

# LA NECESARIA REFORMA DE LA GESTIÓN COMPARTIDA EN EL IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES Y EN EL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

**MIGUEL ALONSO GIL**

*Vocal-Secretario Tribunal Económico-Administrativo  
del Ayuntamiento de Móstoles  
Profesor Asociado Derecho Financiero y Tributario UC3M*

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Gabriel CASADO OLLERO, don José Manuel CALDERÓN CARRERO, don Diego MARÍN BARNUEVO FABO, don Juan Manuel MORAL CALVO y don Eduardo RAMÍREZ MEDINA.

## **Extracto:**

**L**AS Entidades locales han demandado tradicionalmente mayores recursos y también reformas en las normas de gestión de sus tributos más relevantes, sin embargo el legislador ha relegado desafortunadamente a un segundo plano la reforma de las normas aplicativas de los tributos locales.

Por ello, en el presente estudio se analizan los procedimientos de gestión compartida en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y en el Impuesto sobre Actividades Económicas, dado que desde su configuración han dado lugar a importantes disfunciones puestas de manifiesto por todos los sujetos que tienen relación con su aplicación, y se propone reformar la distribución competencial vigente con la finalidad de contribuir a materializar los principios constitucionales de autonomía local y suficiencia financiera reconocidos en el artículo 142 de la Constitución Española.

**Palabras clave:** aplicación de los tributos, gestión compartida, Impuesto sobre Bienes Inmuebles e Impuesto sobre Actividades Económicas.

# THE NECESSARY REFORM OF SHARED MANAGEMENT OF PROPERTY TAX AND BUSINESS ACTIVITY TAX

**MIGUEL ALONSO GIL**

*Vocal-Secretario Tribunal Económico-Administrativo  
del Ayuntamiento de Móstoles  
Profesor Asociado Derecho Financiero y Tributario UC3M*

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Gabriel CASADO OLLERO, don José Manuel CALDERÓN CARRERO, don Diego MARÍN BARNUEVO FABO, don Juan Manuel MORAL CALVO y don Eduardo RAMÍREZ MEDINA.

## **Abstract:**

**T**RADITIONALLY, local governments have demanded greater resources and reforms in the regulations managing their most important taxes. However, the legislator has wrongly relegated the reform of the laws applicable to local taxes to a second place.

Thus, this study analyzes the shared management procedures of Property Tax and Business Activity Tax since their configuration has led to great dysfunctions, as revealed by the subjects related to their application, and proposes a reform of the current distribution of powers to assist in the materialization of the local autonomy and financial self-sufficiency principles contained in article 142 of the Spanish Constitution.

**Keywords:** application of taxes, shared management, Property Tax and Business Activity Tax.

# Sumario

I. Introducción.

II. La aplicación de los tributos locales.

- A. Consideraciones generales sobre la organización de la Administración tributaria local.
- B. Los procedimientos de aplicación de los tributos locales.

III. La aplicación de los tributos locales de «gestión compartida».

- A. Concepto de «gestión compartida».
- B. Fundamentos de la gestión compartida.

IV. Estudio particular de la gestión compartida en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y en el Impuesto sobre Actividades Económicas.

- A. Consideraciones generales.
- B. La gestión compartida en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.
- C. La gestión compartida en el Impuesto sobre Actividades Económicas.

V. Conclusiones.

Bibliografía.

**NOTA:** El presente trabajo tiene su base en la tesis doctoral que presenté y defendí en la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional de Educación a Distancia en el mes de diciembre de 2010 y que con el título «Los procedimientos de comprobación en los tributos locales» se encuentra en proceso de edición por *El Consultor de los Ayuntamientos*, La Ley grupo Wolters Kluwer.

## I. INTRODUCCIÓN

El tránsito de una Hacienda local patrimonial a una Hacienda local tributaria, es decir, la evolución de una Hacienda basada en los ingresos de sus bienes a una Hacienda conformada por sus propios tributos tuvo un hito importante con la aprobación de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas locales (en adelante, LRHL). Como es sabido, esta ley ha sido objeto de importantes modificaciones normativas, entre las que destacan las llevadas a cabo por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social y, sobre todo, por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, antecedente del vigente Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas locales (en adelante, TRLRHL) <sup>1</sup>. Las citadas reformas normativas han pretendido dotar de contenido a los principios constitucionales de autonomía local y suficiencia financiera, aunque debemos reconocer, de inmediato, los múltiples obstáculos con los que se enfrentan las Entidades locales para su puesta en práctica <sup>2</sup>.

