

Potestad tributaria de recaudación

Luis CORRAL GUERRERO
*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Escuela Universitaria de Estudios Empresariales
Universidad Complutense de Madrid*

I. RECAUDACIÓN TRIBUTARIA

Es conocido que la materia denominada generalmente, *recaudación tributaria*, constituye una de las grandes partes que integra el Derecho tributario general. Y que el grupo normativo de ese nombre, en el que destacan como textos básicos la Ley General Tributaria y el Reglamento General de Recaudación, configura lo que se puede llamar, por tanto, el Derecho tributario general de la recaudación. El cual, como todo Derecho, está compuesto por dichas normas y sus consiguientes relaciones jurídicas.

Estas normas y relaciones tienen una *doble caracterización*: ser *tributarias*, porque se refieren a los tributos; y ser *recaudatorias*, porque conciernen a la denominada «*gestión recaudatoria*», la cual es definida como aquella actividad que «*consiste en el ejercicio de la función administrativa conducente a la realización de los créditos tributarios*»¹.

Abordar con designio científico el estudio y exposición de este *mare magnum*, dicho en su sentido literal, entiendo que requiere establecer, como criterio ordenador primario, la distinción de *dos grupos* de normas y relaciones tributarias de carácter recaudatorio². Éstos son: por una parte, el de las normas y relaciones *no dinerarias*; y por otra, el grupo de las normas y relaciones *dinerarias*³.

¹ Cfr. art. 1, RGR.

² Se apoya esta distinción en la clásica división elaborada por la doctrina administrativa: normas de «acción» y normas de «relación».

³ Cfr. CORRAL GUERRERO, L.: *Introducción al Derecho tributario*, Ed. Trivium, Madrid, 1993, p. 133 s.

1) Normas y relaciones recaudatorias no dinerarias

Este grupo recaudatorio se halla constituido por las normas relativas a las potestades, a la organización, y a sus correspondientes relaciones tributarias no dinerarias. Se puede decir que estas normas son aquellas que pueden denominarse *orgánicas de apoderamiento*⁴, referentes a las relaciones entre entes públicos y órganos administrativos, en las que no están presentes los obligados al pago del tributo de un modo directo.

En efecto, se trata de normas y relaciones no dinerarias porque no pertenecen al pago de la obligación tributaria principal, ni al pago de las demás obligaciones dinerarias, dependientes de la principal. Antes bien, atañen a las normas de atribución de potestades de recaudación tributaria, de competencias delegadas y orgánicas, entre otras; y, por tanto, corresponden a las relaciones jurídicas existentes entre entes públicos y entre órganos de recaudación, como por ejemplo, las que se producen entre el Estado, las Comunidades Autónomas, las Entidades Locales y las Entidades Colaboradoras en la recaudación de tributos.

En consecuencia, estas relaciones entre Organizaciones no son dinerarias, en el sentido de que no consisten en el pago de un tributo. Lo que no quiere decir que no sean dinerarias, pero en un sentido diverso al afirmado, como por ejemplo, un eventual premio de cobranza entre entes públicos, que no es posible calificarlo de entrega dineraria de un obligado al pago tributario.

Por tanto, creo que se puede ver claramente que este tipo de relaciones recaudatorias no tiene como fin *directo* la cobranza de los tributos, sino la formación de la estructura y distribución de funciones, así como el establecimiento de los derechos y obligaciones entre esas entidades respecto de la realización de la función recaudatoria. Sin embargo, esas relaciones no dinerarias permiten hacer posible la obtención de los tributos. De ahí que, en este sentido, su finalidad es *indirecta* porque carecen de conexión con el obligado al pago del tributo.

2) Normas y relaciones recaudatorias dinerarias

Este grupo recaudatorio está representado por las normas reguladoras de las relaciones entre la Administración tributaria y los obligados al pago, que incluyen los correlativos derechos y obligaciones existentes entre esas partes.

La doctrina utiliza también las expresiones de relaciones tributarias «patrimoniales» y «no patrimoniales» con el fin de incluir, dentro de las primeras, los supuestos excepcionales del pago en especie, al lado de los casos generales del pago en dinero.

⁴ La expresión «normas de apoderamiento» pertenece a la doctrina alemana. Cfr. SANTA-MARÍA PASTOR, J. A.: *Fundamentos de Derecho administrativo*, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1988, tomo I, p. 907.

Las cuales son distintas, según se ha dicho, de las anteriores relativas a las potestades, órganos y competencias, en las que no aparece el obligado al pago.

Estas normas y relaciones dinerarias se singularizan por un contenido esencial: tener como misión el cumplimiento de la obligación tributaria principal, y de las demás obligaciones dinerarias dependientes de ella, como son las retenciones y otros pagos a cuenta, intereses, multas, recargos, entre otras. Se las puede llamar, entonces, normas y relaciones de *cumplimiento*.

En la relación de *cumplimiento voluntario*, por ejemplo, se aprecia, por un lado, la existencia del *derecho* de la Administración tributaria a exigir y percibir el pago dentro del plazo establecido; y por otro lado, el correlativo *deber* del obligado a realizar el pago. Y en la relación de *cumplimiento forzoso* se advierte, por ejemplo, de una parte, el *derecho* de la Administración tributaria de ejecutar fuera del plazo voluntario el derecho anterior exigido pero no percibido; y de otra parte, el correspondiente *deber* del obligado al pago de responder con su patrimonio en el llamado procedimiento de apremio.

* * *

En efecto, considero que se puede comprender cómo el *primer* grupo de normas y relaciones relativo a la organización del apoderamiento de la recaudación tributaria, caracterizado por no regular los derechos ni los deberes del obligado al pago, encuentra su razón de ser en el *segundo* grupo, determinado por la regulación de los derechos y deberes del obligado al pago. Es decir, el primer grupo debe su existencia a la del tributo, y no al revés.

No resulta difícil observar, entonces, que el tema de la potestad tributaria de recaudación se encuentra inserto en el grupo de las normas y relaciones no dinerarias. Es más, esa potestad, como institución jurídica que es, pienso que constituye no sólo el núcleo capaz de agregar y de explicar científicamente las partes de ese grupo, sino también el comienzo y encabezamiento de la exposición del Derecho tributario de la recaudación. Pero veamos ahora el concepto de dicha potestad.

II. CONCEPTO DE POTESTAD DE RECAUDACIÓN

Al ser la potestad tributaria de recaudación una subdivisión de la potestad tributaria⁵, perteneciente a su vez a la noción de potestad administrativa, se puede decir, partiendo del conocimiento que se tiene sobre esta institución jurídica, que se halla alojada en el ámbito de la distribución de facultades entre dos poderes públicos o centros de poder: el Legislativo y el Ejecutivo. Por tanto, dicha potestad consiste en un mandato imperativo de carácter represen-

⁵ Cfr. CORRAL GUERRERO, L.: o.c., pp. 147-151.

tativo, en virtud del cual el poder legislativo atribuye a la Administración tributaria la potestad de recaudar los tributos. Se trata, entonces, de una relación jurídica recaudatoria entre el ente apoderante y la Administración tributaria apoderada.

La potestad tributaria de recaudación, como indica su expresión, es tributaria y es recaudatoria, pero de naturaleza no dineraria, y se puede caracterizar por *cuatro notas*:

1) Porque la potestad tiene un contenido *abstracto*, que quiere decir que la facultad de recaudar tributos se confiere respecto de una colectividad de potenciales e indeterminados obligados al pago. Es decir, del ámbito de la potestad se encuentran ausentes los concretos obligados.

2) Porque la potestad es *irrenunciable*, ya que, además del aspecto del poder, constituye un deber para la Administración recaudadora.

3) Porque la potestad es *imprescriptible*. En efecto, la prescripción opera solamente respecto de los derechos, pero no de las potestades.

4) Porque la potestad está unida a la *organización*, puesto que ésta es la destinataria de aquélla. En verdad, no es posible concebir un poder conferido por el ente apoderante sin la existencia de una estructura orgánica apoderada.

III. TIPOLOGÍA DE LA POTESTAD DE RECAUDACIÓN

La potestad tributaria de recaudación ofrece diversas clases, considerando que las fundamentales están determinadas por estos *tres conjuntos*: potestades voluntaria y ejecutiva; potestades plena y de ejercicio; y potestades según el ente destinatario o apoderado. Cuyos tipos de potestades se combinan entre sí.

