobiliarias (entregas y arrendamientos) tienen un tratamiento especial, pues, estando sujetas a IVA, gozan de exención en este impuesto, esto es: que tienen una sujeción sólo formal, sin tributación efectiva, quedando en cambio sujetas al concepto TPO del ITP y AJD.

Se trata, naturalmente, de las operaciones inmobiliarias reguladas en el artículo 20.uno.20.º, 21.º y 22.º de la Ley del IVA (entregas de terrenos rústicos, aportaciones iniciales y adjudicaciones que hagan las Juntas de Compensación y segundas y ulteriores entregas de edificaciones). Todas ellas, aun estando sujetas a IVA, «gozan» de exención en los casos que dichos preceptos detallan, lo cual conduce a que en tales operaciones se devengue el ITP y AJD. No obstante, estas exenciones son renunciables en las condiciones mencionadas en el artículo 20.dos de la Ley del IVA y 8 de su Reglamento, lo cual determinará, si se ejerce el derecho de renuncia, el devengo del IVA, y la consecuente no sujeción en el concepto TPO del ITP y AJD.

El devengo del IVA en estas operaciones es, por tanto, difícil de acreditar, pues no existe una correlación unívoca entre el tracto registral y la consideración fiscal de las operaciones, lo cual dificulta las posibilidades probatorias, tanto para la Administración como para los particulares. Las dificultades se concentran en tres aspectos:

- 1.º El concepto de segunda entrega de edificaciones es un término fiscal, más amplio que el civil o registral de entrega. Así, por ejemplo, el artículo 20.uno.22.º de la Ley del IVA, al definir el concepto «segunda entrega» entiende que cuando el promotor haya usado durante dos años ininterrumpidamente el inmueble, o haya cedido su uso a terceros distintos del adquirente, la entrega que haga, aunque registralmente sea la primera, fiscalmente será la segunda. Como se ve, este criterio resultará muy difícil de acreditar en la práctica, pues si está claro en teoría el concepto de «utilización ininterrumpida por su propietario o por titulares de derechos reales de goce y disfrute, o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra», en el terreno de los hechos el problema se centrará en aportar las pruebas de que dichos uso o cesión se dan o, más difícil incluso, por no decir imposible, pues se trata de probar un hecho negativo: no se dan.

Junto a este caso, que es el más frecuente, las dificultades probatorias afectan a otras operaciones inmobiliarias, como son:

- La entrega de edificios para su rehabilitación, no teniendo lugar ésta inmediatamente.
- La entrega de un inmueble para su conversión en solar, sin que, por diversas causas, pueda tener lugar la demolición.
- La entrega de terrenos que, inicialmente, no son considerados como edificables.
- La entrega de terrenos que, en principio, deben permanecer sin edificar.
- Las transmisiones que ofrecen dudas iniciales respecto de si constituyen o no la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial.
- Las transmisiones en que la condición de comerciante del transmitente no está, en principio, suficientemente probada.

2.º En segundo lugar, la renuncia a la exención del IVA que puede producirse en las transmisiones entre empresarios con el fin de eludir (legalmente) el pago del ITP y AJD, pues no es directamente recuperable de la Hacienda Pública, constituye una legítima economía de opción. Sin embargo, entre los requisitos reglamentarios de la renuncia no está el de la publicidad (escritura pública), bastando con una mera comunicación privada.

En la práctica notarial suele consignarse la renuncia en la escritura, dándole así mayor seguridad. Sin embargo, en los casos en que no se especifique la renuncia en la escritura pública, es necesario inferir que se ha ejercido la renuncia de la propia liquidación del IVA, lo cual lleva a las Comunidades Autónomas, que sólo disponen de la información que obra en la escritura pública, a presumir que se ha devengado el ITP y AJD y a dictar la liquidación correspondiente, nuevamente concurrente con la de IVA.

3.º Por último, la vigencia del sistema de autoliquidaciones tanto en IVA como en ITP y AJD impide a la Administración someter a un juicio crítico previo la calificación jurídica otorgada por el declarante, por lo que no puede mostrar su posible desacuerdo antes de que se practique la primera liquidación por el sujeto pasivo.