Estas dificultades se han intensificado en la actual coyuntura de crisis económica que también ha arrastrado a la Hacienda pública, en general, y a la Hacienda local, en particular. En este contexto el legislador estatal ha impulsado en los últimos años reformas legales con el fin de dinamizar la actividad económica y que han afectado directamente a las Haciendas territoriales.

En el ámbito local y desde la perspectiva del gasto público debemos diferenciar dos etapas con sustantividad propia. La primera se ha caracterizado por el aumento de la inversión pública en el ámbito local <sup>3</sup>. Ahora bien, en esta fase las medidas adoptadas han afectado a los Ayuntamientos

<sup>1</sup> El texto refundido vigente es el resultante de la delegación legislativa con el alcance más limitado de los previstos en el apartado 5 del artículo 82 de la Constitución, ya que se circunscribe a la mera formulación de un texto único, no incluyendo regularización, aclaración ni armonización alguna de los textos legales que se derogaron con la aprobación del mencionado Real Decreto Legislativo.

<sup>2</sup> Cfr. SAINZ DE BUJANDA, F. (1954), pág. 241, ya denunció este hecho al comentar la reforma de las Haciendas locales operada por la Ley de 3 de diciembre de 1953 sobre modificación de la Ley de Bases de Régimen Local de 17 de julio de 1945 y el Decreto de 18 de diciembre de 1953, al subrayar temprana y certeramente que «no tenía sentido que los textos políticos y administrativos básicos contuvieran una amplia enumeración de fines de las entidades locales y no les reconocieran al propio tiempo los medios económicos indispensables para que esos fines tuvieran el debido cumplimiento».

<sup>3</sup> *Vid.* entre otras medidas, el Fondo Estatal de Inversión Local aprobado por el Real Decreto-Ley 9/2008, de 28 de noviembre (BOE n.º 290 de 2 de diciembre) y el Fondo Estatal para el Empleo y la Sostenibilidad Local aprobado por el Real Decreto-Ley 13/2009, de 26 de octubre (BOE n.º 259 de 27 de octubre).

más como instrumentos que como verdaderos protagonistas de la reactivación económica<sup>4</sup>. La segunda, con una finalidad radicalmente contrapuesta a la anterior, establece importantes medidas de consolidación fiscal<sup>5</sup>.

En nuestra opinión, el legislador debería haber acometido simultáneamente medidas de carácter tributario. Sin embargo, en este ámbito se ha ocupado exclusivamente de la Hacienda autonómica, primero en el marco de las reformas estatutarias, iniciadas con la reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña, operada a través de la Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio,<sup>6</sup> y, posteriormente, con carácter general, con la aprobación del Acuerdo 6/2009 del Consejo de Política Fiscal y Financiera, antecedente de la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las comunidades autónomas y de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

Así, el legislador estatal ha postergado nuevamente la reforma tributaria de la Hacienda local. Hasta la fecha, la iniciativa parlamentaria en este ámbito se ha limitado a emitir el Informe de la Ponencia de estudio de la financiación local, constituida en el seno de la Comisión de Entidades Locales del Senado (BOCG n.º 849 de 17 de diciembre de 2007), aprobar la enmienda transaccional a la Moción 671/18 sobre financiación local presentada por el Grupo Parlamentario Catalán de Convergencia i Unió, el 11 de noviembre de 2008, a la Mesa del Senado suscrita por la totalidad de los grupos políticos (BOCG n.º 126 Senado de 17 de noviembre de 2008) y recientemente aprobar el

<sup>4</sup> Cfr. VELASCO CABALLERO, F. (2008) págs. 1-3.

<sup>5</sup> *Vid.* el Real Decreto-Ley 8/2010, de 20 de mayo, por el que se adoptaron medidas extraordinarias para la reducción del déficit público (BOE n.º 126 de 24 de mayo), que estableció en el ámbito de las Entidades locales, entre otras medidas, el aplazamiento de la concertación de operaciones de endeudamiento a largo plazo hasta el ejercicio 2012. Si bien en relación con esta medida debemos poner de manifiesto su inmediata rectificación a través de la corrección de errores del citado Real Decreto-Ley 8/2010, de 20 de mayo (BOE n.º 127 de 25 de mayo), que retrasó la fecha de su inicio al 1 de enero de 2011, lo que en nuestra opinión resultó una primera reforma sustantiva del precepto, antecedente de una nueva modificación operada a través de la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011 que habilitó a aquellas Entidades locales que cumplieran determinados requisitos a concertar en el ejercicio 2011 operaciones de crédito a largo plazo. Por último, la disposición adicional decimocuarta del Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público (BOE n.º 315 de 31 de diciembre) mantiene para el año 2012 las restricciones aplicadas en el ejercicio 2011 para la concertación de las citadas operaciones de endeudamiento por parte de las Entidades locales, lo que determina que únicamente las Entidades locales y sus entidades clasificadas en el sector Administraciones Públicas que liquiden el ejercicio 2011, con ahorro neto positivo, puedan concertar nuevas operaciones de crédito a largo plazo para la financiación de inversiones, cuando el volumen total de capital vivo no exceda del 75 por 100 de los ingresos corrientes liquidados o devengados, según las cifras deducidas de los estables contables consolidados.

