

TRIBUTACION

**ALGUNAS CONSIDERACIONES EN TORNO A LA  
DELEGACION DE COMPETENCIAS INSPECTORAS  
DEL IAE EN LOS AYUNTAMIENTOS, DIPUTACIONES  
PROVINCIALES, CABILDOS O CONSEJOS  
INSULARES Y COMUNIDADES AUTONOMAS**

N.º 255

TRABAJO EFECTUADO POR:

\_\_\_\_\_  
**JOSE MARIA DIEZ-OCHOA AZAGRA  
SALVADOR FERRANDO CAMPUS**

\_\_\_\_\_  
*Inspectores de Finanzas del Estado*

## *Sumario:*

Introducción.

I. Normativa.

II. Ideas básicas sobre la gestión del impuesto.

1. Formación de la Matrícula.

2. Cuotas tributarias.

3. Distribución de competencias entre Administración Estatal y Local.

III. Delegación o desconcentración de funciones.

IV. Funciones que se delegan.

...

...

## V. Documentación de las actuaciones inspectoras desarrolladas por delegación.

1. Exigencia de intereses de demora.
2. ¿Cómo se calificaría un Acta en la que el sujeto pasivo presta la conformidad a la propuesta de liquidación que deriva del Acta, pero se muestra disconforme con los datos de incorporación al censo?

## VI. Actos administrativos que derivan de las actuaciones inspectoras desarrolladas:

- Actos censales. Recursos.
- Actos de liquidación. Recursos.
- Cuestiones relativas al órgano liquidador.

1. Actos censales. Recursos.
2. Actos administrativos de liquidación. Recursos.
3. Cuestiones relativas al órgano liquidador.

## VII. Infracciones y sanciones. Procedimiento sancionador. Recursos contra las sanciones. Condonación.

1. Infracciones graves.
2. Infracciones simples.
3. Procedimiento sancionador.
4. Condonación de las sanciones.
5. Otras consideraciones.

## VIII. Incidencia de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, en materia de recursos contra actos censales, actos de liquidación y actos de imposición de sanciones en el IAE.

<b>TRIBUTACION</b>	<b>ALGUNAS CONSIDERACIONES EN TORNO A LA DELEGACION DE COMPETENCIAS INSPECTORAS DEL IAE EN LOS AYUNTAMIENTOS, DIPUTACIONES PROVINCIALES, CABILDOS O CONSEJOS INSULARES Y COMUNIDADES AUTONOMAS</b>	<b>N.º 255</b>
--------------------	--	----------------

## INTRODUCCION

En el presente artículo se van a abordar algunas cuestiones que desde el punto de vista jurídico y práctico se pueden suscitar en orden a la delegación de competencias inspectoras que, en el Impuesto sobre Actividades Económicas, se ha efectuado en los Ayuntamientos, Diputaciones Provinciales, Cabildos o Consejos Insulares y Comunidades Autónomas.

Ahora bien, la finalidad del trabajo no es sólo la de formular un elenco de problemas, sino la de ofrecer, en la medida de lo posible, soluciones a los mismos.

Para ello, el artículo quedará configurado de acuerdo con la siguiente estructura:

## I. NORMATIVA

Aun cuando en el artículo se haga referencia a distintas normas jurídicas, sí es conveniente, no obstante, hacer una relación de aquellas disposiciones que regulan la delegación de competencias inspectoras en el Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante IAE).

Dichas normas son básicamente las siguientes:

- Artículo 92.3 de la Ley 39/1988, de 30 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales (redacción dada por el art. 78 de la Ley 31/1991, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1992).
- Real Decreto 1172/1991, de 26 de julio, por el que se dictan normas para la gestión del IAE.
- Real Decreto 566/1991, de 29 de mayo, por el que se modifica el artículo 17 del Real Decreto 1172/1991, de 26 de julio. Dicho artículo se refiere a la Comprobación e Investigación del IAE.

- Orden de 10 de junio de 1992, por la que se desarrolla la Delegación y Colaboración en la inspección del IAE (BOE del 19 de junio).
- Orden de 13 de julio de 1992, por la que se concede la delegación de la inspección del IAE a los Ayuntamientos que se citan (BOE del 23 de julio).
- Resolución de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de 24 de julio de 1992, por la que se aprueban los modelos a utilizar en la Inspección del IAE (BOE del 5 de agosto).
- Circular n.º 1/1992, del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, sobre determinados aspectos de la inspección del IAE.
- Orden de 30 de septiembre de 1992, por la que se concede la delegación de la inspección del IAE a los Ayuntamientos y Diputaciones que se citan (BOE del 15 de octubre).
- Orden de 15 de diciembre de 1992, por la que se concede la delegación de la inspección del IAE (BOE del 29 de diciembre). (Corrección de errores BOE de 21-1-1993).

## II. IDEAS BASICAS SOBRE LA GESTION DEL IMPUESTO

Antes de proceder a analizar qué figura se ha utilizado a la hora de dar cabida a la participación de los Ayuntamientos, Diputaciones y otros Entes Públicos Territoriales hay que hacer, al menos muy brevemente, una referencia a la gestión del IAE.

### 1. Formación de la Matrícula.

Así, la gestión del impuesto se lleva a efecto a partir de una Matrícula que está constituida por los censos comprensivos de todos los sujetos pasivos que ejerzan actividades económicas, agrupados en función del tipo de cuotas (municipales, provinciales o nacionales) y clasificados por secciones, divisiones, agrupaciones, grupos y epígrafes (art. 92 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, y art. 1 del R.D. 1172/1991, de 26 de julio).

Pues bien, la formación de la citada Matrícula la lleva a cabo la Administración Tributaria del Estado, si bien su elaboración se hace a partir de las declaraciones censales de Alta en el impuesto (art. 4 del R.D. 1172/1991, de 26 de julio) que los sujetos pasivos han de presentar, así como las declaraciones de Variaciones (arts. 5.º y 6.º del R.D. 1172/1991, de 26 de julio) de orden físico, económico o jurídico que se produzcan y tengan trascendencia a efectos de su tributación.

Por último, y como consecuencia de actuaciones inspectoras, puede llevarse a cabo de oficio, por parte de la propia Administración Tributaria del Estado, la inclusión, exclusión o alteración de los datos contenidos en los censos. Cualquier alteración de la Matrícula producida por la Administración del Estado se considera acto administrativo susceptible por tanto de ser recurrido (art. 91.3 Ley 39/1988 y art. 17 del R.D. 1172/1991, de 26 de julio).

Una vez elaborada la Matrícula, la Administración del Estado la remite a los Ayuntamientos a efectos de su exposición al público (arts. 91.1 de la Ley 39/1988 y 2.º del R.D. 1172/1991, de 26 de julio), pudiendo ser objeto de recursos bien de reposición, bien de reclamación económico-administrativa (previa a la vía contencioso-administrativa) por parte de los sujetos pasivos tanto la inclusión en la Matrícula, como la exclusión de la misma o cualquier alteración de los datos que se refieran a los sujetos pasivos, todo ello de acuerdo con el artículo 3.º del Real Decreto 1172/1991, de 26 de julio.

## **2. Cuotas tributarias.**

Por último, y ya para finalizar esta breve exposición del IAE (por lo que para el tema del artículo nos afecta), hay asimismo que decir que este impuesto presenta tres tipos de cuotas diferentes, pudiendo ser municipales, provinciales y nacionales, lo cual va a tener especial incidencia en relación a la delegación de competencias inspectoras en los Entes Públicos Territoriales.

Así, son cuotas municipales, llamadas también cuotas mínimas municipales, las que con tal carácter aparecen específicamente señaladas en las Tarifas y faculta para el ejercicio de las actividades correspondientes en el término municipal en el que dicha actividad se lleve a cabo. Si una misma actividad gravada por cuota mínima municipal se desarrolla en varios municipios o varios locales en un mismo municipio, se pagarán tantas cuotas municipales como lugares en los que se ejerza la actividad. Si por contra, en un mismo local se ejercen varias actividades, se satisfarán tantas cuotas mínimas municipales como actividades se desarrollen en el citado local, aunque sea el mismo sujeto pasivo. Todo ello de acuerdo con la Regla 10.ª del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las Tarifas e Instrucciones del IAE.

Existen además, las denominadas cuotas provinciales que, siendo aquellas que aparecen con tal denominación en las Tarifas, facultan para el ejercicio de las actividades correspondientes en el ámbito territorial de la provincia de que se trate, sin necesidad de satisfacer cuota municipal alguna (Regla 11.ª de las Instrucciones del IAE).

Por último, tendrán la consideración de cuotas nacionales aquellas que con tal denominación aparecen expresamente señaladas en las Tarifas.

Por otra parte, el pago de dichas cuotas nacionales faculta para el ejercicio de las actividades correspondientes en todo el territorio nacional, sin necesidad de satisfacer cuotas mínimas municipales o provinciales (Regla 12.<sup>a</sup> de las Instrucciones del IAE).

### 3. Distribución de competencias entre Administración Estatal y Local.

Pues bien, una vez vista a grandes pinceladas la formación de la Matrícula y los diferentes tipos de cuotas hay que determinar las Administraciones Públicas competentes para dictar los actos administrativos por los que se lleva a efecto la gestión y aplicación del IAE.

En este sentido hay que tener en cuenta que la formación de la Matrícula se lleva a cabo exclusivamente por la Administración del Estado (art. 92.1 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, y art. 1 del R.D. 1172/1991, de 26 de julio, por el que se dictan normas para la gestión del IAE).

Por lo que se refiere a la gestión tributaria de las distintas cuotas hay que diferenciar entre:

- *Cuotas municipales.* La liquidación y recaudación, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria se llevará a cabo por los Ayuntamientos (art. 92.2 de la Ley 39/1988 y 12 del R.D. 1172/1991, de 26 de julio).
- *Cuotas provinciales y nacionales.* La gestión tributaria de estas cuotas corresponde a la Administración del Estado, sin perjuicio de fórmulas de colaboración que puedan instrumentalizarse con otras Entidades (arts. 86.3 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, y 12 del R.D. 1172/1991, de 26 de julio). Por lo tanto, en este caso no está prevista la delegación de la gestión, tan sólo se prevén fórmulas de colaboración.

Por último, y en relación a la inspección de este impuesto, dicha función le corresponde a la Administración Tributaria del Estado, tanto para las cuotas municipales como para las provinciales y las nacionales y ello sin perjuicio de la delegación que pueda hacerse en favor de los Ayuntamientos, Diputaciones Provinciales, Cabildos o Consejos Insulares y Comunidades Autónomas que lo soliciten y de las fórmulas de colaboración que puedan establecerse con dichas Entidades (art. 92.3 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre).

Pues bien, el Real Decreto 1172/1991, de 26 de julio, por el que se dictan normas para la gestión del IAE, establece en su artículo 17.2 que la delegación de funciones de inspección de este impuesto se refiere exclusivamente a los supuestos de tributación por cuota municipal, por lo que las funciones inspectoras de supuestos de tributación por cuotas provinciales o nacionales, aun cuando está prevista legalmente su posible delegación, no se han llevado a efecto en la práctica.

### III. DELEGACION O DESCONCENTRACION DE FUNCIONES

Una vez efectuadas las consideraciones anteriores debe preguntarse si, en el caso de la delegación de las facultades inspectoras del IAE en los Ayuntamientos y demás Entes Públicos mencionados, estamos realmente en presencia de una auténtica delegación de competencias, de una desconcentración de funciones o de una encomienda de gestión.

Evidentemente la cuestión no es baladí, por cuanto en función del instrumento que se hubiere utilizado, el régimen jurídico aplicable a los actos administrativos que se dicten en el ejercicio de las funciones inspectoras será diferente.

Así, en primer lugar, será necesario analizar el régimen legal aprobado para posteriormente determinar una verdadera naturaleza.

Pues bien, en el artículo 92.3 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, en la redacción dada por el artículo 78 de la Ley 31/1991, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1992, se dice expresamente que la inspección del IAE se ejercerá por la Administración Tributaria del Estado, sin perjuicio de las delegaciones que puedan hacerse en los Ayuntamientos, Diputaciones Provinciales, Cabildos o Consejos Insulares y Comunidades Autónomas que lo soliciten, autorizando al Ministro de Economía y Hacienda para disponer la forma de llevarse a efecto la delegación.

El Real Decreto 1172/1991, de 26 de julio, por el que se dictan normas para la gestión del IAE, en su artículo 17 (en la redacción dada por el R.D. 566/1992, de 29 de mayo) regula las funciones de comprobación e investigación de este impuesto aludiendo lógicamente a la facultad de delegar las mismas en Ayuntamientos y demás Entes Públicos ya citados.

Por su parte, la Orden de 10 de junio desarrolla la Delegación y Colaboración en la inspección del IAE.

Las características de la delegación pueden resumirse en las siguientes:

a) *Entes que pueden solicitarla.*

Puede ser solicitada tanto por los Ayuntamientos como por las Diputaciones Provinciales, Cabildos o Consejos Insulares y Comunidades Autónomas respecto de los Ayuntamientos que les hayan delegado o encomendado la gestión del IAE, con arreglo al artículo 7.º y disposición transitoria 11.ª de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre.

[El artículo 7 citado prevé la posibilidad de delegar en la Comunidad Autónoma o en otras Entidades Locales en cuyo territorio estén integradas, las facultades de gestión, liquidación, recaudación e inspección que le atribuye la Ley 39/1988. Por su parte, la disposición transitoria 11.<sup>a</sup> de la misma ley faculta a los Ayuntamientos a delegar sus competencias en la gestión del IAE en la Administración Tributaria del Estado (además de las del Impuesto sobre Bienes Inmuebles) durante los dos primeros años de aplicación del impuesto].

b) *Entes que no pueden solicitar la delegación.*

Aquellos Ayuntamientos que hubiesen a su vez delegado las funciones de gestión al amparo del artículo 7.º o de la disposición transitoria 11.<sup>a</sup> de la Ley 39/1988.

c) *Plazo para solicitar la delegación de competencias inspectoras en el IAE.*

Dos meses antes del inicio del período impositivo en el que se pretende que comience a surtir efecto (art. 17.2 del R.D. 1172/1991, de 26 de julio).

Ahora bien, el período impositivo coincide generalmente con el año natural, excepto cuando se trate de declaraciones de Alta en cuyo caso abarca desde la fecha de comienzo hasta el fin del año natural (art. 90 de la Ley 39/1988), por lo que, en general, la solicitud de delegación deberá presentarse durante los meses de noviembre y diciembre.

No obstante, con efectos exclusivos para 1992 los Entes Públicos que desearon asumir por delegación las funciones inspectoras del IAE tenían un plazo de dos meses a contar desde el 6 de julio de 1992, esto es, hasta el 6 de septiembre de 1992, para presentar la solicitud de delegación (disp. trans. del R.D. 566/1992, de 29 de mayo).

d) *Ambito territorial de la delegación de competencias inspectoras.*

Al estar prevista la delegación de competencias tan sólo respecto de aquellas actividades gravadas por cuota mínima municipal, los Ayuntamientos sólo podrán ejercitarla respecto de los sujetos pasivos del impuesto que tributen por dicha cuota en su respectivo término municipal.

Respecto de la delegación de competencias en Diputaciones Provinciales, Cabildos, Consejos Insulares y Comunidades Autónomas, las funciones delegadas siguen siendo las relativas a las gravadas por cuota mínima municipal.