Esta situación es más notoria en el caso del IVA, donde la Administración ni siquiera recibe el detalle de la operación inmobiliaria concreta, sino incluida entre las demás operaciones del sujeto pasivo.

Pese a ello, la ley admite la validez de la autoliquidación (art. 116 de la LGT), presunción de validez cuyo fundamento teórico es que la actuación del particular suple al acto administrativo de liquidación, pero que no siempre es respetada, particularmente si concierne a otra Administración diferente.

Esta situación nos conduce al análisis del segundo factor que se ha citado: la desconexión entre los sujetos activos.

## 2. De la distribución de competencias gestoras.

### **La insuficiente articulación de los mecanismos de coordinación en la gestión de tributos cedidos y la carencia de un sistema conflictual, antes de diciembre de 1996.**

El artículo 157 de la Constitución, materializando los principios de autonomía y suficiencia financieras de las Comunidades Autónomas, otorgó a éstas el rendimiento de determinados tributos estatales, y, simultáneamente, previó la aprobación de una ley orgánica que regulase el ejercicio de esa competencia tributaria que se cedía (*inter alia*) así como las normas para resolver los conflictos que pudieran surgir (art. 157.3 de la CE) <sup>8</sup>.

Sin embargo, el legislador en 1980 (Ley Orgánica 8/1980, de Financiación de las Comunidades Autónomas -LOFCA-) no cumplió en su totalidad el mandato constitucional, limitándose a definir el concepto de la cesión de tributos, pero sin establecer un sistema específico de resolución de conflictos.

Sí se preocupó por la coordinación entre Administraciones, anunciando el principio de coordinación e incluso creando órganos específicos, a los cuales faltó, sin embargo, el impulso común, lo cual les hizo inoperantes.

Las carencias en la articulación de la actividad de gestión de las dos Administraciones pueden resumirse en los tres conceptos que se detallan ahora:

#### *2.1. La insuficiente coordinación de la gestión de tributos cedidos entre 1983 y 1997.*

El artículo 2 de la LOFCA consigna a la coordinación como principio de principios. En el mismo sentido, el artículo 19 de la misma ley aplica el principio de coordinación a los tributos cedidos. En desarrollo de la LOFCA, el artículo 19 de la Ley 30/1983, reguladora de la cesión de tributos, bajo el lema «colaboración entre Administraciones» preveía medidas concretas, que en general no llegaron a aplicarse:

- 1.º Intercomunicación técnica entre los respectivos centros de proceso de datos para intercambio mutuo de información.
- 2.º Planes de inspección conjunta en relación con los tributos cedidos.
- 3.º Creación, con carácter permanente, de oficinas ejecutivas de colaboración, coordinación y enlace.

---

<sup>8</sup> Mediante ley orgánica podrá regularse el ejercicio de las competencias financieras numeradas en el precedente apartado 1, las normas para resolver los conflictos que pudieran surgir y las posibles fórmulas de colaboración financiera entre las Comunidades Autónomas y el Estado.

Del mismo modo, el artículo 24 de la citada Ley 30/1983 instauró unas Comisiones Coordinadoras para la relación entre el Estado y las Comunidades Autónomas con funciones concretas. Mas estas Comisiones, que se reunieron escasamente, tampoco fueron capaces de articular medidas efectivas de coordinación, al menos en el aspecto concreto que se estudia en este artículo.

## 2.2. La inexistencia, antes de 1997, de un sistema de resolución de conflictos.

La previsión del artículo 157.3 de la Constitución de que exista un sistema para solucionar los conflictos en materia tributaria es, en realidad, una norma especial respecto a la regla general de resolución de conflictos prevista en la Constitución, que no es otra que el recurso al Tribunal Constitucional, tal como recoge el artículo 161 c). Efectivamente, el legislador constitucional percibió que las competencias financieras serían fuente de conflictos, usualmente de escasa relevancia financiera, que en caso de tener que acudir al Tribunal Constitucional para su resolución, le distraerían de otras competencias de rango superior.