En la misma línea, la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible (BOE n.º 55 de 5 de marzo), con la finalidad de asegurar la transparencia en materia de disciplina presupuestaria de las Entidades locales, ha habilitado al Ministerio de Economía y Hacienda a que, bajo determinadas condiciones, retenga el importe de las entregas mensuales a cuenta de la participación en los tributos del Estado, cuando las Entidades locales incumplan la obligación de remitir la liquidación de sus respectivos presupuestos de cada año, modificando con este fin el TRLRHL.

<sup>6</sup> En lo que aquí interesa, que es la Hacienda local, el Tribunal Constitucional en la STC 31/2010, de 28 de junio (FJ 140), con apoyo en la doctrina fijada en la STC 233/1999, de 16 de diciembre (FJ 22), ha declarado inconstitucional el inciso del apartado 2 del artículo 218 del Estatuto de Cataluña, que reconocía a la comunidad autónoma la capacidad legislativa para establecer y regular los tributos propios de los gobiernos locales, argumentando que la creación de los tributos locales ha de operarse a través del legislador estatal en aplicación de los artículos 31.3 y 133.1 y 2 de la CE y razonando que al tratarse de una potestad exclusiva y excluyente del legislador estatal está vedada la intervención autonómica.

Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público, que en su artículo 8 ha establecido la aplicación transitoria durante los ejercicios 2012 y 2013 para los inmuebles urbanos de un incremento del tipo impositivo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) <sup>7</sup>, que pretende reducir el déficit público y que las Corporaciones locales no pongan en peligro la consecución del principio de objetivo de estabilidad presupuestaria.

Esta última reforma del IBI constituye una medida tributaria aislada y asistemática. En nuestra opinión hubiera resultado más acertada la aprobación de una Ley de financiación territorial que se ocupara conjuntamente de la atribución y del reparto de la materia imponible entre las Haciendas autonómicas y locales <sup>8</sup>. Es decir, el legislador estatal debería haber acometido una reforma conjunta y coordinada de la financiación autonómica y local a fin de garantizar un sistema de financiación territorial (comunidades autónomas y Entidades locales) coherente y suficiente. Y, en particular, en el ámbito local debería haber realizado reformas sustantivas en los tres bloques de recursos de las Entidades locales (tributos propios y participación en los del Estado y de las comunidades autónomas) previstos en el texto constitucional.

<sup>7</sup> Vid. el artículo 8 del Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público que establece que:

«1. Con efectos para los periodos impositivos que se inicien en los años 2012 y 2013 los tipos de gravamen del Impuesto sobre Bienes Inmuebles aprobados para los bienes inmuebles urbanos con arreglo a lo dispuesto en el artículo 72 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, resultarán incrementados en los siguientes porcentajes:

- a) El 10 por 100 para los municipios que hayan sido objeto de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general para bienes inmuebles urbanos como consecuencia de una ponencia de valores total aprobada con anterioridad al año 2002, no pudiendo resultar el tipo de gravamen mínimo y supletorio inferior al 0,5 por 100 en 2012 y al 0,6 por 100 en 2013.
- b) El 6 por 100 para los municipios que hayan sido objeto de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general para bienes inmuebles urbanos como consecuencia de una ponencia de valores total aprobada entre 2002 y 2004, no pudiendo resultar el tipo de gravamen mínimo y supletorio inferior al 0,5 por 100.
- c) El 4 por 100 para los municipios que hayan sido objeto de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general para bienes inmuebles urbanos como consecuencia de una ponencia de valores total aprobada entre 2008 y 2011.

Lo dispuesto en el presente apartado únicamente se aplicará en los siguientes términos:

- A los inmuebles de uso no residencial, en todo caso, incluidos los inmuebles gravados con tipos diferenciados a que se refiere el artículo 72.4 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.
- A la totalidad de los inmuebles de uso residencial a los que les resulte de aplicación una ponencia de valores total aprobada con anterioridad al año 2002.
- A los inmuebles de uso residencial a los que les resulte de aplicación una ponencia de valores total aprobada en el año 2002 o en un año posterior, y que pertenezcan a la mitad con mayor valor catastral del conjunto de los inmuebles del municipio que tengan dicho uso.