A tal efecto en la solicitud de delegación estos últimos Entes han de expresar los términos municipales de su ámbito territorial en los que van a desarrollar dichas funciones.



e) *Prohibición de la subdelegación.*

En efecto, las funciones que se ejerzan por delegación no podrán a su vez delegarse en otras Entidades.

f) *Funciones que delegan en materia de inspección del IAE.*

Son exclusivamente las de comprobación e investigación relativas a este impuesto, las de practicar las liquidaciones que correspondan por el mismo y la inclusión o variación de los datos contenidos en los censos cuando resulte de las actuaciones de inspección, pero tan sólo referido a cuotas municipales. Posteriormente se analizará la problemática del resto de las funciones inspectoras y su posible delegación.

En el apartado IV se tratará el problema de Alcance de las actuaciones y Períodos impositivos a los que puede afectar la delegación.

g) *Competencias inspectoras que se delegan.*

Para el ejercicio de las funciones inspectoras los Entes Públicos pueden ejercer las mismas competencias que en relación al IAE atribuyen las disposiciones legales a los órganos de la Administración del Estado, pero exclusivamente respecto de las actividades económicas que se desarrollen en su ámbito territorial y tributen por cuota municipal.

h) *Duración de la delegación.*

En principio es por tiempo indefinido hasta tanto se produzca una renuncia expresa a la misma por la Entidad o una revocación por parte de la Administración del Estado, Entidad delegante.

Una vez visto un marco jurídico general que configura la delegación de funciones inspectoras cabe preguntarse si las características con que esté configurado responden realmente a la figura de la delegación propiamente dicha, o es una Descentralización Administrativa (Desconcentración) o, si por el contrario, se trata de una Encomienda de Gestión. Evidentemente según sea la verdadera naturaleza de la figura, el régimen jurídico diferirá.

Por otra parte, el análisis habrá que efectuarlo tanto desde la óptica de la Ley de Procedimiento Administrativo (de 17 de julio de 1958; en adelante LPA) y de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado (Ley de 26 de julio de 1917, en adelante LRJAE), vigentes (en la parte derogada por la Ley 30/1992, de 26 de noviembre) hasta el 27

de febrero de 1993, como a la luz de la nueva Ley de Bases del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, aprobada por Ley 30/1992, de 26 de noviembre, cuya vigencia empieza a partir del 27 de febrero de 1993.

Veamos cada una de las figuras antes mencionadas para ver su posible encuadre. Así:

A) Respecto de la Descentralización burocrática o Desconcentración. Es una técnica de organización que se caracteriza por la transferencia de una competencia con carácter permanente y de un órgano superior a uno inferior, por lo que no es ejercida la competencia por una persona jurídica diferente.

Es evidente que de las características que antes se enunciaron al tratar el marco jurídico de la delegación de funciones inspectoras del IAE, el régimen jurídico de ésta no es el de la Desconcentración por cuanto la competencia, que por otra parte es irrenunciable (art. 4 de la LPA), se sigue manteniendo en la Administración del Estado, no siendo de carácter permanente, pues puede finalizar por renuncia o revocación, y por otro lado, no hay relación jerárquica entre Entidades Públicas que intervienen (Administración del Estado y Entes Públicos territoriales).

B) En relación a la denominada Encomienda de Gestión, prevista en el artículo 15 de la nueva Ley 30/1992, de 26 de noviembre, hay que decir que tampoco parece ser ésta la figura utilizada, por cuanto dicha Encomienda de Gestión supone que la realización de actividades de carácter material, técnico o de servicios de la competencia de una Entidad Pública sea encomendada a otros órganos o Entidades de la misma o distinta Administración, y ello por motivos de eficacia o cuando no se posean los medios técnicos idóneos para su desempeño. En todo caso, la Encomienda no supone la cesión de la titularidad de la competencia, ni de los elementos sustantivos de su ejercicio.

Los actos administrativos o resoluciones son, además, dictados por el órgano o Ente encomendante. Dichos actos o resoluciones se dictarán teniendo en cuenta las actividades materiales o técnicas que el Ente encomendado hubiera efectuado.

Por último, la Encomienda de Gestión entre distintas Administraciones Públicas se formalizará mediante la firma del correspondiente convenio entre ellas.

No parece que sea ésta la verdadera esencia de la técnica empleada, por cuanto las Entidades Públicas, en quien se delegan las competencias, desempeñan funciones que no son tan sólo de carácter material o técnico, sino que ultiman las actuaciones inspectoras, mediante la incoación de las oportunas actas, así como, en su caso, de los expedientes sancionadores correspondientes.

C) Parece, por tanto, que estamos en una delegación de funciones, ahora bien, esta figura se configura en la LPA y en la LRJAE con una serie de notas que no se dan en el caso que se está analizando.

Así, la delegación supone que aun cuando la titularidad de la competencia permanezca en el órgano delegante, y ello por cuanto la competencia es irrenunciable (art. 4 LPA), sin embargo, el ejercicio de dichas competencias las lleva a efecto el órgano en quien se delega.

Por otro lado, la delegación típica que contempla la LPA y la LRJAE se da entre órganos relacionados jerárquicamente y dentro de una misma Administración Pública, lo cual no parece darse en la delegación de funciones inspectoras, por cuanto no hay relación jerárquica entre la Administración del Estado y las Autonómicas o Locales.

Asimismo, la LRJAE establece en su artículo 22.5 que la delegación puede revocarse en cualquier momento por el órgano que la haya conferido, omitiendo, no obstante, toda referencia a la renuncia por parte del órgano en quien se delega.

Sin embargo, en el caso de la delegación de funciones inspectoras del IAE, la posibilidad de revocación de la delegación tiene ciertos límites, por cuanto podrá llevarse a cabo siempre que responda a criterios de eficacia y a la compatibilidad con los planes del Estado en materia de inspección de este impuesto. Igualmente, puede ser revocada la delegación cuando se hayan incumplido ciertas obligaciones que incumben a los Entes en quienes se delega, obligaciones que suponen la puesta en conocimiento del Ente delegante de datos referidos a inclusiones, exclusiones o variaciones en los datos censales del impuesto derivados de las actuaciones inspectoras y con la finalidad de que la Administración del Estado pueda ejercer las funciones de mantenimiento y elaboración de la Matrícula del IAE. El plazo para remitir esta información será el de los 20 días siguientes a la finalización de cada trimestre natural.

Si no se hubiesen desarrollado funciones inspectoras deberá igualmente remitirse certificación en igual plazo manifestando tal circunstancia (arts. 6.º y 8.º de la Orden de 10-6-1992).

En resumen, la revocación de las competencias delegadas no es libre y discrecional por parte del Ente delegante (nota típica y característica de la figura de la delegación que recoge el art. 22.5 de la LRJAE), sino que responde bien a causas de ineficacia en las funciones delegadas, bien a incompatibilidad con los planes del Estado en materia de inspección, o bien, al incumplimiento de obligaciones inherentes a la propia delegación.

Por último, también puede finalizar la delegación por renuncia del órgano en quien se delega. Todo esto supone una quiebra del esquema y configuración de la técnica de la delegación clásica.

Por su parte, la nueva Ley de Régimen Jurídico y Procedimiento Administrativo Común (Ley 30/1992, de 26 de noviembre), dedica el artículo 13 a la delegación de competencias (entrada en vigor desde el 27-2-1993) y sus notas características son:

- Se lleva a cabo entre órganos pertenecientes a una misma Administración Pública, aunque no sean dependientes jerárquicamente entre ellos.
- Las delegaciones y revocaciones se han de publicar en el BOE, en el BO de la Comunidad Autónoma o en el de la Provincia, según la Administración a que pertenezca el órgano delegante. Sería, por tanto, en nuestro caso, en el BOE.
- Las resoluciones administrativas que se adopten por delegación (liquidación de las cuotas, o imposición de sanciones, en su caso) indicarán expresamente esta circunstancia, considerándose dictadas por el órgano delegante.
- Con carácter general, se establece que las competencias que se ejercen por delegación no pueden a su vez delegarse, salvo autorización expresa de una ley.
- La delegación es revocable, en cualquier momento, por parte del órgano delegante.

Como vemos, el nuevo marco jurídico que regula la delegación de competencias (que no varía sustancialmente del que a su vez contiene la LPA y la LRJAE) no coincide exactamente con el de la delegación de funciones inspectoras fundamentalmente por cuanto no hay relación de pertenencia a una misma Administración Pública entre órganos delegantes y órganos en quien se delega, y por otro lado, en el régimen de libertad en la revocación, no permite la renuncia al ejercicio de las competencias delegadas por parte del órgano en quien se delega.

D) Hasta ahora, se ha hecho referencia a la Desconcentración, a la Encomienda de Gestión y a la delegación de funciones clásica y típica y hemos visto que, aun cuando difiere sustancialmente de las dos primeras, tampoco se identifica plenamente con la tercera. Antes de obtener una conclusión al respecto conviene, no obstante, analizar otra figura que aparece por un lado en la Constitución Española (en relación a las Comunidades Autónomas, Entes que pueden recibir la delegación de funciones) y en la Ley de Bases de Régimen Local (Ley 7/1985, de 2 de abril) y en el Texto Refundido de disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local (R.D.Leg. 781/1986, de 18 de abril).

Nos estamos refiriendo a la figura que la Doctrina Administrativa denomina DESCENTRALIZACIÓN TERRITORIAL o DELEGACIÓN INTERSUBJETIVA.

Esta técnica supone una transferencia o delegación de ciertas competencias de un ordenamiento superior (por lo que al ámbito territorial se refiere) a otro territorialmente más limitado.

Dicha técnica se encuentra prevista en la Constitución Española, artículo 150.2, que contempla la posibilidad de transferir o delegar, por parte del Estado en las Comunidades Autónomas, facultades correspondientes en materia de titularidad estatal.

Por su parte, la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, reguladora de la financiación de las Comunidades Autónomas, prevé en su artículo 19.3 la posibilidad de delegar por parte del Estado, en las Comunidades Autónomas, las facultades de gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión, en su caso, de los tributos no cedidos.

Evidentemente el IAE, al ser un tributo local, no puede ser objeto de cesión en las Comunidades Autónomas, pero las facultades que el Estado ostenta respecto de él pueden ser objeto de delegación en las mismas, cuando esté prevista en una ley, como es el caso, ya que se contempla específicamente en el artículo 92.3 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales (según la redacción que el art. 78 de la Ley 31/1991, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1992, dio al art. 92.3 citado).

Por su parte, el artículo 7 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local (en adelante LBRL), establece que las competencias de las Entidades Locales son propias o atribuidas por delegación. En cuanto a las competencias que dichos Entes Locales ejerzan por delegación habrá que estar, en todo caso, a las normas que regulen dicha delegación, pero (y esto es de gran importancia, por cuanto tendrá especial incidencia en la organización de los servicios de inspección como posteriormente se verá) habrá de respetarse la potestad de autoorganización de los servicios de la Entidad Local.

Por su parte, el artículo 27.3 de la LBRL establece que la efectividad de la delegación requerirá su aceptación por el municipio interesado, añadiendo en su número 4.º que las competencias delegadas se ejercen con arreglo a la legislación del Estado.

Por último, el artículo 27.4 de la citada ley matiza lo anterior y dispone que: «El ejercicio de las facultades delegadas se realizará conforme al ordenamiento estatal o autonómico, según de quién proceda la delegación, y sin perjuicio de que las Entidades Locales se atengan al ordenamiento local para su ejecución».

Dicho precepto será fundamental a la hora de analizar las competencias liquidadoras y sancionadoras en su caso, derivadas de las actuaciones inspectoras.

En resumen, la figura de la delegación que se ha utilizado no responde exactamente a las notas clásicas y típicas que la LPA y la LRJAE regulan (y que la nueva ley reproduce básicamente en sus términos), sino más bien a la figura de Descentralización Territorial o Delegación Intersubjetiva cuya regulación hay que encontrarla básicamente en la LBRL (arts. 7 y 27) así como en el Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local (arts. 66 a 68).

La diferencia entre la Transferencia de competencias y la Descentralización Territorial es clara, pues mientras en aquélla la competencia pasa al Ente transferido de forma que todas las facultades que se refieren o afectan a su ejercicio le corresponden al Ente que recibe las competencias, en la Descentralización Territorial, al igual que en la Delegación «Típica» la titularidad de las competencias sigue «en manos» del Ente que transfiere o delega, y sólo el ejercicio de dichas competencias puede ser llevado a cabo por el Ente delegado. Así las cosas, el Ente delegante puede conocer de las competencias que ha delegado por medio, bien de los oportunos controles administrativos, bien a través de los recursos que pudieran interponerse contra los actos administrativos dictados por el Ente en quien se delega.

Las notas básicas de la Descentralización Territorial coinciden con las de la Delegación Típica, con muy ligeras matizaciones, pudiendo destacarse las siguientes:

- a) La posibilidad de Descentralización Territorial o Delegación Intersubjetiva ha de estar prevista en una ley formal, en virtud del principio de irrenunciabilidad de las competencias atribuidas (arts. 4 de la LPA y 12.1 de la Ley 30/92).
- b) Los actos administrativos emanados por el Ente Público en quien se delegan las competencias, se consideran dictados por el Ente Público delegante, de ahí que los recursos que pueden establecerse contra dichos actos no son los que corresponderán contra los actos que el órgano delegado dictó en ejercicio de sus propias competencias, sino que podrán interponerse todos aquellos recursos que cabrían contra los actos que dictó el Ente delegante. Piénsese que contra los actos administrativos dictados por la Administración del Estado en materia tributaria, cabe recurso de reposición y reclamación económico-administrativa previa a la vía contenciosa, a diferencia de los recursos que contra los actos administrativos dictados por los Entes Locales en materia tributaria, contra los que sólo cabe recurso de reposición (y eso tan sólo hasta el 27-2-1993), y, posteriormente, impugnación contencioso-administrativa (arts. 93.4 de la LPA, 32.2 de la LRJAE), o el denominado recurso ordinario regulado en los artículos 107.1 y 114 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre. La materia de recursos se analizará en profundidad en los puntos VI, VII, VIII. Entonces se verá si el principio enunciado en esta letra se da siempre y en todo caso, o si sufre alguna «vulneración».
- c) Se requiere la publicación en el BOE (art. 32.1 de la LRJAE).
- d) No cabe a su vez delegar funciones que se han recibido por delegación (arts. 22 de la LRJAE y 13 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre), lo cual no está reñido con la potestad de autoorganización que tienen los propios Entes Locales (art. 7.3.º de la LBRL).
- e) La efectividad de este tipo de delegación o Descentralización Territorial requerirá aceptación expresa por parte del Ente Local (art. 27.3 de la LBRL).

- f) Puede el Ente delegante establecer controles y dirigir el ejercicio de las competencias delegadas, emanar instrucciones técnicas de carácter general, así como recabar información sobre el ejercicio de las funciones delegadas (art. 27.2 LBRL).
- g) Los actos dictados por el Ente delegado pueden ser recurridos ante los órganos competentes de la Entidad delegante (art. 27.2 in fine LBRL).
- h) La disposición que apruebe la delegación habrá de determinar expresamente el alcance, contenido, condiciones y duración de dicha delegación, así como el control que se reserve la Administración delegante (art. 27.1 LBRL).
- i) En cuanto al marco jurídico que regula el ejercicio de las competencias delegadas, el número 4.º del artículo 27 de la LBRL determina que su ejercicio se llevará a cabo, de acuerdo con la legislación del Estado o, en su caso, por las disposiciones reglamentarias aprobadas por la Entidad delegante.
- j) En cuanto a la finalización de la delegación efectuada hay que decir que, aun cuando en la propia ley, por la que se transfiere el ejercicio, ha de fijarse expresamente la duración de la misma, como ya se dijo en la letra h) anterior, se prevé asimismo que el propio Ente en quien se delega renuncie a la delegación, nota esta que la diferencia de la figura clásica y típica de la delegación en la LPA y LRJAE, en la que sólo se preveía que fuese el Ente delegante el que pudiese en cualquier momento revocar la delegación, no permitiéndose al Ente delegado renunciar a las competencias delegadas.