1) *Potestades voluntaria y ejecutiva.*

El Derecho tributario español, tanto en la Ley codificadora como en el Reglamento general, instituye la gran división de la potestad de recaudación: en voluntaria y ejecutiva. En efecto, la *Ley General Tributaria* describe la doble potestad, indicada con estas palabras: «La recaudación de los tributos podrá realizarse: a) En período voluntario; y b) Por vía de apremio⁶». Y el *Reglamento General de Recaudación* desarrolla el texto anterior diciendo que: «1. La gestión recaudatoria se realizará en dos períodos: voluntario y ejecutivo. 2. En período voluntario, los obligados al pago harán efectivas sus deudas dentro de los plazos señalados... 3. En período ejecutivo, la recaudación se efectuará coercitivamente por vía de apremio sobre el patrimonio del obligado que no haya cumplido la obligación a su cargo en período voluntario⁷».

⁶ Cfr. art. 126, 2. I.GT.

⁷ Cfr. art. 3, RGR.

A) La instauración de esos dos períodos de recaudación implica la existencia de dos recaudaciones *sucesivas*, pero sólo en el caso del incumplimiento dentro del plazo de pago voluntario. Porque si este pago se produce en tiempo, no da lugar a la recaudación ejecutiva, sino solamente a la voluntaria.

Por tanto, la *voluntaria* se caracteriza por consistir en el *cumplimiento* de la obligación tributaria *dentro del plazo*; mientras que la *ejecutiva* presupone el *incumplimiento* dentro del plazo, y se caracteriza por ser, naturalmente, *fuera de plazo*, efectuándose *coercitivamente* sobre el patrimonio del obligado al pago a través del llamado procedimiento o vía de apremio. Es la potestad recaudatoria de ejecución forzosa.

B) La *recaudación voluntaria* o dentro de plazo admite otra *distinción*: con plazo general y con plazo singular. El *plazo general* es el señalado por la norma para la generalidad de los obligados al pago, el cual aparece manifestado en los distintos calendarios de ingreso, que en cada época del año la Administración tributaria comunica a través de abundantes medios de difusión. En cambio, el *plazo singular* es aquel singularmente diferido, es decir, prorrogado o aplazado previa solicitud del obligado al pago, que se otorga a la vista de la acreditación de algunas circunstancias de cada obligado, como puede ser la falta de liquidez, tan frecuente en períodos de crisis económica⁸.

2) *Potestades plena y de ejercicio*

La gestión recaudatoria puede estar atribuida al titular del tributo o bien a un tercero que la realiza por cuenta de dicho titular. En esta doble posibilidad radica la distinción entre potestad plena y de ejercicio⁹. Considero que por *titular del tributo* hay que entender aquel ente público a quien dicho tributo le pertenece, bien originariamente, bien derivadamente por cesión, cuya titularidad le otorga la condición de *acreedor* y el derecho a su *rendimiento*.

A) La *potestad plena* es, entonces, aquella conferida al titular del tributo para recaudar *por cuenta propia*, que se caracteriza por *dos notas*: a) ser de *primer* grado, es decir, principal, directa e inmediata; b) sus normas utilizan el concepto administrativo de *competencia*.

La palabra «plena» pretende significar que la potestad es completa, en el sentido de que en el ente público coinciden la condición de titular del tributo y la gestión de su cobranza.

B) La *potestad de ejercicio* es, por tanto, aquella otorgada a un tercero para recaudar *por cuenta ajena*, que se caracteriza también por *dos notas*: a) ser de *segundo* grado, es decir, subordinada, indirecta y mediata; o sea, el

⁸ Vid. arts. 48 a 58, RGR, relativos al «*Aplazamiento y fraccionamiento del pago*».

⁹ Estas dos nociones aparecen en las enseñanzas de los profesores SAINZ DE BUJANDA, y VICENTE-ARCHE.

gestor de la recaudación no es el titular del tributo; b) sus normas emplean el concepto administrativo de *autorización*. La autorización implica la existencia de una relación administrativa, cuyo contenido esencial está constituido por la *transmisión* de la gestión recaudatoria a los terceros para que la ejerciten por cuenta del titular del tributo, reservándose éste el derecho de *control* sobre el ejercicio conferido. Por eso, es menester dejar claro que en la potestad de ejercicio no hay cesión de los créditos tributarios al tercero.

El Derecho tributario muestra diversos tipos de la potestad de ejercicio¹⁰. Entre ellos, merecen destacarse *dos clases* de esta potestad: la de «arriendo», propia del Derecho antiguo; y la de «recaudación técnica», del Derecho moderno.

3) *Potestad antigua de «arriendo»*

El arriendo tuvo un gran arraigo hasta el siglo XIX, y se tiene noticia del auge que experimentó en la Hacienda pública de la antigua Roma. El Estado carecía, entonces, de organización suficiente para esta función, por lo que confiaba la recaudación a terceros, especialmente a sociedades de publicanos. Fue tal su influencia, que los arrendatarios constituyeron un cuasi monopolio, llegando a convertirse, según afirma Duverger, «en un Estado dentro de otro Estado».

El profesor Sáinz de Bujanda ha entendido que el vocablo *arriendo*, no tiene en este contexto el significado que le asigna el Derecho civil. No obstante, parece claro que consistía en la entrega de la gestión recaudatoria mediante subasta por tiempo determinado y por precio fijo, calculado naturalmente según el rendimiento presunto de los tributos previstos.

4) *Potestad moderna de «recaudación técnica»*

Se caracteriza esta modalidad porque el ejercicio de la potestad se otorga a una persona física, cualificada técnicamente, llamada *Recaudador*, que normalmente es seleccionada a través de un concurso entre funcionarios públicos.

Constituye un ejemplo, el de las llamadas «Encomiendas del Servicio de Recaudación» que fueron suprimidas en 1987. En efecto, en ese año se estableció, según explica la Exposición de Motivos del Reglamento de Recaudación, «*la asunción completa por los órganos ordinarios de la Hacienda pú-*

¹⁰ La doctrina tributaria, al tratar esta cuestión, habla de «sistemas de recaudación» y de «órganos de recaudación». Vid. SAINZ DE BUJANDA; A. D. GIANNINI; BAYONA DE PEROGORDO; SOLER ROCH; MEHL; DUVERGER; entre otros.

blica de la gestión recaudatoria, que anteriormente estaba encomendada en buena parte a Entidades concesionarias y Recaudadores¹¹»; entre las que se encontraban las Diputaciones provinciales. Por tanto, estas concesiones o encomiendas a terceros lo eran de la potestad de *ejercicio*¹².

La relación recaudatoria propia de esta potestad suele tener este *contenido* fundamental:

- A) Los *deberes* siguientes del ente público:
 - 1º Acudir al procedimiento de subasta¹³.
 - 2º Entregar al Recaudador las listas cobratorias.
- B) Estos *deberes* del Recaudador:
 - 1º Pagar la cuantía de los créditos tributarios contenidos en las listas.
 - 2º Por tanto, pagar también la cuantía no recaudada. Es decir, el Recaudador responde ante el ente público, a su riesgo y ventura, de lo no recaudado como recaudado.
 - 3º Constituir fianza para responder de una gestión realizada con legalidad y eficiencia.
- C) Los siguientes *derechos* del Recaudador:
 - 1º Percibir del ente público una retribución consistente en un porcentaje sobre la cuantía recaudada.
 - 2º Exigir el reembolso de la cuantía de los créditos tributarios no recaudados por causas no imputables que resulten acreditadas.

* * *

Las clases de potestades de recaudación, según el ente destinatario o apoderado, se determinan naturalmente en razón del Derecho español. Así, se distinguen: la del Estado, Comunidades Autónomas, Entidades Locales y Entidades de Depósito. Son desarrolladas seguidamente.

IV. POTESTAD RECAUDATORIA DEL ESTADO

A la regulación de la potestad recaudatoria del Estado, se refiere el Reglamento General de Recaudación cuando establece que «*La gestión recaudatoria del Estado y sus Organismos Autónomos se regirá*»:

- a) *Por las Leyes Generales Presupuestaria y Tributaria.*
- b) *Por las normas que regulan los tributos y demás recursos objeto de la gestión recaudatoria.*

¹¹ Cfr. apartado II, párrafo primero, EM, RGR.

¹² Otro ejemplo de este tipo de potestad es el que ofrece Italia, el cual da lugar a la relación recaudatoria denominada «*rapporto di esattoria*».

¹³ Actualmente, por ejemplo, en muchos países subdesarrollados, la potestad de recaudación de impuestos agrícolas es adjudicada al mayor postor.

c) *Por los tratados, acuerdos, convenios y demás normas internacionales o emanadas de entidades internacionales o supranacionales, aplicables a dicha gestión.*

d) *«Por el presente Reglamento y sus normas de desarrollo¹⁴».* Ante esta variedad, procede iniciar la exposición con el análisis de la normativa fundamental.

1) *Normativa*

Puede resultar didáctico distinguir *tres clases* de normas: de cobertura, reglamentarias y orgánicas.