Lo dispuesto en el presente artículo no será de aplicación a los municipios cuyas ponencias de valores hayan sido aprobadas entre los años 2005 y 2007. Tampoco tendrá efectos para el periodo impositivo que se inicie en 2013 para aquellos municipios en los que se apruebe una ponencia de valores total en el año 2012.

2. En el supuesto de que el tipo aprobado por un municipio para 2012 o 2013 fuese inferior al vigente en 2011, en el año en que esto ocurra se aplicará lo dispuesto en este artículo tomando como base el tipo vigente en 2011.

3. El tipo máximo aplicable no podrá ser superior, en ningún caso, al establecido en el artículo 72 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales».

<sup>8</sup> CASADO OLLERO, G. (2002), págs. 185-187, que ha calificado de «acuciante» la promulgación de una Ley Orgánica de Coordinación Financiera, o al menos de una Ley ordinaria que acometa la regulación de las relaciones jurídico-financieras entre comunidades autónomas y entes locales.

En primer lugar, en el ámbito de la participación de las Entidades locales en los tributos del Estado, la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, ha configurado un modelo de estructura dual: a) los grandes municipios fijan parte de su financiación en función de los rendimientos obtenidos por la Hacienda del Estado en las figuras impositivas de mayor potencialidad recaudatoria y para el resto de los municipios (aquellos que no se encuentran incluidos en el ámbito subjetivo del art. 111 del TRLRHL) se establece un modelo de participación en tributos del Estado definido por variables. Este modelo, al evolucionar al mismo ritmo que los ingresos tributarios del Estado, requiere de una correcta planificación y de su inmediata actualización, de lo contrario puede generar importantes distorsiones en su aplicación, como pone de manifiesto el necesario reembolso por las Entidades locales de los saldos deudores de las liquidaciones definitivas correspondientes a los ejercicios 2008 y 2009<sup>9</sup>, y como evidencian los distintos recursos contencioso-administrativos interpuestos por las Entidades locales contra las resoluciones en esta materia de la Dirección General de Coordinación Financiera con las comunidades autónomas y de las Entidades locales, con el argumento de que el desvío de fondos no solo se ha debido a la crisis económica sino también a decisiones unilaterales adoptadas por el Gobierno (como por ejemplo, la reforma del IRPF de 2007, el cheque bebé y la deducción de 400 euros de los contribuyentes)<sup>10</sup>.

En segundo lugar, también se debería hacer acometido conjuntamente con el nuevo modelo de financiación autonómica la participación efectiva de las Entidades locales en los ingresos tributarios de las comunidades autónomas (PICA). Como ha puesto de manifiesto la doctrina, su situación actual constituye un vicio de inconstitucionalidad por omisión, que en sus aspectos esenciales debería resolver el legislador estatal con el fin de asegurar cierta uniformidad en todo el territorio nacional, sin perjuicio de las diferencias de régimen jurídico derivadas del legítimo ejercicio de la autonomía por cada comunidad autónoma<sup>11</sup>.

Y, en tercer lugar, por lo que se refiere a los tributos propios –que es lo que aquí interesa–, observamos como las Entidades locales han demandado tradicionalmente mayores recursos y también reformas en las normas de gestión de sus tributos más relevantes, sin embargo el legislador estatal ha relegado desacertadamente a un segundo plano la reforma de las normas aplicativas de los tributos locales<sup>12</sup>.

<sup>9</sup> Cfr. la Resolución Decimotercera de Economía y Hacienda de la X Asamblea General de la FEMP (2011) en [www.femp.es](http://www.femp.es), que sobre esta cuestión señala que «La FEMP exigirá a la Administración General del Estado el mismo tratamiento en el reembolso por las Entidades Locales de los saldos deudores de las liquidaciones definitivas de la participación en los tributos del Estado correspondientes a los años 2008 y 2009 que el regulado para las Comunidades Autónomas en la disposición adicional cuarta de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican normas tributarias, es decir, que en el ambos casos la cancelación se realice en 60 mensualidades iguales (...)».

<sup>10</sup> *Vid.* así, por ejemplo, el Ayuntamiento de Madrid calcula que únicamente debe ingresar 268,22 millones de euros de los 434,31 millones que reclama la Administración central en relación con la liquidación de la participación en tributos del Estado del año 2009, en [www.munimadrid.es](http://www.munimadrid.es).

<sup>11</sup> *Vid.* por todos, ZORNOZA PÉREZ, J. (2008), págs. 11-46, que con anterioridad a la aprobación del vigente modelo de financiación autonómica adelantó que «si su articulación se produce de nuevo –como parece previsible– prescindiendo de considerar las relaciones de la Hacienda autonómica con las Haciendas locales, la articulación efectiva de las PICA quedará seguramente postergada para mejores momentos, con lo que el modelo constitucional de financiación local se verá nuevamente incumplido y persistirán los problemas de insuficiencia en la financiación de determinados servicios a los que no atiende el modelo del TRLRHL».