De todo lo anterior, cabe obtener como conclusión que la figura de la delegación de funciones inspectoras en el IAE se ha diseñado adaptándose más a la institución de la Descentralización Territorial o Delegación Intersubjetiva que a la de la Delegación Típica, de ahí que el régimen jurídico aplicable sea el que corresponde a aquella figura, si bien es cierto que entre ambos no hay grandes ni esenciales diferencias. A ellas nos iremos refiriendo a lo largo del presente trabajo.

#### **IV. FUNCIONES QUE SE DELEGAN**

Cuando se hace referencia a las funciones que desarrolla la Inspección de los Tributos hay que hacer necesariamente una consideración previa, cual es que dichas funciones son de variada naturaleza. En efecto, extractando el artículo 140 de la Ley General Tributaria (en adelante LGT) se pueden resumir dichas funciones en las siguientes:

- a) Investigación de hechos impositivos ignorados por la Administración.

- b) Comprobación de los hechos imposables declarados e integración de las bases imposables.
- c) Práctica de las liquidaciones que resulten de sus actuaciones de comprobación e investigación.
- d) Realizar de oficio o a petición de otros órganos de la Administración actuaciones de obtención de información.

Por su parte, dichas funciones son reguladas y desarrolladas en el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, cuyo artículo 2, *Funciones de la Inspección de los Tributos*, dispone que:

Corresponde a la Inspección de los Tributos:

- a) La investigación de los que sean ignorados por la Administración y su consiguiente atribución al sujeto pasivo u obligado tributario.
- b) La integración definitiva de las bases tributarias mediante el análisis y evaluación de aquéllas en sus distintos regímenes de determinación o estimación y la comprobación de las declaraciones y declaraciones-liquidaciones para determinar su veracidad y la correcta aplicación de las normas, estableciendo el importe de las deudas tributarias correspondientes.
- c) Comprobar la exactitud de las deudas tributarias ingresadas en virtud de declaraciones-documentos de ingreso.
- d) Practicar las liquidaciones tributarias resultantes de sus actuaciones de comprobación e investigación.
- e) Realizar por propia iniciativa o a solicitud de los demás órganos de la Administración Tributaria aquellas actuaciones inquisitivas o de información que deban llevarse a efecto cerca de los particulares o de otros Organismos, y que directa o indirectamente conduzcan a la aplicación de los tributos.
- f) La comprobación del valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos del hecho imponible.
- g) Verificar el cumplimiento de los requisitos exigidos para la concesión o disfrute de cualesquiera beneficios, desgravaciones o restituciones fiscales, así como comprobar la concurrencia de las condiciones precisas para acogerse a regímenes tributarios especiales, principalmente los relacionados con el tráfico exterior de mercancías.



- h) La información a los sujetos pasivos y demás obligados tributarios sobre las normas fiscales y acerca del alcance de las obligaciones y derechos que de las mismas se deriven.
- i) El asesoramiento e informe a los órganos de la Hacienda Pública en cuanto afecte a los derechos y obligaciones de ésta, sin perjuicio de las competencias propias de otros órganos.
- j) Cuantas otras funciones se le encomienden por los órganos competentes del Ministerio de Economía y Hacienda.

A su vez, en el artículo 9 de dicho Real Decreto 939/1986, clasifica dichas funciones en las diferentes clases de actuaciones inspectoras y dispone que éstas podrán ser:

- a) De Comprobación e Investigación.
- b) De Obtención de Información con trascendencia tributaria.
- c) De Valoración.
- d) De Informe y Asesoramiento.

En los artículos 10 al 15 se delimita el concepto y contenido de cada una de ellas. El encuadramiento de las funciones inspectoras (art. 2.º del R.D. 939/1986) en las clases de actuaciones (art. 9) podría ser el siguiente:

- a) *Actuaciones de Comprobación e Investigación*, se encuentran encuadradas en ellas las funciones enumeradas en las letras a), b), c), d), f) y g) del artículo 2.
- b) *Actuaciones de Obtención de Información con trascendencia tributaria*, se refiere a la función mencionada en la letra e) del artículo 2.
- c) *Actuaciones de Valoración*, se incluye en ella la letra f) del artículo 2, puede por tanto darse bien dentro de una actuación de Comprobación e Investigación, o bien al margen y como procedimiento aislado e independiente (art. 70 R.D. 939/1986).
- d) *De Informe y Asesoramiento*, quedarían incluidas las letras h) e i) del artículo 2.

Ahora bien, una vez vistas muy básicamente las funciones y las clases de actuaciones inspectoras, hay que hacer referencia a la normativa propia del IAE, para ver cuáles han sido delegadas.

En este sentido, el artículo 92.3 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, hace referencia a que: «La inspección de este impuesto será llevada a cabo por los órganos competentes de la Administración Tributaria del Estado, sin perjuicio de las delegaciones que puedan hacerse en los Ayuntamientos ...». Poco dice, por tanto, respecto de las funciones que son objeto de delegación.

Por su parte, el Real Decreto 1172/1991, de 26 de julio, por el que se dictan normas para la gestión del IAE, en su artículo 17 (redacción dada por el R.D. 566/1992, de 29 de mayo) concreta más el régimen de delegación, y así, después de atribuir en el número 1.º la competencia inspectora en este impuesto a la Administración Tributaria del Estado, (desarrollando ésta las actuaciones de Comprobación e Investigación, practicando en su caso las liquidaciones que en su caso procedan y dictando los actos administrativos de inclusión, exclusión o alteración de los datos censales, todo ello, tanto en relación con las cuotas nacionales, provinciales o municipales), en su punto 2.º prevé que:

«No obstante, en los términos que se disponga por el Ministro de Economía y Hacienda, se podrán atribuir, a todos los efectos mencionados en el apartado anterior, las funciones de inspección de este impuesto a los Ayuntamientos, Diputaciones Provinciales, Cabildos o Consejos Insulares y Comunidades Autónomas que los soliciten. Tal atribución de funciones queda referida, exclusivamente, a los supuestos de tributación por cuota municipal».

Por último, la Orden de 10 de junio de 1991, por la que se desarrolla la Delegación y Colaboración en la Inspección del IAE dispone en su artículo 5 que: «La delegación de funciones comprende todas las previstas en el artículo 17.1 del Real Decreto 1172/1991, de 26 de julio, por el que se dictan normas para la gestión del IAE ...», añadiendo en el artículo 7 que: «La Entidad ejercerá las competencias inspectoras que, en relación al IAE, atribuyen las disposiciones legales a los órganos de la Administración Tributaria Estatal, exclusivamente respecto de las actividades económicas que se desarrollen en el ámbito territorial y tributen por cuota municipal».

De tal confusa redacción podría interpretarse que las competencias inspectoras que se delegan son exclusivamente las de Comprobación e Investigación, pudiendo para ello practicar liquidaciones tributarias y dictar los actos censales que procedan, referidos a la inclusión, exclusión o alteración de los ya existentes en el censo.

Dicha interpretación se basaría en la remisión que el artículo 5.º de la Orden de 10 de junio hace al artículo 17.1 del Real Decreto 1172/1991, en el que sólo se alude a las actuaciones de Comprobación e Investigación.

Según esta interpretación, los órganos de inspección de los Entes territoriales que ejercen la inspección por delegación no podrían requerir información a ningún otro obligado tributario, para verificar los datos declarados por el sujeto pasivo inspeccionado. Esto es, no podrían llevar a cabo actuaciones de obtención de información. (Dichas actuaciones se definen en el

art. 12 del R.D. 939/1986, de 25 de abril, como aquellas que tienen por objeto el conocimiento por la Inspección de los Tributos de los datos o antecedentes de cualquier naturaleza que obren en poder de una persona o Entidad y tengan trascendencia tributaria respecto de otras personas o Entidades distintas a aquélla, sin que existiera obligación con carácter general de haberlos facilitado a la Administración Tributaria mediante las correspondientes declaraciones).

Por tanto, y según ello, no podría, por ejemplo, la Inspección del Ayuntamiento dirigirse a la Delegación Provincial del Ministerio de Industria ni a Hidroeléctrica Española, para comprobar los kilowatios contratados por el sujeto pasivo, al objeto de verificar así los declarados en la declaración del IAE por el interesado, por lo que, al negarse tal actuación de obtención de información, habrá de darse por bueno lo declarado.

Tal interpretación es a juicio de los autores errónea y ello por las siguientes razones:

- a) El artículo 140 d) de la LGT, que regula las competencias de la Inspección de los Tributos establece como función propia de ésta la de obtención de información (entre otras).
- b) El artículo 17.2 del Real Decreto 1172/1991, en la redacción dada por el Real Decreto 566/1992, de 29 de mayo, alude a la atribución a los Entes territoriales de las funciones de inspección del IAE (referida a la tributación por cuotas municipales).

Estas funciones son las enumeradas en el artículo 2.º del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, entre las que se enumera la de obtención de información. Piénsese que el artículo 9.º del citado Real Decreto establece una clasificación de los diferentes tipos de actuaciones, actuaciones que han de desarrollarse en virtud de las funciones que previamente tiene atribuidas el órgano actuante, sin la atribución de dichas funciones, las actuaciones en sí mismas no podrían desarrollarse.

- c) El artículo 7 de la Orden Ministerial de 10 de junio de 1992, al referirse al ejercicio de las funciones inspectoras por los Entes territoriales, dice que éstos ejercerán las competencias inspectoras que en relación al IAE atribuyen las disposiciones legales a los órganos de la Administración Tributaria Estatal. Teniendo atribuidas las competencias inspectoras la Administración del Estado, que los artículos 140 de la LGT y 2 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, le atribuyen, es lógico pensar, por tanto, que los Entes en quien se delega ejerzan las mismas competencias inspectoras sobre el IAE, cuota municipal, que ostenta el Ente delegante.

En conclusión, aun cuando pueda existir una falta de coordinación en los términos empleados en la normativa que regula la delegación de funciones inspectoras en el IAE, es lógico interpretar que la delegación que se efectúa es la de todas las funciones que la LGT y el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, reconoce a la Inspección de los Tributos en sus artículos 140 y 2, respectivamente (con independencia de la clasificación de tipos de actuaciones que el art. 9 del R.D. 939/1986 hace de dichas funciones).

Entenderlo de otra forma implicaría que, si la inspección de las cuotas municipales la efectúa el Estado, las funciones que podría ejercer son diferentes que si dicha inspección la ejercitase la propia Entidad Local o Autónoma, lo que no sería de recibo.

Ahora bien, el hecho de que la delegación afecte a todas las funciones que tiene atribuida la Inspección no implica que, realmente y con relación al IAE por la propia naturaleza y características del propio impuesto, dichas funciones puedan efectivamente ejercerse.

Así, las funciones de integración definitiva de las bases tributarias [art. 2 b) del R.D. 939/1986] no podrán llevarse a cabo, por cuanto que en el IAE no hay base imponible, sino cuotas tributarias que resultan de la aplicación de los diferentes elementos tributarios. Por igual motivo, no podrán aplicarse los preceptos que el Real Decreto 939/1986 dedica a la Estimación Indirecta de Bases Imponibles. Tampoco podrán llevarse a cabo funciones de valoración (arts. 13 y 70 del R.D. 939/1986, de 25 de abril), por cuanto éstas se refieren a la valoración de bienes, rentas, productos, derechos y patrimonios en general cuya finalidad es la tasación del valor declarado por los sujetos pasivos, aplicándose los medios de valoración que establece el artículo 52 de la LGT.

La inspección versará básicamente sobre la comprobación e investigación de los elementos tributarios declarados o no y de los que resulta la cuota tributaria, pero que en todo caso, dichos elementos tributarios no han de valorarse (en el sentido técnico que establece la LGT y el Reglamento de la Inspección de los Tributos), por cuanto no hay referencia a «valores de mercado», presupuesto básico para que exista actuación de valoración.

Tal es así, que el propio artículo 13.1 dispone que: «No se reputarán actuaciones de valoración aquellas en las que el valor de los bienes, rentas, productos, derechos y patrimonios en general resulte directamente de la aplicación de reglas legales o reglamentarias».

En el IAE, la cuota a satisfacer por cada elemento tributario viene prefijada en las Tarifas del Impuesto, aprobadas por Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, y 1259/1991, de 2 de agosto.

En resumen, las funciones que se delegan son, a juicio de los autores, todas las que reconocen los artículos 140 de la LGT y 2.º del Reglamento de la Inspección de los Tributos, si bien, por la propia estructura del IAE las actuaciones que realmente se ejercerán serán:

- De Comprobación e Investigación.
- De Obtención de Información con trascendencia tributaria.
- De Informe y Asesoramiento.

Una vez vistas las funciones que pueden ejercerse por delegación por parte de los Entes Locales y Autonómicos en quien se delega, quizá merezca la pena hacer un breve comentario respecto de los períodos impositivos a los que se pueden extender dichas funciones inspectoras.

En efecto, la delegación de funciones sólo afecta a la tributación por cuota municipal del IAE (art. 17.2 del R.D. 1172/1991), alcanzando a todos los períodos impositivos no prescritos, pero excluyéndose las actuaciones inspectoras ya iniciadas por los órganos de la Administración del Estado antes de la delegación. Dichas actuaciones, sobre los períodos a los que afecte, en función del alcance de las actuaciones, serán concluidas por la Administración del Estado (art. 5 de la Orden de 10-6-1992).

Por otro lado, y una vez que la delegación haya cesado bien por renuncia expresa de la Entidad, bien por revocación de la delegación, las actuaciones iniciadas por la Entidad Local o Autonómica en quien se delega habrán de concluirse por la misma, y ello aun cuando el cese de la delegación sea ya eficaz (art. 6 de la citada Orden).

## **V. DOCUMENTACION DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS DESARROLLADAS POR DELEGACION**

Al abordar este tema es necesario previamente hacer referencia al Reglamento General de la Inspección de los Tributos del Estado, aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril.

En este sentido hay que tener en cuenta que el artículo 44 del citado Reglamento establece que los posibles documentos a formalizar por la Inspección de los Tributos pueden ser:

- Comunicaciones.
- Informes.
- Diligencias.
- Actas previas o definitivas.

(El precepto es una especificación de lo previsto en el art. 144 de la LGT, añadiendo sin embargo el precepto reglamentario la mención a los informes, no recogidos en la LGT).

No es obligatoria la extensión de estos documentos, sino en los términos que establece el propio Reglamento.

Por otro lado, la Inspección puede, en el curso de sus actuaciones, tomar notas o apuntes, pero éstos son de su exclusivo uso personal, de tal forma que dichos papeles no forman parte de la documentación inspectora propiamente dicha y por tanto, no tienen los efectos de ésta.

En cuanto a los efectos de las Diligencias y Actas extendidas por la Inspección, hay que decir que de acuerdo con lo preceptuado en la LGT en su artículo 145.3 (y 62 del Reglamento), dichos documentos tienen el carácter de públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario.