A) Se suelen llamar normas de *cobertura* aquellas que, al consistir en leyes, contienen la atribución de la potestad recaudatoria por el poder legislativo, apoderante, a la Administración tributaria, apoderada. Son normas de esta especie la dos leyes generales: presupuestaria y tributaria.

La *Ley General Presupuestaria* contiene una *doble* formulación de la potestad: la referente a los ingresos y la relativa a los tributos. En lo que concierne a los *ingresos*, dice que: *«Corresponde al Ministro de Economía y Hacienda... d) La... recaudación de los derechos económicos de la Hacienda del Estado, mediante los órganos centrales y territoriales del Departamento¹⁵».* Y con referencia a los *tributos* establece que *«para la cobranza de los tributos... la Hacienda Pública ostentará las prerrogativas establecidas legalmente y actuará, en su caso, conforme a los procedimientos administrativos correspondientes¹⁶».* Precizando a continuación que *«la Hacienda del Estado gozará, entre otras, de las prerrogativas reguladas en»* diversos artículos de la *Ley General Tributaria*, dentro de los cuales incluye el que se refiere a la potestad recaudatoria voluntaria y ejecutiva¹⁷.

La *Ley General Tributaria* menciona expresamente la recaudación entre *«las funciones de la Administración en materia tributaria¹⁸»*, indicando que la competencia de los distintos órganos tributarios, también los de recaudación, *«se determinará en sus respectivos Reglamentos¹⁹»*. Hasta aquí, se advierte la existencia de una potestad *heteroatribuida*, es decir, aquella que es conferida por el poder legislativo a través de normas de cobertura. Sin embargo, la ley general abre la posibilidad de la potestad *autoatribuida*, o sea, aquella que es conferida por vía reglamentaria²⁰.

¹⁴ Cfr. art. 2, RGR.

¹⁵ Cfr. art. 9, LGP.

¹⁶ Cfr. art. 31, LGP.

¹⁷ Cfr. art. 32, LGP, en relación con el art. 126, 2, LGT.

¹⁸ Cfr. art. 90, LGT.

¹⁹ Cfr. art. 91, LGT.

²⁰ Cfr. CORRAL GUERRERO, L.: o.c., p. 151.

B) Las *normas reglamentarias* son las emanadas del poder Ejecutivo, que desarrolla, conforme a las citadas normas de cobertura, la descripción de las potestades recaudatorias. El arquetipo de aquellas normas lo constituye el Reglamento General de Recaudación, el cual establece que «*la gestión recaudatoria del Estado y sus Organismos Autónomos está atribuida al Ministerio de Economía y Hacienda y se llevará a cabo:*

a) *En período voluntario: Por los órganos del Estado y de sus Organismos Autónomos que tengan atribuida la gestión de los correspondientes recursos.*

Por Orden Ministerial, los órganos de recaudación del Ministerio de Economía y Hacienda podrán asumir, previa solicitud del Ministerio u Organismo interesado, la recaudación de tributos y otros recursos de Derecho público gestionados por los mismos.

b) *En período ejecutivo: Por los órganos de recaudación del Ministerio de Economía y Hacienda cuando se trate de recursos del Estado y sus Organismos Autónomos exigibles en vía de apremio²¹». De lo que se deducen dos cosas:*

1ª Que la potestad de recaudación ejecutiva corresponde siempre al Ministerio de Economía y Hacienda.

2ª Que la potestad de recaudación voluntaria no corresponde necesariamente a dicho Ministerio, sino a otros «*que tengan atribuida la gestión de los correspondientes recursos*». En este caso, se sigue estando dentro de la recaudación del Estado.

C) Las *normas orgánicas* son las relativas a la estructura y funcionamiento de la gestión recaudatoria del Estado. Suelen ir unidas a las que regulan la potestad de recaudación, puesto que la atribución de ésta requiere la existencia de los órganos recaudatorios, que tienen el encargo de ejercitar ese poder conferido. Es decir, la organización recaudatoria es la *destinataria* de la potestad otorgada, según se deduce de las normas de cobertura y reglamentaria expuestas. Esta organización puede ser denominada Administración recaudatoria, que se halla integrada en la Administración tributaria. En efecto, el Reglamento General de Recaudación dedica un capítulo a las normas orgánicas, titulado «*Órganos recaudadores de la Hacienda Pública²²*». Más adelante se trata esta cuestión en el epígrafe de la «Organización recaudatoria».

Del examen de la normativa precedente se desprende la existencia de una potestad *plena*. Sin embargo, la normativa que en seguida expongo presenta, además, *dos grupos* de potestades de *ejercicio*: la conferida por el Estado y la conferida al Estado. Los cuales requieren la siguiente explicación.

²¹ Cfr. art. 4, 1, RGR.

²² Cfr. Capítulo II, del Título Preliminar, RGR: se comprenden en él los arts. 7, 8 y 9.

2) *Potestad de ejercicio conferida por el Estado*

La gestión recaudatoria de los tributos del Estado puede ser atribuida por éste a terceros, otorgando una potestad de ejercicio para recaudar *por cuenta ajena*. Como es conocido, aquí no coinciden en la misma persona la titularidad del tributo y la gestión de su recaudación, sino que se hallan separadas. Se pueden citar, a su vez, *dos casos* significativos de esta potestad de ejercicio: la atribuida a las Comunidades Autónomas, y a las llamadas Entidades Colaboradoras.

A) Se sabe que la gestión recaudatoria de los tributos del Estado, no cedidos a las Comunidades Autónomas, está atribuida a aquél. Sin embargo, la *ley de financiación* de esas entidades regionales prevé *dos posibilidades*, respecto de los tributos estatales recaudados en cada Comunidad Autónoma:

- 1^a Que el Estado *delegue* la recaudación en las Comunidades Autónomas correspondientes.
- 2^a Que el Estado establezca un régimen de *colaboración* con las Comunidades Autónomas, cuando así lo exija la naturaleza del tributo²³.

Esta potestad de ejercicio conferida por el Estado a las Comunidades Autónomas, tiene su fundamento en un precepto constitucional que dice así: «Las Comunidades Autónomas podrán actuar como delegados o colaboradores del Estado para la recaudación... de los recursos tributarios de aquél, de acuerdo con las leyes y los Estatutos²⁴». De lo que se deduce que tanto la delegación como la colaboración, debe otorgarse según ley, es decir «de acuerdo con las leyes y los Estatutos». Más adelante explico los conceptos de la delegación y de la colaboración²⁵.

B) Por lo que se refiere a las *Entidades Colaboradoras*, el Reglamento General de Recaudación dispone que «son colaboradores en la recaudación las Entidades de Depósito autorizadas para ejercer dicha colaboración. El Ministerio de Economía y Hacienda podrá conferir aquella condición a otras Entidades o agrupaciones de contribuyentes. En ningún caso la autorización atribuirá el carácter de órganos de recaudación del Ministerio de Economía y Hacienda a las Entidades de Depósito y demás colaboradores²⁶». Cuyo texto da ocasión para señalar las siguientes *consideraciones*:

²³ Cfr. art. 19, 3, LOFCA.

²⁴ Cfr. art. 156, 2, CE.

²⁵ Me remito a la potestad recaudatoria de las Comunidades Autónomas respecto de los tributos cedidos y a la potestad recaudatoria de las Entidades Locales respecto de las potestades de ejercicio.

²⁶ Cfr. art. 8, 3, RGR.

- 1ª Las Entidades Colaboradoras son de *dos clases*: las «*Entidades de Depósito*» y «*otras Entidades o agrupaciones de contribuyentes*».
- 2ª La expresión «Entidades de Depósito» hace referencia a las entidades bancarias y parabancarias, es decir, a «*los Bancos, Cajas de Ahorro y Cooperativas de Crédito*»²⁷.
- 3ª De las entidades restantes existen precedentes en nuestro Derecho tributario. Por ejemplo, la recaudación fue encargada al Banco de España en el período comprendido entre los años 1876 y 1888²⁸.
- 4ª Las Entidades Colaboradoras carecen de la cualidad de «*órganos de recaudación del Ministerio de Economía y Hacienda*».
- 5ª Esta potestad de ejercicio es conferida por vía reglamentaria. Es decir, el Estado, desde su potestad plena, atribuye la de ejercicio por medio del Ministerio de Economía y Hacienda.

3) *Potestad de ejercicio conferida al Estado*

Al Estado español se le atribuyen potestades de ejercicio, es decir, para recaudar *por cuenta ajena* aquellos tributos de los que son titulares otras entidades. Se distinguen entre éstas las entidades internacionales de las nacionales.

A) *Por cuenta de Entidades internacionales*

Los Tratados internacionales y las normas comunitarias prevén la atribución al Estado español de la gestión recaudatoria de algunos tributos, de los que son titulares determinadas Entidades internacionales. Pero éstas son divididas por el Reglamento General de Recaudación a causa de la diferente normativa aplicable, en *dos clases*, según sean o no Estados miembros de la Unión Europea.