Sin embargo, la primera redacción de la LOFCA, de 22 de septiembre de 1980, incumplió este mandato, que sólo se ha cumplido, y hay que decir que parcialmente, en la Ley Orgánica 3/1996, de modificación de la LOFCA.

La omisión inicial en la LOFCA, de suyo difícilmente justificable, es más grave si pensamos que ya con anterioridad en España existía experiencia en la concurrencia de potestades tributarias sobre los ciudadanos y de los problemas que ello conlleva: conflictos de competencias, para cuya resolución existían órganos como la Junta Arbitral regulada en el artículo 19 del Decreto-Ley 16/1969, de 24 de julio, que aprobó el Convenio con Navarra.

El desarrollo legislativo ordinario siguió, como era de esperar, estos precedentes. Por una parte, la Ley 13/1981, de 13 de mayo, que aprobó el Concierto Económico con el País Vasco, creó un órgano de resolución de conflictos al modo en que lo hacía el Convenio de Navarra: una Junta Arbitral cuya presidencia se adscribía a un magistrado del Tribunal Supremo, pese a la omisión de la LOFCA.

Sin embargo, la primera Ley General de Cesión de Tributos (Ley 30/1983, de 28 de diciembre) en cuanto que desarrollo de la Ley Orgánica 8/1980, particularmente de sus artículos 10 y 12, carecía de un artículo dedicado a la resolución de conflictos, aunque reconocía en su exposición de motivos que «Las Administraciones encargadas de la gestión y recaudación de los tributos cedidos han de seguir un modelo único en cuanto al contenido de su función -delegada o colaboradora- que el Estado les encomienda, con objeto de evitar problemas de competencia».

Tan sólo en el plano reglamentario encontrábamos dos menciones a sistemas conflictuales: se trata del hoy derogado artículo 73.2 b) del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, y del artículo 106.3 b), también derogado, del Reglamento del ITP y AJD, aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo.

Ahora bien, como se verá más adelante, la utilidad de estos sistemas conflictuales se limitaba al reparto competencial entre potestades territoriales, una vez calificado el hecho imponible dentro de un tributo concreto, pero no alcanzaba al problema anterior, el de calificar el hecho imponible entre dos tributos distintos, teóricamente posibles.

En la actualidad, ya existe un sistema para la resolución de conflictos: es el Capítulo IV de la LOFCA, en su redacción, añadida por la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre. Conviene insistir, no obstante, en que el sistema de resolución de conflictos difícilmente otorga una respuesta satisfactoria al problema que nos ocupa, pues es un sistema concebido para los conflictos producidos en la aplicación de un mismo tributo, pero no entre dos tributos distintos (ITP y AJD e IVA) con fundamento en un mismo acto o negocio jurídico.

Ello es debido a que la técnica que seguían el artículo 73.2 b) del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el artículo 106.3 b) del Reglamento del ITP y AJD (y que es la misma que adopta la Ley Orgánica 3/1996) está basada en la aplicación de los puntos de conexión. Esta técnica, tomada del Derecho internacional privado, permite atribuir la competencia a una de las jurisdicciones territoriales en conflicto basándose en una dimensión de la relación jurídica que previamente se ha adoptado como ley aplicable.

La técnica es válida cuando concurren circunstancias que *a priori* pudieran relacionar el hecho imponible, previamente calificado como TPO del ITP y AJD, con dos o más Comunidades Autónomas, planteando dudas sobre cuál es la competente (por ejemplo si el comprador y el vendedor de un inmueble residen en Comunidades Autónomas distintas, y a su vez el inmueble radica en una tercera). En esta situación, la técnica de los puntos de conexión atribuye el rendimiento a una u otra Comunidad Autónoma en función de la dimensión jurídica adoptada por la ley: lugar donde radica el inmueble.

Sin embargo, esta atribución sólo es posible porque no hay duda de cuál es la ley aplicable: la del ITP y AJD. Es decir, se recurre a los puntos de conexión después de haber determinado que la ley aplicable es la del ITP y AJD, y no la del IVA.