(Respecto del valor probatorio de las Actas y Diligencias hay que recordar las precisiones que estableció el Tribunal Constitucional en su S. de 26-4-1990, al enjuiciar, entre otros, la constitucionalidad del art. 145.3 de la LGT).

Por último, y al poder llevar a cabo diferentes actuaciones inspectoras, la documentación de cada una de ellas no tiene por qué coincidir necesariamente.

Así, las actuaciones de Obtención de Información se documentarán en Comunicaciones, Diligencias e Informes.

Por su parte, las de Comprobación e Investigación se documentarán normalmente en Comunicaciones, Informes, Diligencias y Actas, aunque no todas las actuaciones de este carácter hayan de concluir necesariamente en Actas de Inspección (por ejemplo, en el caso de delitos contra la Hacienda Pública).

Las actuaciones de Valoración se documentarán normalmente en Informes y Diligencias y por su parte las de Informe se documentarán lógicamente mediante la extensión de tal documento.

Por el comentario que se hizo en el PUNTO IV (FUNCIONES QUE SE DELEGAN) nos limitaremos a analizar la documentación a extender en los casos de actuaciones de Comprobación e Investigación, Obtención de Información e Informe (en su caso).

Una vez hechas estas breves consideraciones previas, vamos a abordar la cuestión desde la óptica de la delegación de funciones inspectoras del IAE en los Entes Locales y Autonómicos.

En este sentido, hay que hacer una primera observación de carácter general, y es la ausencia de un precepto específico en la normativa que regula la delegación de funciones (art. 92.3 de la Ley 39/1988, R.D. 1172/1991 y Orden de 10 de junio de 1992) que obligue a la Entidad Local o Autónoma a aplicar las disposiciones estatales. La posible «laguna» no presenta mayor problema que el de estilo, por cuanto la Ley de Bases de Régimen Local establece en su 27.4 que: «Las competencias delegadas (en los Entes Locales) se ejercen con arreglo a la legislación del Estado o de las Comunidades Autónomas correspondientes o, en su caso, la reglamentación aprobada por la Entidad Local delegante». Asimismo, el artículo 4.4.º del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, se pronuncia en idéntico sentido.

La única referencia que se hace a la documentación de las actuaciones inspectoras ejercidas por delegación se encuentra en el artículo 9 de la Orden de 10 de junio de 1992, disponiendo que: «La Entidad documentará sus actuaciones inspectoras en los Modelos que apruebe para tal fin. No obstante lo establecido en el párrafo anterior, las Actas se extenderán en modelo aprobado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria» (en adelante AEAT).

De dicho precepto se desprende que será la propia Entidad delegada la que tiene que aprobar los Modelos de Comunicación y Diligencias de constancia de hechos.

Los Modelos que, en su caso, se aprueben deberán adaptarse al contenido que, respecto de tales documentos, establecen los artículos 45 y 46 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril.

En ausencia de Modelos aprobados, es evidente que el personal que ejerza funciones inspectoras deberá adaptarse en cuanto a la extensión de las mencionadas Diligencias y Comunicaciones a los que respecto de las mismas preceptúa la normativa estatal, que no tienen un Modelo preestablecido.

Deberán seguirse, por tanto, las instrucciones de formato, requisitos y circunstancias que establecen los artículos 45 y 46 del Reglamento antes citado.

Por lo que respecta a los Modelos de Actas, la competencia para aprobarlos la tiene atribuida la AEAT, de acuerdo con el artículo 9 de la Orden de 10 de junio de 1992.

Pues bien, por Resolución de la AEAT de 24 de julio de 1992, se aprobaron los Modelos a utilizar en la inspección del IAE por las Entidades Públicas en las que se hubiese delegado la función inspectora.

Los Modelos de Actas son los siguientes:

- Acta de Conformidad (Anexo I de la Resolución).
- Acta de Disconformidad (Anexo II).
- Acta de Prueba Preconstituida (Anexo III).
- Acta de Comprobado y Conforme (Anexo IV).

Además, en dicha Resolución se aprobó el Modelo de Alteración de Datos Censales del IAE, motivadas por las actuaciones inspectoras, de acuerdo con lo establecido en el artículo 8 de la Orden de 10 de junio de 1992 (Anexo VI de la Resolución) y el Modelo de Memoria Anual que han de presentar las Entidades Locales o Autonómicas, según lo preceptuado por el artículo 11 de la citada Orden (Anexo VII de la Resolución).

Ahora bien, como la finalidad del trabajo responde a un intento de análisis de los problemas que pueden plantearse en el ejercicio de funciones inspectoras actuando por delegación y, en la medida de lo posible, aportar soluciones a los mismos, es por lo que, al hilo del examen de la DOCUMENTACION DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS, vamos a hacer referencia a algunos aspectos relacionados con esta materia. Así:

### **1. Exigencia de intereses de demora.**

En la Resolución de 24 de julio de 1992, de la AEAT, por la que se aprueban los Modelos a utilizar en la inspección del IAE se observa que en el Modelo de Actas de Conformidad (Anexo I), Modelo de Actas de Disconformidad (Anexo II) y de Actas de Prueba Preconstituida (Anexo III) existe un apartado dedicado a formalizar la propuesta de regularización de la situación tributaria, en el que se incluye además de la cuota y recargos, el interés de demora y la sanción. Este último concepto se analizará más detenidamente en el punto VII del trabajo, por lo que la referencia se hará respecto del concepto interés de demora.

En este orden de ideas ¿cabe realmente exigir interés de demora?

El Código Civil exige para constituirse en mora que la deuda sea vencida, exigible y liquidada o determinada.



Por su parte, el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria (R.D.Leg. 1091/1988, de 23 de septiembre) establece en su artículo 36 que: «Las cantidades adeudadas a la Hacienda Pública devengarán intereses de demora desde el día siguiente al de su vencimiento ...».

Ahora bien, en el IAE, aun cuando está previsto el sistema de autoliquidaciones (art. 91.4 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre), sin embargo el procedimiento de gestión del impuesto se basa en la presentación de una declaración de Alta (o de variación en su caso) y a partir de los datos declarados por el Sujeto Pasivo la Administración del Estado o Municipal (según que se trate de cuotas nacionales, provinciales o locales) practicará la oportuna liquidación, que será notificada al sujeto pasivo, todo ello de acuerdo con lo preceptuado en los artículos 4.º, 5.º 12.º y 13.º del Real Decreto 1172/1991, de 26 de julio.

En este último artículo se dice expresamente que: «La liquidación será notificada al sujeto pasivo por el órgano administrativo que la haya practicado, con los requisitos del artículo 124 de la Ley General Tributaria».

En dicho artículo 124 de la LGT se establece que entre los requisitos de las liquidaciones se encuentra la indicación del lugar, plazo y forma en que debe ser satisfecha la deuda. (Cuando la liquidación deriva de la declaración de Alta, pues si el tributo es de cobro periódico y por recibo, como es el caso de las subsiguientes liquidaciones en tanto no se modifiquen los datos inicialmente declarados, la notificación puede hacerse de forma colectiva mediante edictos que así lo adviertan).

Por su parte, el artículo 126.1 de la LGT establece que: «Toda liquidación reglamentariamente notificada al Sujeto Pasivo constituye a éste en la obligación de satisfacer la deuda tributaria».

De todo lo anteriormente transcrito se desprende que en aquellos supuestos en los que el sistema de autoliquidación no se contempla como método de gestión del tributo (como en el caso de IAE), hasta que no venza el plazo de ingreso en período voluntario de la liquidación practicada por la Administración Tributaria, el Sujeto Pasivo no se constituye en mora y a partir de ese momento se produce la iniciación del período ejecutivo de cobro con el devengo automático del recargo de apremio y del interés de demora, hasta la fecha de ingreso en el Tesoro de la deuda tributaria (art. 128.1 de la LGT).

Por tanto y según esto, en las Actas que se incoen por la Inspección (bien sea ésta del Estado, bien sea de los Entes Territoriales o Autonómicos en quienes se haya delegado la función inspectora), habrá de exigirse la cuota tributaria que corresponda, además de la correspondiente sanción por infracción simple, y no podrán exigirse intereses de demora.

Entonces, ¿por qué se especifican en los Modelos de Actas aprobados?

Quizá la respuesta haya que encontrarla en el cambio de sistema de gestión del tributo. Es decir, cuando se establezca el sistema de autoliquidación del impuesto, la exigencia de los intereses de demora será plenamente aplicable para el caso de falta de presentación de la autoliquidación e ingreso de la cuota autoliquidada.

Cuando dicha modificación del sistema de gestión se produzca, esto es, cuando se pase del sistema actual de declaración tributaria presentada por el Sujeto Pasivo y posterior liquidación tributaria practicada por la Administración al sistema de autoliquidación e ingreso realizado por el propio Sujeto Pasivo, el cálculo de los intereses de demora se hará, según los siguientes casos, de la forma siguiente:

a) *Si no se apreciase la existencia de infracciones tributarias.*

El *día inicial* será el día siguiente al de la finalización del plazo voluntario de declaración e ingreso, fijado en las disposiciones que regulen la autoliquidación de este impuesto, según dispone el artículo 36.1 de la Ley General Presupuestaria.

El *día final* de cómputo de tiempo para calcular el interés de demora, y ante la ausencia de un precepto concreto de la LGT que diga cuál es el último día, el artículo 69.2 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, dice que el plazo será hasta la fecha del Acta.

El *tipo* de interés será el vigente a la fecha del devengo del interés de demora (que no tiene por qué coincidir con el devengo del tributo), según preceptúa el artículo 58.2 b) de la LGT. Por lo que será el vigente el día siguiente al de la finalización del período voluntario de declaración e ingreso.

*Magnitud.* El tipo se calculará sobre el importe de la cuota descubierta y sobre los recargos que se hubiesen establecido sobre la cuota a favor de otros Entes Públicos [art. 58.2.º a) de la LGT], esto es, el recargo a favor de las Diputaciones Provinciales en aquellos supuestos en que así estuviese establecido (art. 124.2 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, de Hacienda Locales).

b) *Si se apreciase la existencia de infracciones tributarias.*

Las consideraciones que se hicieron anteriormente sobre el día inicial, tipo y magnitud son ahora igualmente aplicables.

Respecto del día final hay que tener en cuenta que el artículo 87.2 de la LGT establece que «serán exigibles intereses de demora por el tiempo transcurrido entre la finalización del período voluntario de pago (día siguiente) y el día en que se sancionan las infracciones».

Añadiendo el artículo 69.3 del Real Decreto 939/1986, que si el Acta es de Conformidad, se entenderá impuesta la sanción el día de la fecha del Acta.

Si fuese de Disconformidad se entenderá impuesta la sanción al transcurrir el período de alegaciones (en general 22 días más tarde de la fecha del Acta). No obstante, si hubiese un segundo período de alegaciones, la liquidación de los intereses de demora atenderá al término de este segundo período de alegaciones.

Todo lo anteriormente dicho respecto de los intereses de demora es aplicable tanto en aquellos casos en los que la inspección del IAE se lleva a cabo por los órganos de la Administración Tributaria del Estado, como en los casos en los que tratándose de cuotas municipales, las funciones inspectoras las ejercen por delegación los Entes Locales o Autonómicos.

## **2. ¿Cómo se calificaría un Acta en la que el sujeto pasivo presta la conformidad a la propuesta de liquidación que deriva del Acta, pero se muestra disconforme con los datos de incorporación al censo?**

Hay que hacer como punto de partida una consideración previa, que es la Resolución de 24 de julio de 1992, de la AEAT, por la que se aprueban los Modelos de Actas de Inspección en el Acta de Conformidad (Anexo I), de Disconformidad (Anexo II) y de Prueba Preconstituida (Anexo III), se incluyen en el cuerpo del Acta dos tipos de actos administrativos de diferente naturaleza, uno de carácter censal (propuesta de inclusión del Sujeto Pasivo en la Matrícula del impuesto en los años ..., en el grupo/epígrafe ..., de la sección ... de las vigentes Tarifas del Impuesto, con la cuota de tarifa ... ptas.), quedando incluido en la Matrícula del impuesto en la fecha en que se entienda producida la liquidación derivada del acta (transcurrido un mes desde la fecha del Acta si es de Conformidad) o dictando la Inspección los actos administrativos que procedan (el acto censal por lo que ahora nos afecta) dentro del mes siguiente a la finalización del plazo para formular alegaciones (en caso de Actas de Disconformidad y de Prueba Preconstituida).

Y existen igualmente otro tipo de actos administrativos, los de liquidación de cuotas tributarias.

Ahora bien, para que el Acta sea de Conformidad, el Sujeto Pasivo ha de prestar tal conformidad a la propuesta de regularización que le formula el Inspector Actuario. Dicha propuesta ¿incluye tanto los actos censales como los de liquidación de cuotas o sólo afecta a la liquidación?

Para resolver este problema hay que hacer referencia al artículo 56.1.º del Real Decreto 939/1986, en el que se dice: «Cuando el Sujeto Pasivo, retenedor o responsable, se niegue a suscribir el acta o suscribiéndola no preste su conformidad a la propuesta de regularización contenida en la misma ...».

Por su parte, el artículo 49.2.º e) del citado Real Decreto 939/1986 dispone que:

«En las Actas de la Inspección que documenten el resultado de sus actuaciones se consignarán:

- e) En su caso, la regularización que los actuarios estimen procedente de las situaciones tributarias, con expresión, cuando proceda, de las infracciones que aprecien, incluyendo los intereses de demora y las sanciones pecuniarias aplicables, con especificación de los criterios para su graduación, y determinando la deuda tributaria debida por el Sujeto Pasivo, retenedor o responsable solidario».

Por lo tanto, la Conformidad habrá de prestarse respecto de la propuesta de regularización que se formule con el contenido que de ésta especifica el artículo 49.2 e) citado. No se incluirá en consecuencia, la conformidad a la modificación que de los actos censales proponga el Actuario.

En consecuencia, si el Sujeto Pasivo presta su conformidad a la propuesta de regularización pero no a la propuesta de modificación de los datos censales, el Acta se tramitará como de Conformidad. Si, por el contrario, el Sujeto Pasivo prestase su conformidad a los datos censales, pero no a la propuesta de regularización, el Acta sería de Disconformidad.

Por ello, y con buen criterio, la Resolución de 24 de julio de 1992 de la AEAT, por la que se aprueban los Modelos de Actas a utilizar en la inspección del IAE se dice, por lo que respecta a las Instrucciones para la cumplimentación del Modelo de Acta de Conformidad (Anexo I), que:

«1. La Inspección de los Tributos de la Entidad correspondiente utilizará este Modelo para extender las Actas que procedan cuando el obligado tributario preste su conformidad a la propuesta de liquidación practicada en el Acta por la Inspección y siempre que no proceda utilizar el Modelo de Acta de Comprobado y Conforme».

No se hace por tanto alusión a que la conformidad haya de darse respecto de la propuesta de modificación de datos censales.

En este sentido en las Instrucciones para la cumplimentación del Modelo de Acta de Disconformidad (Anexo II) se dice que:

- 1.º «La Inspección de los Tributos utilizará este Modelo cuando el obligado tributario no preste su conformidad a la propuesta de liquidación practicada en el Acta de Inspección». Esto es, no se alude para nada a que el Sujeto Pasivo tenga que prestar su conformidad a la modificación de los actos censales que en su caso proceda, según los resultados de la actuación inspectora.