En lo que hace relación a los *Estados comunitarios*, la potestad recaudatoria de ejercicio es conferida al Estado español por las normas comunitarias sobre asistencia mutua en materia de recaudación²⁹. La fórmula reglamentaria

²⁷ Cfr. art. 8, 2, RGR.

²⁸ Cfr. ZABALA, A.; LLOPIS, F.; DAGO, I.: *Aspectos sustantivos y procedimentales de la recaudación*. «Comentarios al Real Decreto 1684/1990», Ed. CISS, Valencia, 1993, 2ª ed., p. 50.

²⁹ Cfr. Real Decreto 1068/1988, de 16 de septiembre (BOE, n. 228, de 22 siguiente), por el que se desarrollan determinadas Directivas comunitarias sobre asistencia mutua en materia de recaudación.

Cfr. Orden de 9 de octubre de 1989 (BOE, n. 245, de 12 siguiente), por la que se desarrolla el Real Decreto 1068/1988, de 16 de septiembre, que incorpora al ordenamiento jurídico español determinadas Directivas comunitarias sobre asistencia mutua en materia de recaudación.

se expresa de este modo: «*La gestión recaudatoria que deba realizarse por el Estado español en virtud de las normas sobre asistencia mutua entre los Estados miembros de las Comunidades Europeas se realizará por la Dirección General de Recaudación a través de los órganos de recaudación del Ministerio de Economía y Hacienda*³⁰».

Respecto de los *Estados no comunitarios*, y también de *Entidades supranacionales*, la potestad recaudatoria de ejercicio es conferida al Estado español por normas internacionales. Se considera entidad supranacional, por ejemplo, la Unión Europea. La fórmula reglamentaria dispone «*la gestión recaudatoria de los recursos propios de las Comunidades Europeas y otras Entidades supranacionales, internacionales o Estados extranjeros que deba realizarse por el Estado español se llevará a cabo:*

a) En período voluntario: Por los Ministerios u Organismos a los que les sea atribuida por sus normas reguladoras y, en su defecto, por los órganos de recaudación del Ministerio de Economía y Hacienda.

*b) En período ejecutivo: Por los órganos de recaudación del Ministerio de Economía y Hacienda cuando sean exigibles por la vía administrativa de apremio*³¹».

B) *Por cuenta de Entidades nacionales*

Las normas españolas atribuyen al Estado la gestión recaudatoria de algunos tributos, de los que son titulares otros entes distintos del Estado, representando otro ejemplo de potestad de ejercicio para recaudar *por cuenta ajena*. El Reglamento General de Recaudación distingue *dos clases* de potestades de ejercicio conferidas al Estado: una potestad para pactar la gestión recaudatoria y una potestad compartida para esa gestión.

En lo que se refiere a la *potestad para pactar* el ejercicio de la recaudación, la norma reglamentaria dispone que «*los órganos de recaudación del Ministerio de Economía y Hacienda podrán asumir la gestión recaudatoria de los ingresos de otras Administraciones o Entes públicos, mediante la formalización por la Dirección General de Recaudación de los correspondientes convenios*³²». Se puede observar que la potestad indicada es atribuida por vía reglamentaria.

Respecto de la *potestad compartida* de la gestión recaudatoria, la disposición reglamentaria dice: «*Asimismo, realizarán las actuaciones de colaboración en la gestión recaudatoria propia de estas Administraciones públicas que establezcan las Leyes. La Dirección General de Recaudación establece-*

³⁰ Cfr. art. 4, 3, RGR.

³¹ Cfr. art. 4, 2, RGR.

³² Cfr. art. 4, 4, RGR.

³³ Cfr. art. 4, 5, RGR.

rá los procedimientos para llevar a cabo dichas actuaciones³³». Aquí, sin embargo, la potestad es conferida no por vía reglamentaria, sino legislativa.

4) *Organización recaudatoria*

La organización recaudatoria de los tributos del Estado está constituida fundamentalmente por la *Agencia tributaria*³⁴, que es la destinataria de las potestades de recaudación explicadas, a través del Ministerio de Economía y Hacienda. Decimos fundamentalmente porque, por ejemplo, la Dirección General del Tesoro y Política Financiera, dependiente de ese Ministerio, tiene competencias recaudatorias³⁵.

En toda organización se distingue: la estructura, de su funcionamiento, es decir, la parte estática y la dinámica. Por tanto, la exposición de la organización recaudatoria de la Agencia tributaria se divide, por un lado, en los órganos y, por otra, en sus competencias.

A) *Órganos de la Agencia tributaria*

Los órganos de la Agencia están integrados en su *Departamento de Recaudación*, y son de *dos clases*: órgano central y órganos subcentrales. Es sabido que los órganos *centrales* son aquellos de carácter superior que tienen competencia sobre todo el territorio nacional. El órgano superior es llamado *Dependencia Central de Recaudación*.

En cambio, los órganos *subcentrales*, también denominados «periféricos», son aquellos de carácter inferior cuya competencia se extiende a unos espacios más reducidos. Son los siguientes:

- 1º Las *Dependencias Regionales de Recaudación*, respecto de la demarcación territorial de cada Delegación Especial de la Agencia.
- 2º Las *Dependencias de Recaudación* de las Delegaciones de la Agencia y los *Servicios de Recaudación* de las Administraciones de la Agencia en los ámbitos respectivos: provinciales o inferiores.
- 3º Las *Administraciones de Aduanas*.

³⁴ Cfr. Resolución de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de 18 septiembre 1992, BOE núm. 235, del 30 siguiente.

Vid. Cap. II, del Tít. Preliminar del RGR, que lleva el epígrafe *órganos recaudadores de la Hacienda Pública*, y en el que se hallan los arts. 7, 8 y 9.

³⁵ «... es competente para el cobro de los recursos que en este Centro se liquiden o retengan y de aquellos otros respecto de los que así lo disponga el Ministerio de Economía y Hacienda». Cfr. art. 9, 1, RGR.

B) Competencias de la Agencia tributaria

Se pueden distinguir las competencias genéricas de las específicas. Las competencias *genéricas* de los órganos recaudatorios hacen referencia a la recaudación voluntaria y a la ejecutiva. Es decir, comprenden tanto las funciones de verificación de los pagos en los plazos reglamentarios de las deudas liquidadas por la Administración, o autoliquidadas por los obligados al pago, como las funciones de los procedimientos de apremio.

Respecto de las competencias *específicas*, me limito a hacer una relación de las más relevantes, pertenecientes al *conjunto* de los órganos expresados, con la advertencia de que no todos las poseen en su integridad. Se pueden citar, entre otras, las relativas a las siguientes materias:

- 1ª Los procedimientos de aplazamiento.
- 2ª Los procedimientos de declaración de responsables solidarios, de derivación a los responsables subsidiarios.
- 3ª El ejercicio de acciones civiles o penales frente a aquellas personas que hayan impedido o dificultado el cobro de las deudas tributarias.
- 4ª La liquidación de los intereses de demora y de los recargos correspondientes.
- 5ª Las propuestas de imposición de sanciones.
- 6ª Los procedimientos de compensación de deudas.
- 7ª Los procedimientos de constitución y ejecución de garantías.
- 8ª Los procedimientos de expedición de Certificaciones de descuento, dictando en ellos la Providencia de apremio.
- 9ª Los procedimientos de investigación, valoración, embargo y realización de bienes, dictando en ellos las Providencias de embargo, subasta y adjudicaciones directas de los bienes o derechos embargados.
- 10ª La expedición de mandamientos de anotación preventiva, cancelación de cargas y demás documentos necesarios para las actuaciones recaudatorias ante los Registros públicos.
- 11ª La proposición para el nombramiento de depositarios de los bienes embargados, la atribución a los mismos de funciones de Administrador y la suscripción de los contratos de depósito y demás que procedan.
- 12ª El otorgamiento de oficio de las escrituras de venta de los bienes enajenados, si no las otorgan los deudores. Y el acuerdo del levantamiento del embargo de bienes no enajenados.
- 13ª Los procedimientos de declaración de créditos tributarios prescritos o incobrables cuando no hayan podido hacerse efectivos en el correspondiente procedimiento de apremio.
- 14ª Los procedimientos relativos a procesos concursales.
- 15ª El control sobre las actuaciones de las Entidades Colaboradoras.

V. POTESTAD RECAUDATORIA DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

La *normativa* fundamental se encuentra en *dos leyes* de cobertura: la ley de financiación³⁶ y la ley de cesión³⁷ y en el Reglamento General de Recaudación, cuya normativa muestra la existencia de *dos clases* de la potestad recaudatoria de las Comunidades Autónomas: según se trate de los tributos propios, o de los tributos cedidos.