<sup>12</sup> Cfr. PRIETO MARTÍN, C. (2003), pág. 8, que evidencia como la última modificación de la LRHL, operada por la Ley 51/2002, soslaya por ejemplo la reforma de la gestión compartida del IBI y del IAE.

Por ello, en el presente estudio se presta especial atención a las normas de aplicación de los tributos locales y, particularmente, a los procedimientos de gestión compartida diseñados por el legislador de 1988 en el IBI y Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), dado que, sin adelantar valoraciones que deben ser oportunamente razonadas, dificultan su aplicación y asimismo perturban su revisión tanto en vía administrativa como en vía jurisdiccional.

En consecuencia, en el presente estudio reflexionamos sobre la conveniencia de modificar las relaciones interadministrativas en la aplicación de estos impuestos, que prácticamente permanecen inalteradas desde su establecimiento por la LRHL en 1988<sup>13</sup> y recogemos alguna propuesta de *legiferanda* ante la próxima e inaplazable reforma de las Haciendas locales. En nuestra opinión, una configuración normativa adecuada de las normas de aplicación de los tributos no solo resulta imprescindible para hacer efectivos los principios de justicia material y de legalidad tributaria, sino que también sirve para materializar los referidos principios de autonomía local y suficiencia financiera.

## II. LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS LOCALES

### A. Consideraciones generales sobre la organización de la Administración tributaria local

Con carácter previo al análisis particular de los procedimientos de gestión compartida resulta obligado recoger algunas ideas generales sobre la organización de la Administración tributaria local, dado que la correcta gestión de los tributos precisa inexcusablemente una Administración tributaria eficiente encargada de su aplicación<sup>14</sup>.

En primer lugar, por lo que se refiere a la existencia de diversas Administraciones tributarias territoriales, la regla general en el ámbito del derecho comparado es que coexistan la Administración tributaria central y las Administraciones tributarias territoriales, aunque su conexión no está exenta de dificultades derivadas fundamentalmente de la ausencia de una adecuada coordinación<sup>15</sup>. En nuestra opinión, en relación con las Haciendas locales deben descartarse posiciones extremas, es decir, ni resulta operativo por ejemplo que la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) asuma, en todo caso, la aplicación (gestión, inspección y recaudación) de los tributos locales, ni resulta razonable que cualquier Entidad local, con independencia de su dimensión administrativa, asuma obligatoriamente la gestión de sus propios tributos.

<sup>13</sup> *Vid.* en el Informe de la Ponencia de estudio de la financiación local, constituida en el seno de la Comisión de Entidades Locales del Senado (BOCG n.º 849 de 17 de diciembre de 2007) que al enunciar las medidas propuestas para la reforma del sistema de financiación recoge en el apartado sexto la necesidad de «establecer los mecanismos necesarios para que en aquellos tributos cuya recaudación dependa de matrículas, censos, padrones, listas cobratorias, etc., actualmente en manos de la Administración central, pasen a ser gestionados directamente por las Entidades locales».

<sup>14</sup> Cfr. CASADO OLLERO, G. (1991), pág. 11.

<sup>15</sup> Cfr. TEJERIZO LÓPEZ, J.M. y otros (2009), págs. 117-132, que analizan las Administraciones Tributarias de Alemania, Australia, Canadá y EE.UU. y, en particular, en relación con el modelo alemán, en el que los *Länder* ocupan un papel predominante en la aplicación de los tributos, observan las debilidades que presenta el modelo de Administración descentralizada.

Desde la perspectiva de la aplicación de los tributos locales, la práctica administrativa evidencia que la única Administración tributaria territorial que muestra interés por gestionar un tributo es la que obtiene su rendimiento –en nuestro caso las Entidades locales–, que el control de los tributos gana en eficacia cuando se residencia en una única Administración tributaria todo el ciclo de aplicación del tributo y, finalmente, que la configuración objetiva y la sencillez de la mayoría de las figuras tributarias locales permite que aquellas Entidades locales que cuenten con una adecuada estructura administrativa puedan gestionar plena y eficazmente sus propios tributos.