#### **VI. ACTOS ADMINISTRATIVOS QUE DERIVAN DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS DESARROLLADAS:**

- **ACTOS CENSALES. RECURSOS**
- **ACTOS DE LIQUIDACION. RECURSOS**
- **CUESTIONES RELATIVAS AL ORGANO LIQUIDADOR**

Una vez ultimadas las actuaciones inspectoras y de acuerdo con los datos reflejados en las diligencias que se hubieran levantado se habrá de proceder a dictar los actos administrativos que corresponda, bien sea declarando correcta la situación tributaria del obligado tributario -Sujeto Pasivo del IAE-, bien formulando la correspondiente regularización de la situación tributaria.

Ahora bien, teniendo en cuenta la especial configuración del propio impuesto es necesario destacar que de las actuaciones inspectoras van a resultar dos tipos de actos administrativos de naturaleza bien distinta, uno que afecta a la Gestión Censal del propio impuesto, y otro que afecta a la regularización de la deuda tributaria del Sujeto Pasivo y eventualmente puede afectar a la imposición de sanciones.

Sin embargo, la competencia para dictar cada uno de ellos le corresponde a una Administración Tributaria distinta.

El hecho de que la naturaleza de ambos actos sea distinta y de que la competencia para dictarlos sea atribuida a Administraciones Públicas diferentes, exige que su tratamiento haya de ser analizado distinguiendo uno del otro.

Distinguiremos, por tanto, los actos censales de los actos de regularización de la situación tributaria del Sujeto Pasivo.

## 1. Actos censales. Recursos.

En efecto, la formación de la Matrícula, así como su mantenimiento y actualización, le corresponde a la Administración del Estado (art. 92 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre). Dicho mantenimiento y actualización se lleva a cabo a partir de las declaraciones de Alta, de Variación o de Baja que presenten los propios Sujetos Pasivos en los términos que establecen los artículos 4.º (declaraciones de Alta), 5.º (declaraciones de Variación) y 6.º (declaraciones de Baja) del Real Decreto 1172/1991, de 26 de julio, por el que se dictan normas para la gestión del IAE, o bien, puede producirse dicho mantenimiento de la Matrícula (y de los censos a partir de los que se forma ésta) a raíz de las propias actuaciones de la Inspección (arts. 91.3 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, y 17 del R.D. 1172/1991, de 26 de julio).

En este sentido dispone el artículo 17 del Real Decreto citado que «en el ejercicio de sus funciones, la Inspección desarrollará las actuaciones de comprobación e investigación relativas a este impuesto, practicará las liquidaciones tributarias que, en su caso, procedan y notificará la inclusión, exclusión o alteración de los datos contenidos en los censos resultantes de las actuaciones de inspección tributaria, todo ello tanto en relación a cuotas provinciales y nacionales, como a cuotas municipales».

Por su parte, los artículos 14 de este Real Decreto y 92.1 de la Ley 39/1988, regulan los recursos contra actos censales y determinan que contra ellos cabe recurso de reposición (potestativo) o reclamación económico-administrativa (tanto cuando se refieren a la calificación de actividades económicas, como la asignación de grupos o epígrafes o la determinación de las cuotas resultantes de aplicar las Tarifas e Instrucción).

Dichos recursos serán los que hayan de utilizarse como paso previo a la impugnación en la vía contencioso-administrativa y ello, tanto cuando las funciones de inspección las desarrolle la Administración del Estado, como cuando las lleven a efecto los Ayuntamientos, Diputaciones Provinciales, Cabildos o Consejos Insulares y Comunidades Autónomas, que las desempeñen por delegación del Estado al haberlo solicitado expresamente.

Tal es así, que una vez atribuida la competencia inspectora del impuesto a la Administración Tributaria del Estado y prevista la posibilidad de delegación de dichas funciones en los Entes Públicos Territoriales ya citados (art. 92.3 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre), matizando, por su parte, el artículo 17.2 del Real Decreto 1172/1991, de 26 de julio, que tal delegación de funciones inspectoras afectará exclusivamente a los supuestos de tributación por cuota municipal, la Orden de 10 de junio de 1992, por la que se desarrolla la Delegación y Colaboración en la inspección del IAE, establece en su artículo 5.º que:

«Conforme a lo dispuesto por el artículo 92.1 de la Ley 39/1988, contra los actos de las Entidades (se refiere a las Entidades Territoriales que asumen las funciones inspectoras por delegación) que supongan inclusión, exclusión o alteración de los datos contenidos en los censos, cabrá reclamación económico-administrativa ante los Tribunales Económico-Administrativos del Estado, previo el facultativo recurso de reposición ante la Entidad autora del acto».

Conforme con lo anterior, la Resolución de la Agencia Estatal de Administración Tributaria del Estado, de 24 de julio de 1992, por la que se aprueban los Modelos a utilizar en la inspección del IAE establece que, para las Actas de Conformidad, el recurso que cabe contra los actos censales es el potestativo de reposición ante el órgano actuante que ostente la condición de Inspector-Jefe en el plazo de 15 días, o bien, la reclamación económico-administrativa en igual plazo.

El hecho de que el recurso de reposición pueda plantearse ante el propio Ayuntamiento, parece que podría vulnerar el artículo 93.4 de la LPA, en base al cual, las resoluciones dictadas por delegación «se considerarán, en todo caso, como dictadas por la Entidad delegante», por lo que habría de plantearse ante la propia Administración del Estado. Sin embargo, esto no es así por dos motivos. En primer lugar, por cuanto que el propio artículo 118 de la LPA prohíbe exclusivamente resolver por delegación los recursos de alzada o revisión contra actos dictados por el propio órgano a quien se han conferido las facultades delegadas, pero nada se dice del recurso de reposición que, por tanto, sí puede entenderse que se permite la resolución de tal recurso por delegación.

Un segundo motivo lo encontramos en la propia LBRL, artículo 27.3, en base al cual «los actos de éste (el Municipio) podrán ser recurridos ante los órganos competentes de la Administración delegante», lo cual implica que no todos los recursos que puedan entablarse contra el acto dictado por delegación habrán de resolverse siempre y, en todo caso, por la Administración delegante.

Por tanto, en este punto la técnica empleada no plantea distorsión alguna respecto de la normativa que regula la DESCENTRALIZACIÓN TERRITORIAL.

En todo caso, el Ayuntamiento (así como el resto de las Entidades Públicas, en las que se hubiera efectuado la delegación) habrá de aplicar para la resolución de los recursos de reposición que se hubieran interpuesto contra sus propios actos censales la normativa del Estado, esto es, el Real Decreto 2244/1979, de 7 de septiembre, por el que se reglamenta el recurso de reposición previo al económico-administrativo, y ello, en virtud de lo dispuesto en el artículo 27.4 de la LBRL, en base al cual «las competencias delegadas se ejercen con arreglo a la legislación del Estado o de las Comunidades Autónomas correspondientes o, en su caso, la reglamentación aprobada por la Entidad Local delegante».

## 2. Actos administrativos de liquidación. Recursos.

En relación a las competencias que en materia de la gestión del IAE le corresponden a las distintas Administraciones Públicas, hay que volver a hacer referencia a la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales. En efecto, el artículo 86.3 de dicha ley preceptúa que es la Administración Tributaria del Estado la competente para la gestión tributaria de las cuotas provinciales y nacionales.

Por su parte, el artículo 92.2 establece que «la liquidación y recaudación, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria de este impuesto, se llevará a cabo por los Ayuntamientos y comprenderá las funciones de concesión y denegación de exenciones, realización de las liquidaciones conducentes a la determinación de las deudas tributarias ... resolución de los expedientes de devolución de ingresos indebidos, resolución de los recursos que se interpongan contra dichos actos...».

Por su parte, el número 3.º de este artículo 92 atribuye privativamente a la Administración Tributaria del Estado, las funciones de inspección de este impuesto, sin perjuicio de las facultades de delegación o colaboración con los Ayuntamientos.

Por tanto, puede resumirse la distribución de competencias en lo siguiente:

- *Funciones liquidadoras en relación a cuotas provinciales y nacionales ...* Administración Tributaria del Estado.
- *Funciones liquidadoras en relación a cuotas municipales ...* Ayuntamientos.
- *Funciones inspectoras del impuesto ...* Administración Tributaria del Estado, sin perjuicio de la delegación que pueda hacerse en los Ayuntamientos y otros Entes Públicos Territoriales y fórmulas de colaboración con los mismos Entes. (La delegación sólo se ha establecido en relación a las cuotas municipales, art. 17 del R.D. 1172/1991, de 26 de julio).

Ahora bien, como las funciones inspectoras que la LGT atribuye a la Inspección en su artículo 149 son, entre otras, la de «practicar las liquidaciones tributarias resultantes de las actuaciones de comprobación e investigación en los términos que reglamentariamente se establezcan», implica que puedan darse dos posibles opciones en la aplicación de los diferentes artículos que regulan la materia. Dichas opciones son:



A) Las facultades liquidadoras en caso de actuaciones inspectoras les corresponden a los órganos que llevan a cabo tales actuaciones, aun cuando actúen por delegación, si bien los recursos y reclamaciones que pueden interponerse son los que corresponderían a la Entidad delegante, esto es, los que cabrían contra los actos dictados contra la Administración del Estado [recurso de reposición (potestativo) y reclamación económico-administrativa] y posterior impugnación en vía contencioso-administrativa. Esta interpretación estaría en consonancia con los artículos 93.4 de la LPA y 13 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, así como con el artículo 27.2 de la LBRL.

Presentaría como gran ventaja el que cualquier Sujeto Pasivo, sea cual fuese el órgano o Administración Pública que lleve a cabo las funciones inspectoras, tendrá siempre el mismo régimen de recursos y reclamaciones.

B) Una segunda opción sería aquella en base a la cual los Entes Públicos que lleven a cabo las funciones inspectoras (el Estado o los Ayuntamientos y demás Entes Públicos Territoriales) practicarán las liquidaciones que deriven de sus propias actuaciones inspectoras (bien por tenerlas expresamente atribuidas, bien por ejercerlas mediante delegación), pero los recursos que pueden establecerse contra dichos actos son los que cabrían contra los actos emanados por cada Administración Pública, esto es, si las funciones inspectoras las lleva a cabo el Estado, cabría recurso de reposición (potestativo) y reclamación económico-administrativa previa a la contenciosa y, en cambio, si los dictan los Ayuntamientos, sería el recurso de reposición obligatorio y posterior impugnación ante la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Esta opción presenta como gran inconveniente el que se atenta directamente contra el principio de igualdad, en cuanto a los medios de tutela efectiva se refiere, pues podría darse el caso de que un Sujeto Pasivo que ejerciera la misma actividad en dos Ayuntamientos, teniendo delegadas las funciones inspectoras uno de ellos y ejerciéndolas en el otro la Administración del Estado, contra las liquidaciones practicadas por el primero cabría recurso de reposición ordinario y obligatorio en el plazo de un mes y posterior impugnación en vía contencioso-administrativa, mientras que contra las liquidaciones de la actividad del segundo Ayuntamiento, practicadas por el Estado cabría recurso de reposición potestativo en el plazo de 15 días, reclamación económico-administrativa y posterior impugnación en vía contencioso-administrativa. Lo cual sería, cuando menos, chocante.

Una vez vistas las distintas alternativas que la normativa permite, vamos a referirnos a la forma en que se ha organizado en la realidad.

En este sentido el artículo 17.2 del Real Decreto 1172/1991 autorizó al Ministro de Economía y Hacienda la facultad de determinar los términos en los que se concreta la atribución de funciones inspectoras a los Ayuntamientos.

De acuerdo con dicha autorización, se publicó la Orden Ministerial de 10 de junio de 1992, por la que, se desarrolla la Delegación y Colaboración en la inspección del IAE.

En el artículo 1.º de dicha Orden ya se fija el ámbito de la delegación, quedando concretado en «la competencia inspectora que el artículo 92.3 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, ... atribuye a los órganos de la Administración Tributaria Estatal respecto del IAE». Por su parte, el artículo 5.º de la Orden dispone que la delegación de funciones comprende todas las previstas en el artículo 17.1 del Real Decreto 1172/1991, esto es, funciones de comprobación e investigación, practicando las liquidaciones tributarias que, en su caso, procedan, así como las notificaciones de los actos censales. El párrafo 2.º de este artículo 5.º de la Orden se preocupa de expresar concretamente que contra los actos de inclusión o alteración de los censos cabrá reclamación económico-administrativa, previo recurso de reposición ante el órgano autor del acto (Entidad Local), pero no se dice nada de los recursos que caben contra las liquidaciones que en su caso deriven de las Actas incoadas por los Entes Locales en quien se delega, por lo que, hasta este momento, no aparecen claramente determinados los recursos que pueden entablarse contra las citadas liquidaciones.

La Resolución de la AEAT, de 24 de julio de 1992 (BOE del 5 de agosto), por la que se aprueban los Modelos a utilizar en la inspección del IAE, es la que determina claramente los tipos de recursos y así en relación a los actos censales dice que son los dos tipos ya vistos [reposición en 15 días a contar desde el mes del acta de conformidad, ante el Inspector-Jefe autor del acto (Ente Local) o reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo del Estado en el mismo plazo]. En relación a los actos censales no hay problema, se respeta la estructura general que en materia de recursos se establece para las funciones ejercidas por delegación.

Con relación a las liquidaciones que derivan de las Actas (de Conformidad y de Comprobado y Conforme) cabe recurso de reposición en el plazo de un mes, ante el Inspector-Jefe del Ayuntamiento, previo al contencioso-administrativo, no pudiéndose entablar reclamación económico-administrativa ante el Estado. Apuntar igualmente que no se hace mención de los recursos que pueden entablarse en caso de desestimación presunta del citado recurso de reposición por silencio negativo, que será lógicamente la vía contencioso-administrativa.

Es decir, se ha optado por la vía de los recursos que la LBRL (art. 108) y la Ley 39/1988, de 28 de diciembre (art. 14.4), establecen. El recurso de reposición al que se alude es el regulado en el artículo 126 de la LPA.

Por su parte, cuando las funciones inspectoras las lleva a cabo la Administración del Estado, por no haberlas asumido el Ayuntamiento, dispone la Circular 1/1992 del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, que cuando la inspección es llevada a cabo por el Estado, éste desarrollará las funciones atribuidas en el artículo 140 de la LGT, y por consiguiente las liquidaciones derivadas de sus actuaciones de comprobación e investigación, por lo que podrán interponerse el recurso de reposición previo al económico-administrativo (R.D. 2244/1979), la reclamación económico-administrativa y posteriormente la vía contencioso-administrativa.

Es decir, se ha optado por la modalidad que se comenta en la letra B) anterior, esto es, el Ente que lleve a cabo las funciones inspectoras será el competente para practicar las liquidaciones que deriven de sus actuaciones y los recursos que caben contra dichas liquidaciones serán los que pudieran entablarse contra sus propios actos cuando actúa en ejercicio de competencias propias y no atribuidas por delegación. Ya se hizo el comentario oportuno, por lo que no es necesario extenderse más.

### **3. Cuestiones relativas al órgano liquidador.**

Es claro que el Inspector que incoa el Acta no efectúa una liquidación, sino que tan sólo formula en la misma una propuesta de liquidación y es el Inspector-Jefe el que practica realmente el acto administrativo de liquidación, pudiendo dicho acto ser tácito (por el transcurso de un mes desde la fecha del Acta, sin tener conocimiento en dicho plazo de un acto expreso del Inspector-Jefe que rectifique la propuesta de liquidación contenida en el Acta) o bien, ser una liquidación mediante acto administrativo expreso (en el supuesto de Actas de Conformidad).