1) Respetto de los tributos propios

Como es habitual, la potestad es descrita no sólo con una formulación legal, sino también con una formulación reglamentaria que la desarrolla.

A) La potestad recaudatoria viene formulada por la *ley de financiación* con estas palabras: «*La... recaudación... de sus propios tributos corresponderá a la Comunidad Autónoma, la cual dispondrá de plenas atribuciones para la ejecución y organización de dichas tareas, sin perjuicio de la colaboración que pueda establecerse con la Administración Tributaria del Estado, especialmente cuando así lo exija la naturaleza del tributo*»³⁸. De cuya fórmula se pueden extraer las siguientes *consideraciones*:

1^a La ley de financiación confiere a las Comunidades Autónomas una potestad *plena* para recaudar *por cuenta propia*, puesto que se refiere a los tributos de los que son titulares.

2^a La potestad de recaudar incluye la de *organización* de esa función.

3^a No obstante la potestad plena atribuida, la fórmula legal confiere una potestad *de ejercicio* de este modo: «*sin perjuicio de la colaboración que pueda establecerse con la Administración Tributaria del Estado, especialmente cuando así lo exija la naturaleza del tributo*». En efecto, se trata de una potestad de ejercicio conferida al Estado para la gestión recaudatoria, pero *compartida*, vista desde la Comunidad Autónoma. Anteriormente fue contemplada desde el Estado. Posiblemente tiene su fundamento en el principio de que «*la actividad financiera de las Comunidades Autónomas se ejercerá en coordinación con la Hacienda del Estado*»³⁹.

B) La fórmula legal anterior es desarrollada por el Reglamento General de Recaudación así: «*La gestión recaudatoria de las Comunidades Autónomas*

³⁶ Cfr. Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre (BOE de 1 de octubre), de Financiación de las Comunidades Autónomas; abreviadamente: LOFCA.

³⁷ Cfr. Ley 30/1983, de 28 de diciembre (BOE del 29), Reguladora de la Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas; abreviadamente: LCT.

³⁸ Cfr. art. 19, 1, LOFCA.

³⁹ Cfr. art. 2, 1, LOFCA.

está atribuida a las mismas⁴⁰». Cuya potestad es completada mediante la precisión de *dos aspectos*: las normas aplicables y la organización.

Sobre la *normativa* reguladora se dice: «En la gestión recaudatoria de los tributos... propios de las Comunidades Autónomas, este Reglamento tendrá el carácter de *supletorio*, respecto del derecho propio de la Comunidad⁴¹». Es decir, la norma *principal* es la autonómica, y en su defecto, la norma *supletoria* es el indicado reglamento estatal.

Sobre la *organización* destinataria de la potestad se establece que «la competencia para la gestión recaudatoria corresponderá a los órganos, servicios o Entidades que determinen las normas de cada Comunidad Autónoma⁴²». De lo que se deriva la existencia de la potestad organizatoria autonómica para la gestión recaudatoria.

2) Respeto de los tributos cedidos

La exposición de la potestad recaudatoria de los tributos cedidos exige el análisis de unas consideraciones previas sobre éstos, que permitan explicar aquélla.

A) Consideraciones sobre los tributos cedidos

Doy cuenta primeramente de los puntos básicos que ofrece la normativa fundamental para proponer después las características que configuran la noción de los tributos cedidos.

a) La *normativa fundamental* está compuesta por un precepto constitucional y por las leyes de financiación y de cesión. La *Constitución* dispone que los ingresos de las Comunidades Autónomas estarán constituidos, entre otros, por los «*impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado*⁴³».

La ley de *financiación*, establece:

- 1º Que los ingresos de las Comunidades Autónomas serán, entre otros, «*los tributos cedidos, total o parcialmente, por el Estado*⁴⁴». Se observa que el vocablo constitucional «*impuestos*» es sustituido por el más amplio de «*tributos*», probablemente con el fin de poder dar entrada a determinadas tasas.
- 2º Que «*son tributos cedidos los establecidos y regulados por el Estado, cuyo producto corresponda a la Comunidad Autónoma*⁴⁵».

⁴⁰ Cfr. art. 5, 1, primer inciso, RGR.

⁴¹ Cfr. art. 5, 2, RGR.

⁴² Cfr. art. 5, 3, RGR.

⁴³ Cfr. art. 157, 1, a) CE.

⁴⁴ Cfr. art. 4, 1, c) LOFCA.

⁴⁵ Cfr. art. 10, 1, LOFCA.

3º Que la cesión de tributos por el Estado «*podrá hacerse total o parcialmente, según se hubiese cedido la recaudación correspondiente a la totalidad de los hechos imponibles contemplados en el tributo de que se trate o únicamente alguno o algunos de los mencionados hechos imponibles*»⁴⁶.

Por su parte, la ley de cesión enumera los tributos cedidos que, debidamente actualizados, son:

- 1º El Impuesto sobre el Patrimonio de las Personas Físicas⁴⁷.
- 2º El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- 3º El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, si bien no en su integridad⁴⁸.
- 4º Las tasas sobre el juego.

Asimismo, la ley de cesión declara que «*la titularidad de las competencias*», entre las que incluye las de recaudación, «*corresponde al Estado*»⁴⁹. Esto no obstante, «*la Comunidad Autónoma se hará cargo, por delegación del Estado*»⁵⁰, de esas competencias.

b) De cuanto antecede, los tributos cedidos se pueden caracterizar por cuatro notas:

- 1ª Son «*establecidos y regulados por el Estado*», por lo que a éste le corresponde la potestad *normativa* de su creación, modificación, supresión y regulación⁵¹.
- 2ª Las potestades de gestión aplicativa de los tributos cedidos, que son de titularidad estatal, están *delegadas* a las Comunidades Autónomas.
- 3ª El *rendimiento* de los tributos cedidos pertenece a las Comunidades Autónomas.
- 4ª Se puede decir, en consecuencia, que la *titularidad de los tributos cedidos* es de las Comunidades Autónomas, a causa de la cesión.

⁴⁶ Cfr. art. 10, 3, LOFCA.

⁴⁷ La gestión de la declaración, autoliquidación y pago está a cargo del Estado, lo que lleva consigo que la recaudación voluntaria también lo esté. No ocurre así, sin embargo, con la recaudación ejecutiva, que es gestionada por las Comunidades Autónomas.

⁴⁸ La cesión en el ITP y AJD se refiere «*únicamente en cuanto a los siguientes hechos imponibles*»:

1. *Transmisiones onerosas por actos inter vivos de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.*

2. *Constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas.*

3. *Constitución, aumento y disminución de capital, fusión, transformación y disolución de Sociedades.*». Cfr. art. 1, 1, c), LCT.

⁴⁹ Cfr. art. 11, 1, LCT.

⁵⁰ Cfr. art. 12, 1, primer inciso, LCT.

⁵¹ La eventual supresión o modificación de alguno de los impuestos cedidos «*implicará la extinción o modificación de la cesión*». Cfr. art. 1, 2, LCT.

Cuya afirmación se funda al entender que quien percibe el rendimiento y quien ejercita la gestión, debe alcanzar y tener la condición de acreedor. La cual no considero que sea posible atribuirla al Estado, al menos mientras éste no altere por ley el alcance y condiciones de la cesión. Por lo que se hace preciso admitir la existencia de la cesión del crédito tributario.

Procede examinar ahora la formulación de la potestad recaudatoria de los tributos cedidos.

B) *Formulación de la potestad*

La ley de financiación formula de esta manera la potestad recaudatoria: «En caso de tributos cedidos, cada Comunidad Autónoma asumirá por delegación del Estado la... recaudación... de los mismos, sin perjuicio de la colaboración que pueda establecerse entre ambas administraciones...³²». Esta fórmula legal se completa por el Reglamento de recaudación con dos extremos: las normas aplicables y la organización.

Sobre las normas aplicables preceptúa que «cuando se trate de tributos cedidos, será de aplicación directa lo dispuesto en este Reglamento³³». Es decir, por tratarse de tributos cedidos, resulta de obligada aplicación el reglamento estatal, como norma principal, a diferencia del régimen dispuesto para los tributos propios, respecto de los cuales dicho reglamento es norma supletoria.

Sobre la organización se dice que «la competencia para la gestión recaudatoria corresponderá a los órganos, servicios o Entidades que determinen las normas de cada Comunidad Autónoma³⁴». Es la potestad organizatoria autonómica para la recaudación.