Con base en estos argumentos defendemos la atribución originaria a las Entidades locales de las facultades de gestión, liquidación, inspección y recaudación de sus tributos, sin perjuicio del desarrollo efectivo de los mecanismos de delegación y colaboración, previstos con carácter general en los artículos 7 y 8 del TRLRHL, en aquellos casos en los que las citadas entidades carezcan de los medios materiales y personales precisos para su adecuada aplicación. Para estos supuestos defendemos que las Diputaciones Provinciales, como «agrupación de municipios», resultan especialmente legitimadas para el ejercicio de estas competencias<sup>16</sup>. Sin embargo, las últimas reformas estatutarias han reforzado el papel de las comunidades autónomas como entidades delegadas<sup>17</sup>, al incluir expresamente la posibilidad de que estas entidades territoriales puedan ejercer por delegación las funciones de aplicación de los tributos locales. Esta previsión es una clara expresión del progresivo desplazamiento de lo local a lo autonómico<sup>18</sup> y como pone de manifiesto certeramente el Libro blanco para la reforma del gobierno local (2005) resultaría más conveniente reivindicar no tanto la supramunicipalidad sino la intermunicipalidad<sup>19</sup>. Como acabamos de poner de manifiesto las entidades delegadas que presentan en esta materia una *legitimación cualificada* son las Diputaciones Provinciales, Cabildos y Consejos insulares, dado que la asistencia a los municipios en la aplicación de sus propios tributos es una clara manifestación de la cooperación local, que es la competencia más genuina de estas instituciones. Además, la atribución de la gestión de los tributos locales a estos gobiernos locales intermedios servirá para mantener en el ámbito del poder local<sup>20</sup> una función que es una clara expresión del principio de autonomía local en su vertiente financiera<sup>21</sup>.

<sup>16</sup> Vid. el artículo 14 apartados 1 y 2 de la Ley 5/2010, de 11 de junio, de Autonomía Local de Andalucía que al regular las competencias propias de las provincias y en relación con la asistencia material de la provincia al municipio dispone que: «1. La provincia prestará los servicios básicos municipales en caso de incapacidad o insuficiencia de un municipio, cuando este así lo solicite. Corresponderá a la provincia la determinación de la forma de gestión del servicio y las potestades inherentes a su ejercicio. 2. Asimismo, en la forma y casos en que lo determine una norma provincial, prestará obligatoriamente, a petición del municipio, al menos los siguientes servicios municipales: a) Inspección, gestión y recaudación de tributos (...)».

<sup>17</sup> Cfr. RAMOS PRIETO, J. (2007), págs. 365-386.

<sup>18</sup> Cfr. CALVO ORTEGA, R. (2009), que en relación con la denominada tutela financiera sobre los gobiernos locales prevista en algunos Estatutos de Autonomía (v. gr. el artículo 218 del Estatuto de Cataluña) concluye que la Constitución ha separado Comunidades Autónomas y Municipios de forma clara y tajante y no cabe invocarla para legitimar una posible intervención en el sistema tributario municipal.

<sup>19</sup> Vid. Libro blanco para la reforma del gobierno local (2005), pág. 20. ZAFRA VÍCTOR, M. (2008), pág. 13.

<sup>20</sup> Cfr. la Agenda de Barcelona aprobada en la Cumbre Europea de Gobiernos Locales celebrada en Barcelona los días 23 y 24 de febrero de 2010, en [www.femp.es](http://www.femp.es), que subraya el papel vertebrador de los gobiernos locales intermedios que permite mantener las competencias en la esfera local y, al tiempo, acercarlas a la ciudadanía. En la misma línea, «El Libro Verde de los Gobiernos Locales Intermedios» (2011), pág. 194, que configura la provincia (y, en concreto, su órgano representativo y de gobierno, la Diputación Provincial) como el eje vertebrador de la intermunicipalidad.

<sup>21</sup> Como señala RUBIO DE URQUÍA, J.I. (2001), págs. 12-13, aunque no todas las provincias han puesto el mismo afán en la asunción y ejercicio de las competencias en materia de gestión de los tributos propios de los municipios de su respectiva demarcación territorial, en su conjunto la actividad desarrollada por dichas entidades ha sido y es más que notable. También, ACÍN FERRER, A. (2008), pág. 274, pone de manifiesto como las Diputaciones pueden ayudar a los Ayuntamientos, de forma natural y eficiente, en la gestión de sus ingresos.