La cuestión se centra, por tanto, en determinar cómo debe hacerse la calificación, y cuál es el órgano competente para determinar si la ley aplicable es la del IVA, por ejemplo, y no la del ITP y AJD, o a la inversa.

El problema es que las normas de calificación, que son las más genuinas del Derecho internacional (o inter-regional) privado, no están contenidas en el sistema de conflictos de la LOFCA <sup>9</sup>.

---

<sup>9</sup> Una norma de calificación sería, por ejemplo, la contenida en el artículo 12.1.º del Código Civil, que resuelve el problema de cuál es la norma de calificación que debe prevalecer, disponiendo que sea siempre la ley española como *lex fori*: *la calificación para determinar la norma de conflicto aplicable se hará siempre con arreglo a la ley española.*



Efectivamente, en el sistema de los tributos cedidos no puede existir una norma como la del artículo 12.1 del Código Civil, pues la normativa aplicable es siempre estatal (tanto la ley del IVA como la del ITP y AJD son estatales, recuérdese el concepto de tributo cedido), con lo que no sirve el principio de *lex fori*, y además no resultaría en ningún caso aplicable, ni siquiera en virtud de la supletoriedad que tiene el Código Civil, pues el artículo 16 del mismo, que regula los conflictos internos, excluye expresamente la aplicación del principio de calificación conforme a la ley española.

El problema, en definitiva, se concreta en que son dos las potestades que pueden calificar el hecho imponible, y que ambas propenden a que prevalezca la calificación que más les interesa. Esto nos lleva al análisis del factor citado como tercero.

### **3. De la imperfección de la técnica de delegación empleada en las leyes de cesión de tributos.**

El legislador, cuando declaró que las competencias de gestión de los tributos cedidos son de titularidad estatal (art. 11 de la Ley 30/1983, de 28 de diciembre, reguladora de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas) y que las Comunidades Autónomas se harían cargo de ellas por delegación del Estado (art. 12) aplicó el principio del artículo 150.2 de la Constitución, el cual permite transferir o delegar, mediante ley orgánica, facultades correspondientes a materias de titularidad estatal, previniendo en la propia ley las medidas de control que se reserve el Estado.

Esta delegación no debe confundirse con la delegación dentro del mismo órgano contenida en el artículo 22 de la, a la sazón vigente, Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado (Ley de 26 de julio de 1957) que reconocía una delegación en favor de órganos inferiores de la misma Administración del Estado. La primera es una delegación intersubjetiva, la segunda es una delegación interorgánica.

Como consecuencia de ello, las medidas de control para la delegación intersubjetiva no podían ser las mismas que para la delegación interorgánica: no era aplicable la facultad de avocar el conocimiento de asuntos concretos, ni era obligatorio indicar en cada acto administrativo la norma de delegación que habilitaba para dictarlo.

Sin embargo, en el fondo del sistema debe encontrarse la idea, contenida en el artículo 93.4 de la Ley de 26 de julio de 1957, que mantiene que los actos administrativos dictados por delegación se consideran como dictados por la autoridad que ha conferido la delegación. Se afirma esto porque, ciertamente, es razonable pensar que si ambos tributos fueran gestionados por el Estado, no se producirían estos supuestos de doble imposición, pues el órgano competente para liquidar el ITP y AJD tendría competencias para revisar la liquidación de IVA. Dicho de modo más gráfico, y seguramente voluntarista: si una misma oficina gestora tuviera la competencia para liquidar los dos tributos, es presumible que el contribuyente no saldría de la misma con dos liquidaciones incongruentes entre sí.

En resumen, se aplica aquí la doctrina de los actos propios, según la cual nadie puede realizar un acto que sea contradictorio con otro realizado por sí mismo, aunque uno de ellos se haga por medio de delegado.