En todo caso, se regularán las liquidaciones derivadas de las Actas, de acuerdo con el Reglamento General de la Inspección de los Tributos (R.D. 939/1986, de 25 de abril, art. 60 fundamentalmente).

Ahora bien, el problema se plantea con la figura del Inspector-Jefe.

En efecto, hay que tener en cuenta que la delegación de funciones inspectoras se realiza en el Ayuntamiento (entre otros Entes), así se dice expresamente en el artículo 92.3 de la Ley 39/1989, de 28 de diciembre, en el artículo 17 del Real Decreto 1172/1991, de 26 de julio, y en la Orden de 10 de junio de 1992.

No se alude, por tanto, al Inspector-Jefe, sino al Ente Público en quien se delega. ¿Cabría pensar, por tanto, que es el Alcalde quien ha de efectuar las liquidaciones?

En apoyo de esta tesis, se encuentra el artículo 21.1 m) de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre (LBRL), de acuerdo con el cual:

«El Alcalde es el Presidente de la Corporación y ostenta, en todo caso, las siguientes atribuciones:

a) ...

b) ...

m) Las demás que expresamente le atribuyan las leyes y aquellas que la legislación del Estado o de las Comunidades Autónomas asignen al municipio y no atribuyan a otros órganos municipales».

Esto, que en municipios pequeños pudiera ser factible, no lo es tanto en los grandes Ayuntamientos en los que con tal precepto se haría inviable e ineficaz la delegación de funciones. En efecto, la delegación de funciones se hace en el Ayuntamiento, pero no era necesario especificar más, por cuanto el propio artículo 7.1 de la LBRL establece que «las competencias atribuidas (a los Entes Locales) se ejercen en los términos de la delegación, que pueden prever técnicas de dirección y control de oportunidad que, en todo caso, habrán de respetar la potestad de autoorganización de los servicios de la Entidad Local».

Por tanto, nada impide que, en uso de esa potestad de autoorganización, sea el Inspector-Jefe de la Entidad Municipal el que practique las liquidaciones que derivan de las Actas o que el propio Ente Público Local cree a su vez un Organismo público encargado de las funciones inspectoras del IAE, siempre que se cree dentro del mismo un órgano con la consideración de Inspector-Jefe.

Esta técnica, respetuosa con la legalidad vigente, no implica que el Inspector-Jefe ejerza funciones por delegación del Alcalde que, a su vez recibió él mismo por delegación, cosa que sí sería contraria al ordenamiento jurídico (LPA y Ley 30/1992, de 26 de noviembre, art. 13.5).

## **VII. INFRACCIONES Y SANCIONES. PROCEDIMIENTO SANCIONADOR. RECURSOS CONTRA LAS SANCIONES. CONDONACION.**

### **1. Infracciones graves.**

Al tratar de este punto del trabajo, hay que hacer previamente una breve referencia a la tipología de infracciones tributarias que reconoce la LGT y en este sentido hay que tener en cuenta que dicha ley reconoce dos tipos de infracciones, las simples (art. 78 de la LGT) y las graves (art. 79).

Pero mientras que las primeras se configuran en torno al «incumplimiento de obligaciones o deberes tributarios exigidos a cualquier persona, sea o no Sujeto Pasivo, por razón de la gestión de los tributos y cuando no constituyan infracciones graves» (art. 78.1 de la LGT), las infracciones graves se configuran en torno a las siguientes conductas (art. 79 de la LGT):

- a) Dejar de ingresar, dentro de los plazos reglamentariamente señalados, la totalidad o parte de la deuda tributaria, de los pagos a cuenta o fraccionados, así como de las cantidades retenidas o que se hubieren debido retener.
- b) Disfrutar u obtener indebidamente beneficios fiscales, exenciones, desgravaciones o devoluciones.
- c) Determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos de impuesto, a deducir o compensar en la base o en la cuota, en declaraciones-liquidaciones propias o de terceros.
- d) Determinar bases imponibles o declarar cantidades a imputar a los socios, por las Entidades sometidas al régimen de transparencia fiscal, que no se correspondan con la realidad.

Una vez hecha esta distinción previa, vamos a ver qué tipo de infracciones pueden cometerse en el ámbito del IAE, para lo cual hay que hacer de nuevo una referencia a la forma de gestionar este impuesto.

El IAE se estructura en torno a la presentación de declaraciones tributarias que han de presentar los distintos Sujetos Pasivos, bien sea de Alta, Variación o Baja, manifestando los elementos tributarios necesarios para su inclusión en la Matrícula y practicándose a continuación por la Administración competente (en función de que las cuotas sean nacionales, provin-

ciales o municipales) las correspondientes liquidaciones tributarias, las cuales se notificarán a los Sujetos Pasivos a efectos de su ingreso (las declaraciones de Alta, Variación o Baja se regulan en los arts. 4.º, 5.º y 6.º del R.D. 1172/1991, de 26 de julio, por el que se dictan normas para la gestión del IAE).

Por tanto, y aun cuando está previsto el régimen de autoliquidación del impuesto (art. 91.4.º de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre) y hasta tanto éste no se lleve a efecto, el Sujeto Pasivo no tiene obligación de autoliquidar el IAE, ya que la liquidación tributaria la efectúa la Administración Tributaria.

De conformidad con ello, el artículo 18 del Real Decreto 1172/1991, de 26 de julio, califica la falta de presentación de las declaraciones de Alta, Variación o Baja, así como el incumplimiento de los plazos establecidos para su presentación como infracciones tributarias simples de acuerdo con lo establecido en el artículo 78 de la LGT.

¿Quiere esto decir que no caben en este impuesto infracciones graves?

De una primera y rápida lectura de la normativa así podría concluirse, pero no obstante, hay que analizar caso por caso los distintos tipos de infracciones graves que la LGT reconoce.

En cuanto a las letras c) y d) del artículo 79 de la LGT, no cabe duda que no pueden darse en el IAE, por su propia naturaleza, al no existir la posibilidad de deducir o compensar en la base o en la cuota partidas positivas o negativas [art. 79 c) de la LGT] ni tener incidencia alguna el régimen de transparencia fiscal en el IAE [art. 79 d)]. Por lo tanto, el análisis se reconduce a las figuras que prevén las letras a) y b) de este artículo.

Con relación a la primera de ellas (falta de ingreso de naturaleza tributaria) (deuda tributaria, pagos a cuenta o fraccionados y retenciones) no parece que, de momento y hasta tanto no se implante el régimen de autoliquidación del IAE, pueda ser aplicada en el IAE por cuanto la infracción que contempla la letra a) se configura en torno a la falta de ingreso de una cantidad que el obligado tributario debe autoliquidar e ingresar en las arcas del Tesoro, pero en el IAE, como ya se ha dicho, es el Sujeto Pasivo el que presenta la correspondiente declaración tributaria y la Administración competente cuantifica la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación tributaria que, notificada al Sujeto Pasivo, constituye en éste la obligación de pagar la deuda tributaria (arts. 86.3 y 92.2 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, y art. 12 del R.D. 1172/1991, de 26 de julio).

En resumen, la infracción grave que tipifica la letra a) del artículo 79 de la LGT no podrá ser aplicada en el IAE.

Por ello, y con buen criterio, la Circular n.º 1/1992, del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, sobre determinados aspectos de la inspección del IAE, establece en su número 1.º que el tipo de infracción que contempla la letra a) del artículo 79 «no se realiza porque las normas del impuesto no imponen una obligación de ingresar en cierto plazo (autoliquidación), sino de declarar (declaración pura, no seguida de ingreso). Esta Circular 1/1992, de aplicación obligatoria a los órganos de Inspección de la Administración Tributaria del Estado (no a los de las Entidades Locales o Autonómicas en quienes se haya delegado la función inspectora), contiene un precepto perfectamente válido y aplicable para los Entes Locales, aun cuando la aplicación de la misma no les resulte obligatoria.

Con relación al tipo de infracción que recoge la letra b) del artículo 79 (disfrutar u obtener indebidamente beneficios fiscales, exenciones, desgravaciones o devoluciones) hay que tener previamente en cuenta que el artículo 83 de la Ley 39/1988 recoge las exenciones del IAE, teniendo algunas de ellas el carácter de rogado, concediéndose, cuando proceda, a instancia de la parte interesada.

Por su parte, en el artículo 92.2 de la citada ley se otorga la competencia para conceder o denegar las exenciones a los Ayuntamientos cuando las cuotas sean municipales, añadiendo el número 3.º de este artículo 92 que «la concesión o denegación de exenciones requerirán, en todo caso, informe técnico previo del órgano competente de la Administración Tributaria del Estado, con posterior traslado a éste de la resolución que se adopte». (La regulación de las exenciones y beneficios fiscales se encuentra en el art. 8.º del R.D. 1172/1991, de 26 de julio).

Por tanto, podríamos hacer la siguiente clasificación de las exenciones y beneficios fiscales que son de aplicación en el IAE.

Así:

• **EXENCIONES SUBJETIVAS (ART. 83 LEY 39/88)**

Pueden ser imperativas o rogadas:

*A) Imperativas.*

No precisan ser solicitadas por los interesados, y éstos no deben presentar declaración de Alta en el impuesto. Son las siguientes:

– El Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales, así como sus respectivos Organismos Autónomos de carácter administrativo.

- Los Sujetos Pasivos a los que sea de aplicación la exención en virtud de tratados o de convenios internacionales.
- Las Entidades Gestoras de la Seguridad Social y de Mutualidades y Montepíos constituidas conforme a lo previsto en la Ley 33/1984, de 2 de agosto.
- La Cruz Roja española.

*B) Rogadas.*

Sólo se conceden cuando procede y previo informe técnico de la Administración Tributaria Estatal, a instancia del interesado. Deben presentar declaración de Alta solicitando la exención. Son las siguientes:

- Los Organismos públicos de investigación y los establecimientos de enseñanza en todos sus grados costeados íntegramente con fondos del Estado, de las Comunidades Autónomas, o de las Entidades Locales, o por Fundaciones declaradas benéficas o de utilidad pública, aunque por excepción vendan en el mismo establecimiento los productos de los talleres dedicados a dicha enseñanza, siempre que el importe de dicha venta, sin utilidad para ningún particular o tercera persona, se destine exclusivamente a la adquisición de materias primas o al sostenimiento del establecimiento.
- Las Asociaciones y Fundaciones de disminuidos físicos, psíquicos y sensoriales, sin ánimo de lucro, por las actividades de carácter pedagógico, científico, asistencial y de empleo que para la enseñanza, educación, rehabilitación y tutela de minusválidos realicen, aunque vendan los productos de los talleres dedicados a dichos fines, siempre que el importe de dicha venta, sin utilidad para ningún particular o tercera persona, se destine exclusivamente a la adquisición de materias primas o al sostenimiento del establecimiento.

• **BENEFICIOS FISCALES**

En el IAE se han limitado los posibles beneficios fiscales a los siguientes supuestos:

- Bonificación del 50% en la cuota tributaria del impuesto, a aplicar en las ciudades de Ceuta y Melilla de conformidad con el artículo 140.2 de la Ley 39/1988.



- Beneficios fiscales procedentes de las Licencias Fiscales que continuarán disfrutándose hasta el 31 de diciembre de 1994 si tienen carácter permanente, o hasta su terminación si son de carácter temporal, de conformidad con la disposición transitoria tercera de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre.

(Dentro de éstos, podemos encontrar la bonificación del 95% de la cuota y recargos de las antiguas Licencias Fiscales de Actividades Profesionales y Artísticas y por la de Actividades Comerciales e Industriales que contemplan los arts. 14 y 29 de la Ley 12/1988, de 25 de mayo, de Beneficios Fiscales relativos a la Exposición Universal Sevilla 92, a los actos conmemorativos del V Centenario del Descubrimiento de América).

- Bonificación del 95% de las cuotas y recargos del IAE correspondientes a las actividades de carácter artístico, cultural o científico que realicen los Sujetos Pasivos de dicho impuesto durante la celebración de Madrid Capital Europea de la Cultura 1992 y que certifique la Junta de Gobierno del Consorcio que se enmarcan en la organización de dicho acontecimiento (art. 11.1 de la Ley 30/1990, de 27 de diciembre, de Beneficios Fiscales relativos a Madrid Capital Europea de la Cultura 1992).
- Igual bonificación en el IAE recogida en el artículo 8 de la Ley 31/1992, de 26 de noviembre, de Incentivos Fiscales, aplicables a la realización del Proyecto Cartuja 1993.

Una vez vistos los anteriores beneficios y exenciones, es evidente que si el Sujeto Pasivo hubiese declarado la aplicación de dichos incentivos sin reunir los requisitos legales necesarios para su disfrute o hubiese falseado los requisitos para poder disfrutar de los mismos, si la Inspección, al tiempo de regularizar la situación tributaria del Sujeto Pasivo, verificase tal circunstancia (disfrute indebido de beneficios fiscales) incluirá dentro de la propuesta de regularización, la correspondiente sanción por infracción grave tipificada en la letra b) del artículo 79 de la LGT, sanción que se graduará atendiendo a los criterios de graduación del artículo 87 de la citada ley.

Por ello, la Resolución de 24 de julio de 1992, de la AEAT, por la que se aprueban los Modelos a utilizar en la inspección del IAE, incluye en los respectivos Modelos de Actas un apartado dedicado a la tipificación de la infracción tributaria cometida y la correspondiente graduación de la sanción pecuniaria.

Por otro lado, cuando se apruebe el régimen de autoliquidación del impuesto podrán aplicarse las infracciones tipificadas en la letra a) del artículo 79 de la LGT.

## 2. Infracciones simples.

Una vez visto el estrecho margen de aplicación de las infracciones graves que de momento caben en el IAE, vamos a hacer mención a las infracciones simples, teniendo que diferenciar entre:

### 2.1. *Infracciones simples específicas del IAE.*

Estas se configuran, como ya se dijo al inicio de este apartado, en torno al incumplimiento de obligaciones o deberes tributarios exigidos a cualquier persona, sea o no Sujeto Pasivo, por razón de la gestión de los tributos y cuando no constituyan infracciones graves (art. 78 de la LGT).

¿Cuáles son estos deberes? En general será la presentación de las correspondientes declaraciones de Alta, Variación o Baja, o el cumplimiento de dicha obligación pero fuera del plazo que tienen para hacerlo (el plazo para la presentación de la declaración de Alta es el de los 10 días anteriores al inicio de la actividad, el de las declaraciones de Variación es el de un mes a contar desde que se produjo la circunstancia que motivó la variación y el de las de Baja es un mes a contar desde la fecha en que se produjo el cese, todo ello de acuerdo con los arts. 4.º 3, 5.º 4 y 6.º 2 del R.D. 1172/1991, de 26 de julio).

Por ello, el artículo 18 del citado Real Decreto dispone que:

«La falta de presentación de las declaraciones a que se refieren los artículos 4.º, 5.º y 6.º de este Real Decreto, así como el incumplimiento de los plazos establecidos para las mismas, constituyen infracciones tributarias simples, de acuerdo con lo señalado en el artículo 78 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, y serán sancionadas con arreglo a lo establecido en el artículo 83 de la citada ley».