En segundo lugar, por lo que se refiere a la posibilidad de encomendar la aplicación de los tributos locales a entidades privadas debemos poner de manifiesto que el sistema de colaboración de estas entidades en el ejercicio de funciones administrativas de verificación e inspección no es ajeno a nuestro derecho positivo<sup>22</sup>. Ahora bien, su ejercicio requiere obligatoriamente la oportuna cobertura legal, habilitación legal inexistente en relación con la aplicación de los tributos. Así, el artículo 85 de la Ley reguladora de Bases de Régimen Local (LRBRL) excluye expresamente la gestión indirecta para aquellos servicios públicos que implican ejercicio de autoridad, por lo que, en nuestra opinión, en este ámbito el margen de actuación de las entidades privadas resulta reducido. Por ello, solo resultarán admisibles aquellas actuaciones que tengan mero carácter auxiliar<sup>23</sup> o las de asistencia o informe que, por tener un carácter general, no inciden directamente en la relación jurídico-tributaria<sup>24</sup>, pero en ningún caso estas empresas podrán realizar funciones de gestión, recaudación e inspección que impliquen ejercicio de autoridad por afectar a la esencia de la relación jurídico-tributaria<sup>25</sup> dado que, en estos casos, vulnerarían el artículo 85.3 de la LRBRL, la disposición adicional segunda apartado 1.1 de la Ley 7/2007, de 12 de abril, del Estatuto Básico del Empleado Público y el artículo 251.1 de la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público<sup>26</sup>.

Aclarada nuestra posición sobre estas dos cuestiones y partiendo de la distinción entre tareas de organización y gestión y tareas operativas de aplicación de los tributos<sup>27</sup>, no podemos concluir este apartado sin realizar una consideración final en relación con la Administración tributaria local, que evidencia la manifiesta desatención del legislador estatal en su regulación básica<sup>28</sup>, el desentendimien-

<sup>22</sup> Vid. por ejemplo: A) Las entidades colaboradoras en materia de seguridad y calidad industrial previstas en el artículo 17 de la Ley 21/1992, de 16 de julio, de industria y en el Real Decreto 2200/1995, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de la infraestructura para la calidad y la seguridad industrial. B) Las entidades colaboradoras de la Administración hidráulica recogidas en el artículo 101.4 del Texto Refundido de la Ley de Aguas aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio, y artículo 255 del Reglamento del Dominio Público Hidráulico aprobado por el Real Decreto 849/1986, de 11 de abril, modificado por el Real Decreto 606/2003, de 23 de mayo. C) Las entidades colaboradoras en la inspección de buques y embarcaciones de recreo previstas en el artículo 86.5 de la Ley 27/1992, de 24 de noviembre, de Puertos del Estado y Reales Decretos 1837/2000, de 10 de noviembre, y 90/2003, de 24 de enero.

<sup>23</sup> Cfr. SERRANO ANTÓN, F. (2009), pág. 68. Esta es la interpretación que subyace en la STSJ de Madrid de 23 de abril de 2004 (FJ 3), al considerar que «(...) El hecho de que la ordenación, sistematización y análisis de los datos contenidos en la citada documentación facilitada por el propio interesado a la Administración municipal se encomendara a la sociedad INFAPLIC, SA, que auxilió a la citada corporación en el tratamiento de tales actos tributarios, no priva de validez las actuaciones inspectoras que sucedieron al informe emitido por esta empresa, resultantes de la constatación por la Inspección Tributaria de las irregularidades puestas de manifiesto en aquel informe».

<sup>24</sup> En este sentido, coincidimos con GARCÍA MARTÍNEZ, A. (2007), págs. 33-40 y TEJERIZO LÓPEZ, J.M. y otros (2009), pág. 145, que subrayan que únicamente aspectos no esenciales de la gestión de los tributos se pueden encomendar a entidades privadas.

<sup>25</sup> Vid. la Consulta Vinculante 2477/2005, de 9 de diciembre de 2005, de la Subdirección General de Tributos Locales.

<sup>26</sup> Vid. por ejemplo, «el Informe de Fiscalización del Ayuntamiento de Badajoz, ejercicios 2006 y 2007», aprobado el 27 de mayo de 2010, en [www.tcu.es](http://www.tcu.es), que observa como la gestión y recaudación tributaria de la mayoría de los tributos del citado municipio se lleva a cabo por una empresa externa a través de un contrato de «consultoría y asistencia» cuyo objeto está constituido por «la prestación de los servicios de colaboración y asistencia en lo referente a la gestión, liquidación, inspección y recaudación del Ayuntamiento de Badajoz y de procedimientos en general que no impliquen ejercicio de autoridad». En este punto, el Tribunal de Cuentas subraya que «del análisis de la ejecución del contrato, en cuanto a sus prestaciones, así como de la enorme amplitud de las actividades integrantes del objeto del contrato se puede concluir que en la práctica la gestión recaudatoria se presta, de forma indebida, mediante gestión indirecta contraviniendo lo establecido en el artículo 8 del RGR».

<sup>27</sup> Vid. HASSELDINE, J. (2010), págs. 339-347.