Pero como se puede advertir, la formulación expuesta de la potestad de las Comunidades Autónomas para la recaudación de los tributos cedidos presenta dos formas, según que esa gestión se realice por delegación del Estado mediante colaboración con el Estado.

a) *Por delegación del Estado.*

En efecto, los términos de la fórmula muestran la existencia de una llamada «delegación» de la gestión recaudatoria, efectuada por el Estado, delegante, en favor de la Comunidad Autónoma, delegada. Pero, ¿cuál es el significado de la delegación?

³² Cfr. art. 19, 2, LOFCA.

³³ Cfr. art. 5, 1, último inciso, RGR.

³⁴ Cfr. art. 5, 3, RGR.

Doctrinalmente, la delegación se concibe como la traslación de una competencia, realizada por un ente superior a un ente inferior, mediante lo que se denomina una «ley de delegación», reteniendo el delegante la titularidad de la competencia. Lo que quiere decir que el traspaso puede ser revocado. La delegación puede ser de *dos clases*: entre entes, llamada intersubjetiva; y entre órganos o interorgánica⁵⁵.

En este caso se cumple ese concepto, tratándose de una delegación intersubjetiva y estando constituida la «ley de delegación» por la ley de cesión, que a su vez es un desarrollo de la ley orgánica de financiación. La Constitución se refiere a las *leyes de delegación* con estas palabras: «El Estado podrá transferir o delegar en las Comunidades Autónomas, mediante ley orgánica, facultades correspondientes a materia de titularidad estatal que por su propia naturaleza sean susceptibles de transferencia o delegación. La ley prevendrá en cada caso la correspondiente transferencia de medios financieros, así como las formas de control que se reserve el Estado⁵⁶».

Es de interés dar cuenta de un clásico principio propio de la delegación: *delegata potestas non delegatur*, es decir, la potestad delegada no puede ser objeto de delegación, o lo que es lo mismo, el delegado no puede subdelegar⁵⁷. Cuya regla está incluida en la nueva codificación administrativa: «Salvo autorización expresa de una Ley, no podrán delegarse las competencias que se ejerzan por delegación⁵⁸».

De lo que antecede se puede deducir que nos hallamos ante un caso de potestad *plena* de las Comunidades Autónomas para recaudar, aunque la presencia de la «delegación» pueda inducir a sostener que se trata de una potestad de ejercicio, o que ni siquiera se trata de potestad. Entiendo que la delegación implica una potestad plena por *dos razones*:

- 1^ª Porque las Comunidades Autónomas son las titulares de los tributos que ellas mismas recaudan, según antes se fundamentó. En verdad, sería muy forzado pensar lo contrario, cuando el Estado, respecto de los tributos cedidos, solamente retiene la potestad normativa.
- 2^ª Porque se admite en la doctrina un doble otorgamiento de la potestad: por expresa atribución legal y mediante ley de delegación⁵⁹.

b) *Por colaboración con el Estado*

La fórmula que vengo analizando ofrece esta otra forma de la potestad de las Comunidades Autónomas para recaudar los tributos cedidos: cuando esta

⁵⁵ Cfr. SANTAMARÍA PASTOR, J. A.: *Principios de Derecho administrativo*, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1990, vol. I, p. 382.

⁵⁶ Cfr. art. 150, 2, CE.

⁵⁷ «*Delegatus non potest delegare*.»

⁵⁸ Cfr. art. 13, 5, primer inciso, LRJAP y PAC.

⁵⁹ Cfr. SANTAMARÍA PASTOR, J. A.: o.c., p. 337.

gestión se realiza mediante *colaboración* con el Estado. Se halla contenida en esta expresión antes citada: «*sin perjuicio de la colaboración que pueda establecerse entre ambas Administraciones*».

Considero que la colaboración implica la existencia de una potestad recaudatoria *compartida*. Desde el lado de la Comunidad Autónoma, es una potestad plena compartida. Y desde el lado del Estado una potestad de ejercicio compartida. Todo ello en coherencia con lo que se viene razonando.

La colaboración se encontraría más próxima a la nueva figura que muestra la codificación administrativa: la denominada «Encomienda de gestión⁶⁰», la cual se lleva a cabo mediante «convenio». En efecto, «*cuando la encomienda de gestión se realice entre órganos y Entidades de distintas Administraciones, se formalizará mediante firma del correspondiente convenio entre ellas⁶¹*».

VI. POTESTAD RECAUDATORIA DE LAS ENTIDADES LOCALES

Dada la diversidad de normas aplicables, procede iniciar la cuestión con un examen de la normativa fundamental, según resulta habitual.

1) Normativa

Suele ser frecuente distinguir, a la hora de explicar la materia de las potestades, *tres clases* de normas: de cobertura, reglamentarias y orgánicas.

Las normas *de cobertura*, es decir, las que tienen la condición de leyes que atribuyen la potestad recaudatoria a las Entidades Locales, son: la ley de régimen local⁶², y su complementaria, la ley de haciendas locales⁶³. Esta última dispone que la recaudación de los tributos locales se realizará «*de acuer-*

⁶⁰ «1. La realización de actividades de carácter material, técnico o de servicios de la competencia de los órganos administrativos o de las Entidades de Derecho público podrá ser encomendada a otros órganos o Entidades de la misma o de distinta Administración por razones de eficacia o cuando no se posean los medios técnicos idóneos para su desempeño.

2. La encomienda de gestión no supone cesión de titularidad de la competencia ni de los elementos sustantivos de su ejercicio, siendo responsabilidad del órgano o Entidad encomendante dictar cuantos actos o resoluciones de carácter jurídico den soporte o en los que se integre la concreta actividad material objeto de encomienda.» Cfr. art. 15, 1 y 2, LRJAP y PAC.

⁶¹ «... salvo en el supuesto de la gestión ordinaria de los servicios de las Comunidades Autónomas por las Diputaciones Provinciales o en su caso Cabildos o Consejos insulares, que se regirá por la legislación de Régimen Local.» Cfr. art. 15, 4, LRJAP y PAC.

⁶² Cfr. Ley 7/1985, de 2 de abril (BOE n. 80, del 3 siguiente) Reguladora de las Bases del Régimen Local; abreviadamente: LRL.

⁶³ Cfr. Ley 39/1988, de 28 de diciembre (BOE, n. 313, de 30 de diciembre) Reguladora de las Haciendas Locales; abreviadamente: LHL.

do con lo prevenido en la Ley General Tributaria y en las demás leyes del Estado reguladoras de la materia, así como en las disposiciones dictadas para su desarrollo⁶⁴». Cuyas leyes más representativas son, precisamente, las de cobertura antes indicadas.

Entre las normas *reglamentarias*, la norma por antonomasia está constituida por el Reglamento General de Recaudación, que desarrolla las anteriores normas de cobertura, el cual «*es aplicable directamente a las Entidades Locales*⁶⁵». Lo que aporta sencillez y claridad para el ciudadano, evitando particularismos perturbadores. No obstante, hay una *excepción* respecto del aplazamiento de pago⁶⁶. Por tanto, la norma reglamentaria *estatal* tiene carácter *principal* como regla general. Excepcionalmente, es norma *supletoria* en la materia de aplazamiento. Entonces, en esta materia, la eventual norma reglamentaria *local* tiene carácter *principal*.

Las normas *orgánicas* son aquellas elaboradas por cada Entidad Local para determinar «*los órganos, servicios o Entidades*» a quienes se les atribuye la competencia para la gestión recaudatoria⁶⁷.

De las indicadas normas de cobertura, y de la norma reglamentaria que desarrolla las anteriores, se derivan las conocidas categorías de las potestades plena y de ejercicio.

2) Potestad plena

Esta potestad está incluida en la *ley de régimen local* con estas palabras: «*Es competencia de las Entidades Locales la... recaudación... de sus tributos propios*⁶⁸». Cuya fórmula es desarrollada por el Reglamento de Recaudación de este modo: «*La gestión recaudatoria de estas Entidades está atribuida a las mismas y se llevará a cabo: a) Directamente por las propias Entidades*⁶⁹». Lo que quiere decir que se trata de la atribución de una potestad plena, puesto que siendo las Entidades Locales titulares de los tributos, se les confiere la gestión recaudatoria de un modo directo, es decir, *por cuenta propia*.

⁶⁴ Cfr. art. 12 LHL.

⁶⁵ Cfr. art. 6, 1, RGR.

⁶⁶ Por lo que dicho Reglamento «*sólo será aplicable a las Entidades Locales en aquello que no esté regulado, con carácter general, por la respectiva Entidad, dentro de las previsiones de la Ley reguladora de las Haciendas Locales y de los artículos 61, 3 y 76 de la Ley General Tributaria*». Cuyos artículos se refieren, obviamente, al aplazamiento de pago.

Cfr. art. 6, 4, RGR.

⁶⁷ Cfr. art. 6, 3, RGR.