Con las actuales normas de cesión de tributos y de procedimiento administrativo, la situación sigue siendo la misma, pues las facultades gestoras continúan configurándose como de titularidad estatal, y ejerciéndose por las Comunidades Autónomas en virtud de delegación intersubjetiva (art. 14 de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos). Por su parte, la norma común sobre delegaciones viene recogida en el artículo 13 de la Ley 30/1992, LRJ-PAC, aunque una vez más referido a delegación entre órganos de la misma Administración pública, por lo que no pueden aplicarse a la delegación de la Ley 14/1996 las reglas generales de la LRJ-PAC (indicación de la competencia delegada en los actos administrativos en que se materialice su ejercicio, revocabilidad de la delegación conferida, facultad de avocar el conocimiento de asuntos concretos, etc.).

Dado que estos mecanismos de mejor ejercicio de las facultades delegadas, existentes en la delegación interorgánica, no son directamente aplicables en la delegación intersubjetiva, la solución a los casos concretos de doble imposición no está en manos del órgano delegante, pues carece de instrumentos jurídicos para entrar a conocer de la legalidad u oportunidad de la actuación del gestor delegado. Los únicos mecanismos de control aplicables serán, de acuerdo con el artículo 153 b) de la Constitución, la encomienda general al control del Gobierno, previo dictamen del Consejo de Estado, lo cual parece muy difícil que pueda prosperar con relación a deudas tributarias individuales, de cuantía limitada o, siguiendo con la Constitución, las formas de control particular que se reserve el Estado en las propias leyes de delegación, al amparo del artículo 150.2. Puede decirse, de este modo, que las posibilidades de control de la actividad gestora de los tributos cedidos por parte de las Comunidades Autónomas, aunque existen, son extraordinarias.

En relación con las posibilidades de control por el Estado, conviene aclarar que no se hallan limitadas por la regla del artículo 18.2 de la Ley 30/1992. Efectivamente, el hecho de que las competencias relativas a los tributos cedidos sean de titularidad estatal imposibilita la aplicación a los actos de las Comunidades Autónomas de la regla del citado artículo; el cual, aplicando el principio de *prior tempore, potior iure* contiene la exigencia de que los actos dictados por una Administración pública en el ejercicio de su propia competencia sean observados por el resto de órganos administrativos, aunque no dependan jerárquicamente entre sí, o pertenezcan a otra Administración.

Pues bien, tratándose no de su propia competencia, sino de materias de competencia estatal, la Administración del Estado no puede verse vinculada por los actos de las Comunidades Autónomas, aunque sean anteriores a su actuación.

Por lo demás, en tanto que la actuación estatal puede tutelar los derechos de los contribuyentes, se genera un deber de actuar que no sólo es un deber moral, sino también un deber jurídico. Veámoslo:

La Ley de cesión de tributos contiene los principios de primacía de la normativa estatal (art. 4), de titularidad estatal de las competencias gestoras (art. 12.1) y de delegación de su ejercicio en las Comunidades Autónomas (art. 14), así como de control por la Inspección General del Ministerio de Economía y Hacienda (art. 12.2). En aplicación de tales principios, es una responsabilidad del Estado velar por que no se produzcan efectos indeseados en la aplicación de los tributos cedidos, pues ello sería muestra de que no están funcionando, como exige el artículo 31.1 de la Constitución, como un sistema. La última responsabilidad de este control corresponde, de acuerdo con el artículo 153 b) de la Constitución, al Gobierno, previo dictamen del Consejo de Estado.

#### IV. LA NUEVA SITUACIÓN NORMATIVA CREADA EN DICIEMBRE DE 1996

Varias de las causas del conflicto señaladas en el Capítulo III pueden considerarse superadas totalmente y otras en vías de solución, por lo que conviene detallar las medidas introducidas por la Ley Orgánica 3/1996, de reforma de la LOFCA y por la Ley 14/1996, de cesión de tributos, aprobadas ambas el 30 de diciembre de 1996.

##### 1. El sistema de resolución de conflictos.

La Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre, de modificación parcial de la LOFCA, aunque no viniera motivada principalmente por el deseo de desarrollar el mandato constitucional de articular un sistema de resolución de conflictos, sí aprovecha la ocasión para llenar lo que el propio preámbulo de la ley orgánica califica de «importante laguna»: la carencia de normas procedimentales y órganos capaces de resolver los conflictos que puedan suscitarse entre distintas Comunidades Autónomas, y entre éstas y el Estado.