### 2.2. *Otras infracciones simples.*

Ahora bien, éstos no serían los únicos supuestos en los que podrá imponerse una sanción por infracción simple, pues a lo largo de las actuaciones inspectoras pueden darse comportamientos que pueden ser tipificados dentro de alguno de los supuestos como infracción simple, así por ejemplo la incomparecencia injustificada en las actuaciones inspectoras (art. 32 del R.D. 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la

Inspección de los Tributos), o bien, por comportamientos que pudieran ser calificados como de resistencia a la actuación inspectora, de acuerdo con lo preceptuado en el artículo 41 del citado Reglamento.

Con todo, dichas infracciones simples no son específicas del IAE sino que son los supuestos generales de infracciones tributarias simples que se pueden dar en toda actuación inspectora, bien sea esta actuación de Comprobación e Investigación, o bien de Obtención de Información.

Al no presentar especialidad alguna, es por lo que se omite su estudio en profundidad, salvo las referencias que posteriormente se hagan en el apartado de Procedimiento sancionador.

### **3. Procedimiento sancionador.**

De acuerdo con lo ya manifestado a lo largo del artículo, la Entidad Local o Autónoma que ejerce las funciones inspectoras del IAE por delegación del Estado, deberá desarrollarlas y ejercitarlas de acuerdo con la normativa del Ente delegante (Estado). Dicha normativa va a estar constituida por la LGT y por lo que se refiere al desarrollo de las actuaciones inspectoras, por el Reglamento General de la Inspección de los Tributos (R.D. 939/1986, de 25 de abril).

El procedimiento sancionador habrá de desarrollarse de acuerdo con el Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, sobre Procedimiento para sancionar las Infracciones Tributarias.

Para analizar la problemática del procedimiento sancionador aplicado al IAE en el caso de actuaciones inspectoras ejercidas por delegación, cabe hacer previamente una distinción según el tipo de infracción cometida, esto es, si es infracción grave o simple. Así:

#### *3.1. Procedimiento sancionador en el supuesto de infracciones tributarias graves.*

En estos supuestos la tipificación de la infracción tributaria cometida, la graduación de la sanción, así como el acto de imposición se contiene en la propia Acta de Inspección. Es decir, no hay un expediente sancionador independiente y distinto del propio expediente de regularización de la situación tributaria del Sujeto Pasivo (salvo en los supuestos especiales,

por ejemplo, actuaciones inspectoras desarrolladas con personas carentes de capacidad de obrar, en los que el R.D. 939/1986 preceptúa que el expediente sancionador se incoe al Representante legal y el de regularización al propio Sujeto Pasivo (incapaz) aun cuando lo firme aquél como Representante legal, todo ello de acuerdo con el art. 73 del Reglamento).

*– Organismo competente para imponer las sanciones por infracción grave.*

De acuerdo con los artículos 81.1 d) de la LGT y 2 d) del Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, el órgano competente para imponer las sanciones pecunarias por infracción grave será aquel que deba dictar el acto administrativo de liquidación de las cuotas descubiertas, esto es, el Inspector-Jefe o en su caso el Alcalde, según lo que se dijo en el apartado VI. Téngase en cuenta que el Inspector Actuario tan sólo formula en el Acta una Propuesta de Liquidación Tributaria y de Imposición de Sanciones. En el ámbito de las Haciendas Territoriales (Locales o Autonómicas) y respeto de los órganos competentes para la imposición de las sanciones, el artículo 81.3 de la LGT establece que serán órganos competentes para imponer sanciones pecuniarias proporcionales aquellos órganos que dentro de las Haciendas Territoriales ejerzan funciones análogas al Inspector-Jefe, que es el competente para practicar las liquidaciones tributarias, es decir, el Inspector-Jefe del Ayuntamiento o del Ente en quien se delega. (En el mismo sentido, el art. 3.1.º del R.D. 2631/1985, de 18 de diciembre).

*– Documentos que sustentan el acto de imposición de sanciones.*

De acuerdo con el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, la documentación en que ha de basarse la imposición de las sanciones será por un lado las DILIGENCIAS que extienda el Inspector (arts. 46 y 47 del R.D. 939/1986) en las que se expresarán los hechos que pudieran tener influencia en el acto de imposición de la sanción y lógicamente la propia Acta que se incoe, en donde se tendrá que hacer referencia a los hechos que pueden dar lugar a la calificación de infracción grave y de los criterios de graduación que se toman en consideración.

*– Notificación y puesta de manifiesto del expediente.*

La notificación de la apertura de expediente sancionador y la puesta de manifiesto del mismo a fin de que el posible Sujeto infractor pueda formular las alegaciones pertinentes es una garantía que se establece en cualquier procedimiento sancionador (y por ello en el tributario) cuya vulneración u omisión puede producir indefensión.

Ahora bien, en el ámbito de aplicación de infracciones graves el artículo 7 del Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, establece una remisión al Reglamento General de la Inspección de los Tributos en materia de procedimiento sancionador. Así dispone dicho artículo que:

«Cuando la Inspección de los Tributos haga constar en sus Actas o Diligencias acciones u omisiones constitutivas, en su caso, de infracciones tributarias simples o graves, el procedimiento para sancionar tales infracciones se ajustará a lo dispuesto en el Reglamento General de la Inspección de los Tributos para la tramitación de tales Actas o Diligencias».

Por su parte, y respecto del trámite de audiencia a los interesados dispone el artículo 9.3 del Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, que:

«3. En la imposición de multas fijas o proporcionales como consecuencia de actuaciones de la Inspección de los Tributos, se dará audiencia a los interesados de acuerdo con lo dispuesto en el Reglamento General de la Inspección de los Tributos para la tramitación de las Actas y Diligencias.

En particular, las Actas de Conformidad no requieren audiencia ulterior en su tramitación sin perjuicio de los recursos procedentes contra las liquidaciones derivadas de las mismas. No obstante, si como consecuencia de un Acta de Conformidad se inicia un expediente sancionador distinto e independiente, se dará audiencia en el mismo al Sujeto infractor».

Por tanto, como principio general puede admitirse que en caso de infracciones graves, actuando los órganos de inspección de los Ayuntamientos o Comunidades Autónomas, por delegación del Estado, no será preciso un expediente sancionador distinto e independiente del propio que se incoe para regularizar la situación tributaria del Sujeto Pasivo, dándose audiencia al interesado en el propio curso de la actuación inspectora.

(No obstante, existe el caso especial de actuaciones inspectoras desarrolladas con personas incapaces en las que las Actas se incoarán a nombre del Sujeto Pasivo incapaz y se tendrá que abrir el correspondiente expediente sancionador al representante legal como sujeto infractor que es, dándose en este caso el trámite de audiencia y puesta de manifiesto del expediente sancionador).

– *Recursos contra las sanciones por infracción grave.*

En el caso de imposición de sanciones pecuniarias por infracciones graves, al estar contenido el acto de imposición en el propio cuerpo del Acta, cabrán contra dicho acto de imposición los mismos recursos que caben contra las liquidaciones que derivan de las citadas actas.

De ahí que nos remitamos a lo dicho en el apartado VI anterior.

*3.2. Procedimiento sancionador en el supuesto de infracciones tributarias simples.*

En el caso de sanciones pecuniarias por infracción simple, el procedimiento sancionador difiere sustancialmente del visto para el caso de infracciones graves.

En efecto, en los casos de sanciones pecuniarias fijas por infracciones simples, el acto de imposición requiere un expediente sancionador específico e independiente del que se instruya para regularizar la situación tributaria del Sujeto Pasivo.

La graduación de la cuantía de la sanción a imponer se llevará a cabo de acuerdo a los criterios que establecen los artículos 82 de la LGT y 12 del Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre.

La iniciación del expediente sancionador se efectuará mediante moción o propuesta motivada del Inspector Actuario del Ayuntamiento y otros Entes Territoriales que lleve a cabo las funciones inspectoras por delegación del Estado.

La regulación del procedimiento sancionador se contempla fundamentalmente en la LGT (arts. 78, 81, 82 y 83), en el Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, en la Orden de 26 de mayo de 1986, por la que se desarrolla el Reglamento General de la Inspección de los Tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria (arts. 9 al 14 fundamentalmente).

– *Organo que impone las sanciones.*

De acuerdo con el artículo 81.1.º c) de la LGT la competencia para imponer sanciones pecuniarias fijas por infracciones tributarias simples la ostentan, en el ámbito del Estado, los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda (Directores de Departamento a partir de la creación de la AEAT) en la esfera central y Delegados o Administradores de la AEAT, si es en el ámbito periférico de la organización de la AEAT.

En el ámbito de las Haciendas Territoriales (Entes Locales y Autonómicos) el artículo 81.3 de la LGT preceptúa que para la imposición de sanciones serán competentes aquellos órganos de los Entes Territoriales que ejerzan funciones análogas a los Directores de Departamento o Delegados de la AEAT (en el mismo sentido se pronuncia el art. 2 del R.D. 2631/1985, de 18 de diciembre).

En opinión de los autores, es difícil efectuar una equiparación lisa y llana de los órganos de unos y otros Entes Públicos (Estado y Ayuntamientos o Comunidades Autónomas) para el caso de imposición de sanciones por infracciones simples cometidas en el IAE cuando actúan los Entes Territoriales por delegación del Estado.

La normativa que regula la delegación de funciones inspectoras del IAE en los Entes Territoriales (Locales y Autonómicos) omite toda referencia al órgano sancionador, ante lo cual puede entenderse que la competencia la tiene atribuida el Alcalde, de acuerdo con el artículo 21.1.º m) de la Ley de Bases de Régimen Local (ya citado) que atribuye al Alcalde las competencias atribuidas por las leyes y aquellas que la legislación del Estado asigne al municipio y no atribuya a otros órganos municipales, o bien podría interpretarse que de acuerdo con el artículo 7.3 de la citada Ley de Bases de Régimen Local, de acuerdo con el cual las competencias atribuidas (se refiere a las que se hubiesen delegado en los Ayuntamientos) se ejercerán en los términos de la delegación, respetándose la potestad de autoorganización de los servicios de la Entidad Local y en base a ello serán los órganos que, de acuerdo con las Ordenanzas Municipales, tengan atribuidas competencias para imponer sanciones por infracciones tributarias, los que habrán imponer las sanciones que se hubiesen cometido en el ámbito de las funciones de inspección del IAE cuando se actúa por delegación del Estado.

Dichas Ordenanzas estarán a su vez adaptadas a la propia LGT y Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, en cuanto a lo dicho, respecto de los órganos competentes para sancionar, ya que el artículo 12 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, de Haciendas Locales, establece que la gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales se realizarán de acuerdo con lo prevenido en la LGT y en las demás Leyes del Estado reguladoras de la materia, así como en las disposiciones dictadas para su desarrollo.

Entre las dos opciones, ambas factibles desde el punto de vista legal, los autores se pronuncian por la segunda, por cuanto en los grandes municipios puede resultar más operativa y eficaz, evitando la acumulación de expedientes sancionadores en manos del Alcalde.

– *Documentación que sustenta el expediente sancionador.*

En este aspecto serán de especial importancia las Diligencias extendidas por el personal inspector en las que se deje constancia de todos aquellos hechos que pudieran ser constitutivos de infracciones tributarias simples [art. 47.3.º a) del R.D. 939/1986, de 25 de abril].

La tramitación de las Diligencias se llevará a cabo según lo dispuesto en el propio Reglamento de la Inspección de los Tributos (art. 59) y en la Orden de 26 de mayo de 1986 citada.

Una vez completado el expediente y con todos los documentos que tengan referencia al mismo, el Inspector-Jefe del Ayuntamiento, bien dictará el sobreseimiento del expediente si no hay motivos suficientes para considerar la conducta como sancionable, o bien formulará la propuesta de resolución de imposición de sanción, elevando dicha propuesta al órgano competente para imponerla, que dictará el acto administrativo que proceda.

*– Notificación y puesta de manifiesto del expediente.*

Una vez iniciado el expediente sancionador por infracción simple habrá de notificársele la incoación del mismo al Sujeto infractor para que formule las alegaciones que estime pertinentes y presente los justificantes, documentos y pruebas que estime convenientes. Para ello, se pondrá necesariamente de manifiesto el expediente sancionador durante 15 días. Todo ello, de conformidad con lo establecido en el artículo 9.1.º y 2.º del Real Decreto 2631/1985.

Ahora bien, en los supuestos de sanciones pecuniarias fijas que se impongan como consecuencia de actuaciones inspectoras, la audiencia a los interesados se llevará a efecto de acuerdo con lo preceptuado en el Reglamento General de la Inspección de los Tributos. Será igualmente de aplicación lo preceptuado en la Orden de 26 de mayo de 1986, de desarrollo del citado Reglamento en el ámbito de la competencia de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, y en especial en el artículo 11 de la citada Orden.

En definitiva, y a modo de síntesis, se puede concluir que las diligencias que se extiendan haciendo constar acciones u omisiones que pudieran ser constitutivas de infracciones simples, bien sean propias y específicas de la gestión del IAE, o bien sean cometidas como consecuencia del comportamiento del Sujeto Pasivo (que será normalmente el Sujeto infractor) a lo largo de la actuación inspectora, se tramitará de forma distinta según que en el momento de la extensión de las mismas se hubiera contado con la presencia y forma del interesado. Así:

a) Diligencias extendidas en presencia y con la firma del interesado.

En estos casos se entregará un ejemplar de la misma al interesado y en dicho documento se le comunicará que, entendiéndose incoado el correspondiente expediente sancionador, dispone de un plazo de 15 días después del tercero siguiente a la fecha de la diligencia para formular alegaciones ante la Dependencia Inspectora.



En los expedientes sancionadores, el Inspector Actuario habrá de extender el correspondiente informe, de acuerdo con lo previsto en el artículo 48.2.º f) del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril.

b) Diligencias extendidas sin la presencia y, por tanto, sin la firma del interesado (o en presencia suya, pero sin que extienda la firma).

En este caso, deberá comunicarse al interesado la incoación del expediente sancionador para que, siempre, previa puesta de manifiesto del mismo, formule el Sujeto infractor las alegaciones que estime pertinentes en el plazo de 15 días ante la Dependencia Inspectora.

Se exige igualmente el correspondiente informe [art. 48.2.º f) del R.D. 939/1986].

Tanto en uno como en otro caso, una vez finalizado el plazo de alegaciones, y dentro de los 15 días siguientes a su finalización, el Inspector-Jefe acordará, o bien el sobreseimiento del expediente, o bien redactará la propuesta de resolución elevándola al órgano competente para imponer la sanción que dictará el acto administrativo que corresponda.

Una vez acordada la imposición de la sanción, se notificará al interesado pudiendo éste, bien ingresarla o bien recurrirla y, en este caso, puede asimismo pedir la suspensión de la ejecución del acto administrativo.

En conclusión la tramitación del procedimiento para la imposición de sanciones por infracciones simples en el ámbito del IAE, cuando las funciones las ejercen por delegación del Estado los Entes Públicos Territoriales (Locales o Autonómicos) no difiere respecto del procedimiento de imposición de dichas infracciones, si las funciones inspectoras las llevase a cabo el propio Estado, y ello por cuanto los Entes en quien se delegan deberán ejercer las funciones de acuerdo con la normativa del Ente delegante.