⁶⁸ Cfr. art. 106, 3, primer inciso, LRL.

⁶⁹ Cfr. art. 6, 2, primer inciso, RGR.

3) Potestad de ejercicio

La normativa muestra *dos clases* de potestades de ejercicio: por delegación y por colaboración.

A) *Por delegación*

Expongo la normativa perteneciente a esta modalidad de potestad de *ejercicio*⁷⁰, es decir, *por cuenta ajena*, desde *dos lados*: el de la entidad delegante y el de la entidad delegada.

Desde el *ámbito de la entidad delegante*, la atribución de la potestad recaudatoria plena a las Entidades Locales no impide a éstas la posibilidad legal, conferida por la *ley de régimen local*, «*de las delegaciones que puedan otorgar a favor de las Entidades locales de ámbito superior o de las respectivas Comunidades Autónomas*⁷¹». La *ley de haciendas locales* complementa la anterior potestad de ejercicio estableciendo que «*las Entidades Locales podrán delegar en la Comunidad Autónoma o en otras Entidades Locales en cuyo territorio estén integradas, las facultades de... recaudación tributaria que la presente Ley les atribuye*⁷²». El acuerdo que adopte la Entidad Local dicha potestad «*habrá de fijar el alcance y contenido de la referida delegación y se publicará, una vez aceptada por el órgano correspondiente de gobierno, referido siempre al Pleno... en los «Boletines Oficiales»... para general conocimiento*⁷³». Todo lo cual aparece confirmado por el *Reglamento de recaudación* cuando dice que «*la gestión recaudatoria de estas Entidades... se llevará a cabo:... b) Por otros Entes territoriales a cuya demarcación pertenezcan... en los que se haya delegado esta facultad*⁷⁴».

Desde el *ámbito de la entidad delegada*, la *ley de haciendas locales* establece que «*el ejercicio de las facultades delegadas habrá de ajustarse a los procedimientos, trámites y medidas en general, jurídicas o técnicas, relativas a la gestión tributaria que establece la presente Ley y, supletoriamente, a las que prevé la Ley General Tributaria*⁷⁵». Es decir, la norma *principal* está constituida por la *ley de haciendas locales*, y la norma *supletoria*, por la *Ley General Tributaria*.

⁷⁰ Me remito a lo expuesto para la figura de la «delegación», en la potestad recaudatoria de las Comunidades Autónomas, respecto de los tributos cedidos.

⁷¹ Cfr. art. 106, 3, segundo inciso, LRL.

⁷² Cfr. art. 7, 1, LHL.

⁷³ Cfr. art. 7, 2, LHL.

⁷⁴ Cfr. art. 6, 2, RGR.

⁷⁵ Cfr. art. 7, 3, LHL.

B) *Por colaboración*

Explico también la normativa correspondiente a esta clase de potestad de ejercicio⁷⁶, es decir, *por cuenta ajena*, desde *dos lados*: el de la entidad titular del tributo y el de la entidad colaboradora.

Desde el *ámbito de la entidad titular del tributo*, la atribución de la potestad plena a las Entidades Locales tampoco impide a éstas la posibilidad legal, conferida por la *ley de régimen local*, «de las fórmulas de colaboración con otras Entidades Locales, con las Comunidades Autónomas o con el Estado, de acuerdo con lo que establezca la legislación del Estado⁷⁷». La *ley de haciendas locales* completa la anterior fórmula disponiendo que «las Administraciones tributarias del Estado, de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales colaborarán en todos los órdenes de... recaudación de los tributos locales⁷⁸». Se puede observar que se trata de una potestad *compartida*. Desde el lado de la Entidad Local, es una potestad plena compartida; y desde el lado de los demás entes una potestad de ejercicio compartida.

Desde el *ámbito de la entidad colaboradora*, la *ley de haciendas locales* sigue describiendo el área de la potestad, pero referida a la ejecución forzosa extraterritorial, diciendo que «las actuaciones en materia de... recaudación ejecutiva que hayan de efectuarse fuera del territorio de la respectiva Entidad local en relación con los tributos propios de ésta, serán practicadas por los órganos competentes de la correspondiente Comunidad Autónoma cuando deban realizarse en el ámbito territorial de ésta, y por los órganos competentes del Estado en otro caso, previa solicitud del Presidente de la Corporación⁷⁹».

Entiendo que la instrumentación de la «colaboración», en defecto de otra previsión legal, habrá de realizarse por medio de «convenio⁸⁰». Así lo confirma el *Reglamento de Recaudación* cuando dispone: «La gestión recaudatoria de estas Entidades... se llevará a cabo:... b) Por otros Entes territoriales a

⁷⁶ Me remito a lo expuesto anteriormente para la figura de la «colaboración», en la potestad recaudatoria de las Comunidades Autónomas, respecto de los tributos cedidos.

⁷⁷ Cfr. art. 106, 3, último inciso, LRL.

⁷⁸ Cfr. art. 8, 1, LHL.

«En particular, dichas Administraciones tributarias:

a) Se facilitarán toda la información que mutuamente se soliciten y, en su caso, se establecerá, a tal efecto, la intercomunicación técnica precisa a través de los respectivos Centros de Informática.

b) Se prestarán recíprocamente, en la forma que reglamentariamente se determine, la asistencia que interese a los efectos de sus respectivos cometidos y los datos y antecedentes que se reclamen.» Cfr. art. 8, 2, LHL.

⁷⁹ Cfr. art. 8, 3, LHL.

⁸⁰ Se ha explicado esta clase de potestad de ejercicio, en la potestad recaudatoria de las Comunidades Autónomas, respecto de los tributos cedidos.

cuya demarcación pertenezcan, con los que se haya formalizado el correspondiente convenio⁸¹».

VII. POTESTAD RECAUDATORIA DE LAS ENTIDADES DE DEPÓSITO

La práctica del pago de tributos a través de las Entidades de Depósito se ha ido generalizando en España a lo largo de los últimos años. Una de las razones puede ser la de que satisface los intereses de las tres partes implicadas en este fenómeno recaudatorio. En efecto, por un lado, las *Administraciones tributarias* utilizan gratuitamente una amplísima y eficaz red recaudatoria ajena. Por otro lado, las *Entidades de Depósito* mantienen unas importantes sumas a su disposición durante el período transcurrido desde el día del pago hasta el ingreso en la cuenta del Tesoro. Y por último, los *obligados al pago* encuentran una facilidad en el cumplimiento de sus deberes tributarios, paliando de este modo la presión fiscal indirecta.

La *normativa* fundamental de esta potestad se encuentra en el Reglamento de Recaudación⁸² y en las normas reglamentarias que lo desarrollan⁸³.

Anteriormente se dio cuenta de la potestad de ejercicio conferida por el Estado a las llamadas «Entidades Colaboradoras» para participar en la gestión recaudatoria. Entre éstas destacan, por llevar a cabo la gran mayoría de la recaudación voluntaria, las denominadas «Entidades de Depósito». Entendiéndose por tales las entidades bancarias y parabancarias, es decir, «*los Bancos, Cajas de Ahorro y Cooperativas de Crédito*»⁸⁴.

La potestad recaudatoria de las Entidades de Depósito está *formulada* de esta forma: «*Podrán prestar el servicio de colaboración en la gestión recaudatoria de la Hacienda Pública las Entidades de Depósito autorizadas por el Ministerio de Economía y Hacienda. La prestación del servicio no será retribuida*»⁸⁵. Como una modalidad de esa potestad figura el llamado *servicio de caja*. Se encuentra *formulada* de este modo: «*Pueden prestar el servicio de caja a los distintos órganos de recaudación, los Bancos, Cajas de Ahorro y Cooperativas de Crédito, que en adelante serán denominados Entidades de Depósito, con los que el Ministerio así lo convenga*»⁸⁶. Se puede observar que la atribución de ambas potestades se hace por vía reglamentaria para la prestación de un servicio gratuito.

⁸¹ Cfr. art. 6, 2, RGR.

⁸² Cfr. arts. 8, 3; 78; y 181, RGR.

⁸³ Principalmente, la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 29 de mayo de 1992 (BOE, n. 151, de 24 de junio siguiente).

⁸⁴ Cfr. art. 8, 2, RGR.

⁸⁵ Cfr. art. 78, 1, RGR.

⁸⁶ Cfr. art. 8, 2, RGR.

Entiendo que, de la fórmula indicada, se derivan *dos cuestiones* principales: una, que se trata de una potestad de ejercicio conferida por el Estado a personas privadas; y otra, que esa potestad da lugar a una relación recaudatoria no dineraria.