De este modo, se vino a añadir un Capítulo IV a la LOFCA, cuyos artículos 23 y 24 regulan, respectivamente, los principios generales del procedimiento -que recientemente han sido desarrollados en el Reglamento de Procedimiento-, y la creación de una Junta Arbitral, rompiendo la tradición de adscribir su presidencia al Poder Judicial, que recae ahora en un «jurista de reconocido prestigio designado por el Ministro de Economía y Hacienda a propuesta del Consejo de Política Fiscal y Financiera».

Sin embargo, su ámbito de actuación se restringe a los conflictos suscitados en la aplicación de los puntos de conexión, disposición perfectamente coherente con lo que se ha expresado anteriormente. Mas esto deja sin resolver el problema previo de quién esté capacitado para realizar la calificación del hecho imponible como IVA o como TPO. De hecho, cuando en una situación como la de liquidaciones concurrentes por IVA e ITP ninguna de las dos Administraciones anula la liquidación tributaria, se está suscitando un conflicto positivo de competencias, por lo que, en el estado

actual de la legislación, el único órgano competente es el Tribunal Constitucional. Sin embargo, esta conclusión es exagerada, y no respeta el principio de especialidad que el artículo 157.3 (conflictos en materias financieras) de la Constitución representa respecto del 161 c) (conflictos de competencia en general).

## 2. Medidas de coordinación de la gestión.

La nueva Ley de cesión de tributos (Ley 14/1996, de 30 de diciembre), dictada para materializar el principio de corresponsabilidad efectiva mediante la ampliación del ámbito de la cesión a una parte del IRPF y la atribución de competencias normativas sobre los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas, pretendió el incremento de la colaboración entre Administraciones, para lo que reformó las fallidas Comisiones Coordinadoras de la legislación anterior en una nueva Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria (art. 33) y en unos Consejos Territoriales de Dirección para la Gestión Tributaria (art. 34), reformados un año después de su creación por el artículo 32 de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

La Comisión Mixta de Coordinación de la Gestión Tributaria, cuya constitución efectiva se produjo el 11 de septiembre de 1997, y cuyas funciones se concretan, entre otras, en la realización de estudios en orden a una adecuada articulación estructural y funcional de los regímenes fiscales autonómico y estatal y en elaborar criterios generales de armonización de las políticas normativas de los tributos cedidos y de las relativas a su gestión, parece el órgano idóneo para estudiar las medidas necesarias para asegurar la necesaria coordinación en este caso. A este efecto, la Agencia Tributaria dispone de una Secretaría Técnica Permanente. Entre otras funciones, se le atribuye también la de evaluar los resultados de la gestión de tributos cedidos.

Del mismo modo, los Consejos Territoriales de Dirección para la Gestión Tributaria son los llamados a ejercer una función concreta de resolución de los conflictos de aplicación de tributos cedidos mediante la coordinación informativa entre ambas Administraciones.

Carecen, sin embargo, de competencia para realizar la función calificadora del tributo que se ha devengado. Ahora bien, debido a que reúnen a los responsables de ambas Administraciones, pueden lubricar el mecanismo para resolver los casos particulares

## V. CONCLUSIONES

La azarosa configuración de las potestades de exacción de impuestos por nuestras Comunidades Autónomas, mediante tributos que el Estado cede en cuanto a su rendimiento y en cuanto a su gestión, conservando en cambio las potestades normativas y manteniendo un control muy difuso a través de la Inspección General del Ministerio de Economía y Hacienda conforma una situación muy

inestable, que es la causa remota de estas situaciones. El salto cualitativo que preconizó el Libro Blanco sobre la reforma de la financiación autonómica al convertir los tributos cedidos en tributos compartidos es sólo un tímido avance en la resolución definitiva de esta inestabilidad, que se acabaría si pudiera realizarse la gestión de todo el sistema por una organización única (Agencia Tributaria Integrada), como el mismo informe sugiere.