– *Recursos contra las sanciones impuestas.*

En el supuesto de actos administrativos de imposición de sanciones por infracciones simples, cuando las funciones inspectoras se ejercen por delegación de la Administración Tributaria del Estado, el problema de los recursos que caben contra los mismos es un poco más complicado que en el caso de las sanciones por infracciones graves y ello, por cuanto, como se ha visto, los órganos competentes para acordar las sanciones pecuniarias por infracción simple son diferentes que los competentes para dictar los actos de liquidación (y de ahí la necesidad de instruir expedientes diferenciados, el sancionador y el de regularización de la situación tributaria).

En la normativa que regula la delegación de funciones inspectoras no se alude para nada a los recursos que caben contra los actos de imposición de sanciones tributarias.

Ante la indefinición normativa caben dos posibles soluciones legales:

a) Que si son sanciones pecuniarias por infracciones simples derivadas del incumplimiento de obligaciones censales cabría entender que contra las sanciones caben los mismos recursos que pueden interponerse contra los propios actos censales, esto es, recurso de reposición ante el órgano que lo dicta, reclamación económico-administrativa ante el Estado y posterior impugnación en vía contencioso-administrativa.

Esta opción se adaptaría plenamente a la técnica de la Delegación Intersubjetiva o Descentralización Territorial que es la empleada según se dijo en el apartado III del artículo.

Se conseguiría además que la vía de recursos contra actos de imposición de sanciones pecuniarias por infracciones simples fuese igual a los que pueden imponerse cuando las sanciones las imponen los órganos inspectores de la Administración del Estado (en los supuestos en que no se ejerzan las funciones inspectoras por los Ayuntamientos mediando delegación del Estado). Por lo tanto, sería indiferente para el Sujeto infractor el órgano que le hubiese impuesto la sanción, pues los recursos serían los mismos.

b) Pero no es ésta la única posible opción legal. En efecto podría interpretarse que pueden interponerse los recursos que caben contra los actos del órgano actuante (Ayuntamiento o Estado) cuando éste actúa en ejercicio de competencias propias, esto es, no asumidas por delegación.

En este caso, si las sanciones las impone el Estado (en aquellos casos en los que no medie delegación de funciones) cabrá interponer recurso de reposición, reclamación económico-administrativa y posteriormente la vía contencioso-administrativa.

Si las impusiese el Ayuntamiento, actuando en uso de la delegación de funciones inspectoras, los recursos serían el de reposición y posteriormente el contencioso-administrativo.

Ante la indeterminación legal, los autores se pronuncian a favor de la primera opción, fundamentalmente para dar un trato igualitario a los contribuyentes, evitando en la medida de lo posible una discriminación en lo referente a las distintas instancias en que se pueda recurrir, en función del Ente Público de quien provenga el acto objeto de recurso.

Una segunda razón, por la cual nos inclinamos por esta opción, es por la posibilidad de condonación de la sanción impuesta.

#### 4. Condonación de las sanciones.

La condonación de las sanciones se contempla en el artículo 89.2 de la LGT, concediéndose discrecionalmente por el Ministro de Economía y Hacienda, bien directamente, bien por delegación. Será concedida a petición del propio Sujeto infractor y previa renuncia al ejercicio de toda acción de impugnación correspondiente al acto impugnado.

En la actualidad la condonación de las sanciones es competencia de los Tribunales Económico-Administrativos, por delegación del Ministro de Economía y Hacienda. Su tramitación se regula en los artículos 125 a 129 del Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas.

El fundamento de traer aquí a colación la condonación de las sanciones no es otro que el de determinar si es posible su aplicación al ámbito de las sanciones impuestas (tanto simples como graves) en materia del IAE cuando las sanciones inspectoras son ejercidas por los Ayuntamientos por delegación del Estado.

Para ello, quizá fuese conveniente tratar primero el asunto cuando las sanciones son impuestas por la Administración del Estado actuando los órganos de inspección propios, no mediando delegación de funciones en los Ayuntamientos. En este caso, no parece que exista problema alguno para que, con los requisitos exigidos por la normativa que regula la condonación, el sujeto infractor la solicite y pueda serle concedida.

¿Qué pasa si quien impone las sanciones es el Ayuntamiento al actuar sus órganos inspectores por delegación del Estado?

El asunto no se contempla específicamente, ahora bien, ello no quiere decir que la condonación en estos casos no pueda darse.

En efecto, con independencia de quién sea el órgano que imponga la sanción, las posibilidades de recursos o de condonación de sanciones deberían ser siempre las mismas, por cuanto que el Ayuntamiento no actúa en ejercicio de facultades propias, sino recibidas por delegación del Estado. Entenderlo de otra forma sería establecer discriminaciones injustificadas entre Sujetos infractores.

En apoyo de esta tesis puede invocarse el artículo 125.3 del Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto, que contempla el caso de la condonación de sanciones por infracciones en materia de tributos del Estado, cedidos a las Comunidades Autónomas, siendo competentes los

Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Locales o el Central, según la cuantía de la sanción y la autoridad que la haya impuesto. (Recuérdese que en materia de tributos cedidos, se cede el rendimiento del tributo, pero las funciones gestoras-liquidadores, inspectoras, recaudadoras y de revisión son ejercidas por delegación, según disponen los arts. 2 y 12 de la Ley 30/1983, de 28 de diciembre, de Cesión de Tributos a las Comunidades Autónomas).

Los autores se pronuncian por tanto, por la posibilidad de condonar sanciones pecuniarias impuestas en el ámbito del IAE por los Ayuntamientos, cuando ejerzan funciones inspectoras por delegación del Estado.

### **5. Otras consideraciones.**

Al tratar de las sanciones única y deliberadamente nos hemos limitado a las sanciones pecuniarias proporcionales (para el caso de infracciones graves) y fijas (para las simples) eludiendo hablar de las NO PECUNIARIAS y ello por dos motivos, el primero porque, aun cuando nada impide su aplicación en el IAE, es difícil que puedan darse en el caso de actuaciones inspectoras cuotas municipales, bien sean ejercidas por delegación o en ejercicio de competencias propias.

Una segunda razón es la propia extensión del trabajo, lo que impide tratar el tema en profundidad.

### **VIII. INCIDENCIA DE LA LEY 30/1992, DE 26 DE NOVIEMBRE, DE REGIMEN JURIDICO DE LAS ADMINISTRACIONES PUBLICAS Y DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO COMUN, EN MATERIA DE RECURSOS CONTRA ACTOS CENSALES, ACTOS DE LIQUIDACION Y ACTOS DE IMPOSICION DE SANCIONES EN EL IAE**

(Nota 1)

Al tiempo de redactar el artículo está pendiente la entrada en vigor de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, (fecha de entrada en vigor a partir del día 27-2-1993). Dicha ley suprime el recurso de reposición general, regulado por la Ley de Procedimiento Administrativo en el artículo 126 de la misma.

Se mantiene vigente sin embargo el recurso de reposición previo al económico-administrativo, regulado por el Real Decreto 2244/1989, de 7 de septiembre, en virtud de lo dispuesto en la disposición adicional quinta de la citada Ley 30/1992, que mantiene vigentes los procedimientos tributarios y en especial los de revisión de actos administrativos.

Por tanto, en el ámbito de los actos dictados por la Administración del Estado cuando ejerce funciones inspectoras del IAE no hay problema, pues los recursos que caben tanto contra los actos liquidatorios como contra los de imposición de sanciones, son los de reposición previo al económico-administrativo, la vía económica-administrativa y la contencioso-administrativa.

Ahora bien, ¿qué sucede con los actos dictados por el Ayuntamiento, cuando ejerce funciones inspectoras por delegación del Estado?

Hay que diferenciar los distintos tipos de actos.

Así, en relación a los Actos Censales (inclusión o modificación de los datos censales de la Matrícula dictados como consecuencia de actuaciones inspectoras del Ayuntamiento), la Resolución de la AEAT, de 24 de julio de 1992, disponía que contra estos actos, aunque fueran dictados por el Ayuntamiento, cabe el recurso de reposición a interponer en el plazo de 15 días (esto es, el regulado por el R.D. 2244/1979) o reclamación económico-administrativa. Por tanto, la nueva ley no tiene incidencia en cuanto a los recursos respecto de este tipo de actos de carácter censal.

Respecto de los Actos Liquidatorios, y siguiendo la Resolución de la AEAT antes citada, cabría el recurso de reposición obligatorio, y en el plazo de un mes a contar desde que se entienda efectuada la liquidación.

Es obvio que en este caso ya no estamos en el recurso regulado por el Real Decreto 2244/79, sino en el recurso de reposición ordinario, regulado en el artículo 126 de la Ley de Procedimiento Administrativo. Dicho recurso fue suprimido por la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, por lo que cabe preguntarse si al amparo de dicha disposición adicional quinta de la Ley 30/1992 subsiste el recurso de reposición en este ámbito, o si por el contrario no cabe entender que subsista tal especialidad. Para contestarse a esta pregunta hay que tener en cuenta el artículo 108 de la Ley de Bases de Régimen Local, que dispone que:

«Contra los actos sobre aplicación y efectividad de los tributos locales podrá formularse, ante el mismo órgano que los dictó, el correspondiente recurso de reposición; contra la denegación expresa o tácita de dicho recurso, los interesados podrán interponer directamente recurso contencioso-administrativo».

Por su parte, el artículo 14.4.º de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, establece que:

«Contra los actos de las Entidades Locales, sobre aplicación y efectividad de los tributos locales, podrá formularse, ante el mismo órgano que los dictó, el recurso de reposición a que se refiere el artículo 108 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, previo al contencioso-administrativo, en el plazo de un mes a contar desde la notificación expresa o la exposición pública de los correspondientes Padrones o Matrículas de los contribuyentes».

Si dicho recurso de reposición al que se alude en estos dos artículos fuese específico y propio, es decir, si no fuese el que se regula en el artículo 126 de la Ley de Procedimiento Administrativo, entonces su subsistencia estaría fuera de toda duda, por aplicación de la disposición adicional quinta de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre.

Pero mucho nos tememos que no sea así, es decir, que la alusión a dicho recurso de reposición es al de la mencionada Ley de Procedimiento Administrativo, ley con lo que quedaría suprimido.

¿Cómo se resuelve el problema?

La nueva Ley 30/1992 dispone en su artículo 107.1 que: «Contra las resoluciones que no pongan fin a la vía administrativa ... podrá interponerse por los interesados el recurso ordinario a que se refiere la Sección 2.ª de este Capítulo».

Dicho recurso ordinario se interpone y resuelve por el órgano superior jerárquico del que los dictó.

Por tanto, y centrándonos en los actos liquidatorios, si fueron dictados por un órgano (Inspector-Jefe) cuyas decisiones no ponen fin a la vía administrativa, cabrá recurso ordinario ante el órgano superior jerárquico (por ejemplo, Concejal del Area de Economía o el propio Alcalde).

En otro caso, habrá que acudir directamente a la vía contencioso-administrativa.

Es decir, será la propia potestad autoorganizativa del Ente Local, que en todo caso subsiste, en caso de delegación de funciones por parte del Estado en los Entes Locales, según dispone el artículo 7.3.º de la Ley de Bases de Régimen Local, la que determine si los actos dictados por el Inspector-Jefe del Ayuntamiento agotan o no la vía administrativa. Es, por tanto, un problema de adecuación de las Ordenanzas Fiscales Generales a la nueva Ley 30/1992, de 26 de noviembre, el mecanismo que puede resolver el problema.

Por lo que se refiere a los actos administrativos de imposición de sanciones graves, puede reproducirse lo ya dicho respecto de los actos liquidatorios, pues las sanciones graves se imponen por los mismos órganos que practican las liquidaciones.

Más problemas se plantean respecto de las sanciones por infracción simple, ya que se imponían por el Alcalde, salvo que en virtud de la potestad autoorganizativa se le hubiese atribuido la facultad de imponer sanciones por infracción simple a otro órgano. En el caso de que fuese competencia del Alcalde, si los actos administrativos dictados por éste agotaran la vía administrativa, procederá recurrir directamente en vía contencioso-administrativa.

Si las sanciones se impusiesen por otro órgano de acuerdo con la potestad autoorganizativa que tiene el Ayuntamiento, habría que ver si los actos dictados por dicho órgano agotan o no la vía administrativa, pero la solución sería igual (recurso ordinario si no la agotasen e impugnación en vía contencioso-administrativa posteriormente, o bien, directamente la contencioso-administrativa).

La cuestión tiene difícil solución tanto desde el punto de vista jurídico, como político (el acceso a la vía contencioso-administrativa implica la designación de Abogado y Procurador, por lo que muchos Sujetos Pasivos o infractores pueden optar por no recurrir las sanciones).

Con todo, lo que es cierto es que la Resolución de 24 de julio de 1992, de la AEAT, por la que se aprueban los modelos a utilizar en la inspección del IAE, ha de ser modificada en lo que se refiere al cuerpo de las Actas, pues la referencia al recurso de reposición previo al contencioso-administrativo deja de tener virtualidad.

Sería bueno aprovechar la ocasión para que se solucionaran los problemas de discriminación entre contribuyentes a los que se aludió en el punto VI B) al referirnos a los recursos contra los Actos Administrativos de Liquidación, otorgando a todos los contribuyentes los mismos recursos, cualquiera que sea el Ente Público que dicte el Acto Administrativo Liquidatorio que se impugne, esto es, serían los recursos de reposición previos al económico-administrativo (R.D. 2244/1979), reclamación económico-administrativa (R.D. 1999/1981, de 20 de agosto) y la vía contencioso-administrativa.

Igualmente podría aprovecharse la ocasión para poner claridad respecto de los recursos que caben contra las sanciones por infracción simple impuestas por los Ayuntamientos, cuando desempeñan funciones inspectoras por delegación del Estado y que, a juicio de los autores, deberían ser los mismos recursos que caben contra los actos dictados por el Estado cuando, no mediando delegación, desarrolla por él mismo sus propias funciones inspectoras.

De ser así, se lograría homogeneizar a todos los contribuyentes en materia de recursos tanto contra actos liquidatorios como sancionadores y ello con independencia del Ente Público que dicte el acto administrativo, evitando con ello un posible motivo de vulneración del principio de igualdad recogido en el artículo 14 de la Constitución Española.

**NOTA 1:**

Con posterioridad a la elaboración del presente artículo se ha publicado el Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo, por el que se modifican determinados procedimientos tributarios, en el que se especifica que el recurso de reposición previo al contencioso-administrativo interpuesto contra actos dictados por Entidades Locales en materia de Tributos Locales, regulado en el artículo 108 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, de Bases de Régimen Local y en el artículo 14.4 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, de Haciendas Locales (ambos transcritos anteriormente) habrán de resolverse en el plazo máximo de un mes, entendiéndose desestimado cuando no recaiga resolución expresa en dicho plazo.

De dicho precepto parece desprenderse la idea de que el recurso de reposición previo al Contencioso-Administrativo mantiene su vigencia aún después de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, frente a los actos dictados por los Entes Locales en materia de aplicación y eficacia de tributos locales y ello, aun cuando dicha posibilidad no se encuentre incluida en la disposición adicional quinta 2.ª de la propia Ley 30/1992, que salva expresamente los recursos que la Ley General Tributaria regula en los artículos 153 a 171 de dicha ley, y entre los que no se encuentra el recurso de reposición previo al contencioso-administrativo.

De ser esta interpretación correcta, el posible exceso reglamentario del precepto merecería un juicio favorable, pues con ello se evitaría tener que acudir directamente a la vía contencioso-administrativa cuando dichos actos fueron dictados por órganos de la Entidad Local que carezca de superior jerárquico.