1) Potestad de ejercicio conferida a personas privadas

Esta potestad de ejercicio se singulariza, respecto de las que se han venido catalogando, en que implica un *ejercicio privado de funciones públicas*, según la terminología propuesta por el profesor G. Zanobini⁸⁷. En consecuencia, se puede caracterizar la potestad por *tres notas*:

A) Estar atribuida para un *ejercicio privado*, que se encuentra reconocido en la normativa cuando dice que «*en ningún caso la autorización atribuirá el carácter de órganos de recaudación del Ministerio de Economía y Hacienda a las Entidades de Depósito y demás colaboradoras*»⁸⁸.

B) A las Entidades de Depósito se les confiere una *función pública* que produce *efectos* de esta naturaleza. Un ejemplo paradigmático está constituido por este efecto: «*cuando el pago se realice a través de Entidades de Depósito...la entrega al deudor del justificante de ingreso liberará a éste desde la fecha que se consigne en el justificante y por el importe figurado*»⁸⁹.

C) Al ser una potestad de ejercicio, la función de colaboración recaudatoria se realiza *por cuenta ajena*. En efecto, las Entidades de Depósito «*ingresarán en la cuenta del Tesoro en el Banco de España lo recaudado cada quincena dentro de los siete días hábiles siguientes al fin de cada una*»⁹⁰.

2) Relación recaudatoria no dineraria

Como consecuencia de la potestad indicada, la relación jurídica existente entre el Estado y las Entidades de Depósito es de carácter *recaudatorio no dinerario*, en el sentido de que no se refiere directamente al pago de la obligación tributaria principal ni al pago de las demás obligaciones dinerarias dependientes de la principal. Porque estas últimas relaciones tributarias vinculan al ente acreedor con los obligados al pago⁹¹.

Tampoco debe confundirse la relación recaudatoria no dineraria con la relación recaudatoria dineraria entre la Entidad de Depósito y el obligado al pago. De lo que se sigue la necesidad de distinguir bien, en el ámbito de la

⁸⁷ Cfr. SANTAMARÍA PASTOR, J. A.: o.c., p. 408.

⁸⁸ Cfr. art. 8, 3, RGR.

⁸⁹ Cfr. art. 25, 2, primer inciso, RGR.

⁹⁰ Cfr. art. 181, 2, primer inciso, RGR.

⁹¹ Me remito a lo explicado en el epígrafe inicial.

potestad considerada, la existencia diferenciada de las *tres clases* de relaciones jurídicas.

La citada relación recaudatoria no dineraria se constituye mediante un acto tributario de *autorización*, cuya regulación sustancial es la siguiente: «*Las Entidades que deseen actuar como colaboradoras solicitarán autorización de la Dirección General de Recaudación, a la que acompañarán Memoria justificativa de la posibilidad de recoger en soporte informático la información de las operaciones que hayan de realizar como colaboradoras.*

Para valorar adecuadamente la conveniencia de conceder la autorización solicitada, la Dirección General de Recaudación podrá considerar aquellos datos que sean acreditativos de la solvencia de la Entidad y de su posible contribución al servicio de colaboración en la recaudación. A tal fin, podrá recabar los informes que considere oportunos.

La Dirección General de Recaudación podrá aceptar o no la petición y determinar la forma y condiciones de prestación del servicio. Si el acuerdo es denegatorio, será motivado.

El acuerdo se notificará a la Entidad peticionaria. Además, si el acuerdo es de concesión, debe ponerse en conocimiento de los Delegados de Hacienda correspondientes y publicarse en el Boletín Oficial del Estado»⁹².

Como consecuencia de la autorización, se otorga a la Administración recaudatoria la natural potestad de *control* sobre el cumplimiento de los deberes de la Entidad de Depósito derivados de esa relación jurídica. Así, está dispuesto que «*las Delegaciones de Hacienda efectuarán el control y seguimiento de la actuación de las Entidades colaboradoras*»⁹³. Si las comprobaciones realizadas, en el ejercicio de la potestad de control, determinaran la existencia de incumplimientos, la Administración recaudatoria tiene potestad de *suspender*, o incluso de *revocar*, la autorización otorgada.

BIBLIOGRAFÍA SELECCIONADA

AA.VV.

1991 *Compendio de Derecho financiero*, de BAYONA DE PEROGORDO, J. J., y SOLER ROCH, M. T., Lib. Compás, Alicante, 1ª ed., pp. 389-393.

AA.VV.

1993 *Curso de Derecho financiero y tributario*, de MARTÍN QUERALT, J., y LOZANO SERRANO, C., Ed. Tecnos, Madrid, 4ª ed., pp. 396-402.

⁹² Cfr. art. 78, 2, RGR.

⁹³ Cfr. art. 78, 5, primer párrafo, RGR.

- AA.VV.
1993 *Aspectos sustantivos y procedimentales de la recaudación* (Comentarios al Real Decreto 1684/1990), de ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A.; de LLOPIS GINER, F., y de DAGO ELORZA, I., Ed. CISS, Valencia, 2ª ed.
- ALLER, C.
1981 *Recaudación de tributos*, Serv. Publicaciones Ministerio de Hacienda, Madrid.
- ARIAS VELASCO, J.
1991 *Procedimientos tributarios*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 5ª ed., pp. 261-263.
- BANACLOCHE, J.
1991 *Comentario al Reglamento General de Recaudación*, en «Impuestos», n. 6, 15 de marzo, pp. 121-125.
- CASTILLO CASTILLO, J.
1991-1992 *Procedimiento recaudatorio*, en «Comentarios a las leyes tributarias y financieras», dirigidos por Narciso AMORÓS RICA, Ed. EDERSA, Madrid, tomo XVI-B-I, y tomo XVI-B-II,
- *Recaudación municipal*, Ed. Cívitas, Madrid, 1992, 4ª ed.
- CORRAL GUERRERO, L.
1993 *Introducción al Derecho tributario*, Ed. Trivium, Madrid, 1ª ed.
- DUVERGER, M.
1960 *Instituciones financieras*, Ed. Bosch, Barcelona, p. 112 s.
- FALCÓN Y TELLA, R.
La distribución de competencias en materia financiera entre el Estado y las Comunidades Autónomas, en Revista de la Facultad de Derecho, UCM, n. 72.
- FERREIRO LAPATZA, J. J.
1993 *Curso de Derecho financiero español*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 15ª ed., pp. 507-514.
- GIANNINI, A.D.
1957 *Instituciones de Derecho tributario*, Ed. de Derecho financiero, Madrid, pp. 282-288.
- GONZÁLEZ MÉNDEZ, A-P.
1988 *El pago de la obligación tributaria*, Ed. IEF, Madrid, pp. 66-70 y 110-127.
- GUTIÉRREZ ROBLES, A.
1978 *La gestión recaudatoria de las deudas tributarias*, en «Crónica Tributaria», nº 27, pp. 49 ss.

- MEHL, L.
1964 *Elementos de ciencia fiscal*, Casa Ed. Bosch, Barcelona, pp. 122-127.
- NAVARRO PÉREZ, J. L.
1991 *Recaudación tributaria*, Reglamento General de Recaudación (Textos positivos, comentario y jurisprudencia), Ed. Comares, Granada.
- PALAO TABOADA, C.
1975 *Los Bancos y Cajas de Ahorro como Entidades colaboradoras en la recaudación tributaria*, en «Crónica Tributaria», nº 15, pp. 113-128.
- PÉREZ DE AYALA PELAYO, C.
1990 *Temas de Derecho financiero*. Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho, UCM, Madrid, 2ª ed., pp. 461-463.
- PÉREZ ROYO, F.
1993 *Derecho financiero y tributario*, «Parte general», Ed. Cívitas, Madrid, 3ª ed., p. 212 s. y p. 226 s.
- ROSSY, H.
1972 *Procedimientos recaudatorios*, Ed. EDERSA, Madrid, 2ª ed.
- SAINZ DE BUJANDA, F.
1991 *Lecciones de Derecho financiero*, Secc. Publicaciones UCM, Facultad de Derecho, Madrid, 9ª ed., pp. 341-347.
- SANTAMARÍA PASTOR, J. A.
Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid:
Fundamentos de Derecho administrativo, 1988, vol. I.
Principios de Derecho administrativo, vol I.
- SOLCHAGA LOITEGUI, J.
1985 *El pago de la deuda tributaria a través de Entidades bancarias*, en «Estudios sobre tributación bancaria», dirigidos por Antonio Martínez Lafuente, Ed. Cívitas, Madrid, Cap. XXII, pp. 711-736.
- VARONA ALABERN, J. E.
La recaudación de los ingresos locales en el período de ingreso voluntario, en «Impuestos», n. 21. 1 de noviembre de 1990.
- VICENTE-ARCHE DOMINGO, F.
1964 *Notas a «Principios de Derecho tributario»* de Antonio Berliri, Ed. de Derecho financiero, Madrid, vol. I, pp. 265-271.