Ahora bien, pensar que esta posibilidad sea la solución al problema que se ha estudiado aquí sería ingenuo. Algo más factible es la enmienda de la situación sin romper el *statu quo* actual. Deberían aplicarse, por ejemplo, medidas de coordinación gestora, al modo en que incipientemente han efectuado durante 1988 los Consejos Territoriales de Dirección para la Gestión Tributaria.

Puede pensarse también en la posibilidad de que las Cortes Generales amplíen las competencias de la Junta Arbitral de Resolución de Conflictos creada por la LOFCA y reglamentada por el Real Decreto 2451/1998, de 13 de noviembre, en el sentido de superar su limitación actual exclusiva a los conflictos sobre los puntos de conexión añadiéndole una función calificadora previa, por la que decidiría si los hechos constituyen el hecho imponible del IVA o del ITP y AJD.

La Junta Arbitral del artículo 24 de la LOFCA, de acuerdo con el artículo 157 de la Constitución, resolvería así estos conflictos, que hoy por hoy, o bien carecen de árbitro, o han de sustanciarse ante el Tribunal Constitucional.

En cualquier caso, esto no excluiría a las medidas preventivas, necesarias para reducir al mínimo los posibles conflictos de calificación.

Una posibilidad sería establecer un mecanismo de comunicación previa entre Administraciones, de suerte que cuando una Comunidad Autónoma se disponga a girar liquidación por ITP y AJD a un contribuyente que haya satisfecho el IVA, lo cual constará normalmente en la escritura pública, la Administración tributaria del Estado tenga el deber de examinar, en un plazo limitado, la autoliquidación practicada y pronunciarse sobre su legalidad.

Esta comunicación previa, que se instrumentaría como una especie de requerimiento de incompetencia, constituiría a la Administración del Estado en el deber de pronunciarse, tras la comprobación e investigación que proceda (abreviada o general) sobre la legalidad de la autoliquidación de IVA. Esta decisión debería adoptarse en el plazo de unos meses.

Tras las oportunas revisiones, la Agencia Tributaria debería confirmar la validez de la autoliquidación del IVA o, por el contrario, declarar su ilegalidad, con el consecuente reconocimiento de la condición de indebido para el ingreso efectuado, lo cual solventaría el problema de legitimación que se describió más arriba. Sólo hay un caso en que no parece posible realizar la comprobación: se trata del caso en que el sujeto pasivo de IVA se haya disuelto y liquidado. En tal caso, prevalecería la presunción de validez del artículo 116 de la Ley General Tributaria, y tal sería la respuesta a la Comunidad Autónoma.

Cuando, tras la comprobación, la Agencia Estatal de Administración Tributaria no confirmase la validez de la liquidación de IVA, quedaría expedito el camino a la liquidación de la Comunidad Autónoma, que en este caso gozaría de suficiente motivación.

Por el contrario, cuando la Agencia Estatal de Administración Tributaria confirmase la validez de la liquidación de IVA, se abriría a la Administración Autonómica una doble opción: la de archivar el expediente sin más trámite, en cuyo caso el adquirente del inmueble ni siquiera llegaría a ser notificado de la existencia del procedimiento, o la de continuar en su empeño. Es en este caso, de confirmarse la legalidad de la liquidación de IVA por el Estado, y de mantener la Comunidad Autónoma su pretensión sobre el devengo del ITP y AJD, cuando se sustanciaría el conflicto de calificación ante la Junta Arbitral.

Mas estas hipótesis, en caso de que llegaran a aplicarse, sólo se concretarían en un futuro lejano. Por el momento, los contribuyentes que hayan padecido situaciones de doble tributación no tienen otro remedio que acudir a la vía de los recursos y reclamaciones en vía administrativa y jurisdiccional. Es el órgano económico-administrativo o contencioso-administrativo el único que puede determinar la legalidad de la actuación de la Administración Autonómica cuando, por delegación del Estado, dicta liquidaciones por ITP y AJD prescindiendo total y absolutamente de la autoliquidación de IVA que el Estado presume válida salvo que el contribuyente pruebe que al realizarla incurrió en error de hecho.