<sup>28</sup> Vid. como excepción cabe citar la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de Modernización del Gobierno Local que prevé la creación potestativa para los denominados «municipios de gran población» del Órgano de Gestión Tributaria. Así, el artículo 135

to de las propias Entidades locales que salvo excepciones no han desplegado cumplidamente sus potestades de autoorganización, y el desinterés que ha mostrado la doctrina científica sobre esta cuestión. En nuestra opinión una adecuada configuración de la Administración tributaria local resulta un pilar imprescindible sobre el que asentar la aplicación de los tributos y constituye un presupuesto previo para la planificación, seguimiento y evaluación de sus resultados conforme a los parámetros previstos en «la nueva gestión pública». En este punto, y especialmente en la actual coyuntura económica, las Haciendas locales tienen un largo pero inexcusable camino por recorrer.

## B. Los procedimientos de aplicación de los tributos locales

Si analizamos la evolución normativa podemos advertir la existencia de una tendencia a la homologación de la Hacienda local al régimen tributario general <sup>29</sup>. Así, el artículo 106 de la LRBRL reconoce a las Entidades locales autonomía para exigir sus propios tributos de acuerdo con lo previsto en las leyes, configura el poder normativo de las Entidades locales a través de la aprobación de las correspondientes Ordenanzas fiscales y reconoce la competencia para la gestión, recaudación e inspección de sus propios tributos, sin perjuicio de las delegaciones y fórmulas de colaboración previstas en las leyes.

También continuó esta senda la redacción originaria del artículo 12 de la LRHL <sup>30</sup>. Con la finalidad de afianzar la homologación de la aplicación de los tributos al régimen tributario estatal y también de dotar de cierto contenido material a las Ordenanzas fiscales, el citado artículo 12 de la LRHL resultó modificado por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social que incluyó, en el apartado primero del artículo 12, la referencia a la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente y añadió un apartado segundo en el que estableció que «a través de sus Ordenanzas Fiscales las Entidades locales podrán adaptar la normativa a que se refiere el apartado anterior al régimen de organización y funcionamiento interno propio de cada una de ellas, sin que tal adaptación pueda contravenir el contenido material de dicha normativa».

Ahora bien, desde su entrada en vigor ha resultado complejo conseguir una interpretación armónica de ambos preceptos. Así, si bien el artículo 106.2 de la LRBRL reconoce la potestad reglamentaria de las Entidades locales en materia tributaria a través de las correspondientes Ordenanzas fiscales, el artículo 12 de la LRHL establece la aplicación directa a los tributos locales de las normas legales y reglamentarias en materia tributaria, por lo que en cierta medida el artículo 106.2 de la LRBRL queda vacío de contenido <sup>31</sup>.

La aplicación de los artículos 106.2 de la LRBRL y 12 de la LRHL ha generado dos interpretaciones contrapuestas: la que considera, con la redacción del artículo 12 de la LRHL y su remisión

---

de la LRBRL establece en su apartado primero que «para la consecución de una gestión integral del sistema tributario municipal, regido por los principios de eficiencia, suficiencia, agilidad y unidad en la gestión, se habilita al Pleno de los Ayuntamientos de los Municipios de gran población para crear un órgano de gestión tributaria, responsable de ejercer como propias las competencias que a la Administración Tributaria Local le atribuye la legislación tributaria», y detalla en su apartado segundo, entre otras competencias, las de «gestión, liquidación, inspección, recaudación y revisión de los actos tributarios municipales».

<sup>29</sup> Cf. CASADO OLLERO, G. (2003), pág. 171.

<sup>30</sup> Cf. RUBIO DE URQUÍA, J.I. (2001), pág. 89.

<sup>31</sup> *Id.* RUBIO DE URQUÍA, J.I. (2001), pág. 91 y CASADO OLLERO, G. (2003), pág. 174.

a la normativa estatal legal y reglamentaria, que resultan innecesarias las Ordenanzas fiscales generales de gestión, recaudación e inspección, al estar abocadas a repetir lo dispuesto en las normas estatales<sup>32</sup>, y la que, aun reconociendo el escaso margen que permite el citado precepto, ha tratado de dotarle cierto contenido sustantivo<sup>33</sup>. Esta controversia se ha reproducido jurisprudencialmente y aunque el Tribunal Constitucional<sup>34</sup> y el Tribunal Supremo<sup>35</sup> han resaltado la representación democrática de las Ordenanzas municipales, significando que esta cualidad no la ostentan los reglamentos estatales, no es menos cierto que los Tribunales Superiores de Justicia de las Comunidades Autónomas han interpretado de forma restrictiva el ámbito material del artículo 12.2 de la LRHL<sup>36</sup>.

La vigente Ley General Tributaria (LGT) no ha resuelto esta cuestión, sino que más bien ahonda en la contradicción de los artículos 106.2 de la LRBRL y 12.2 de la LRHL, al entrar en escena tanto la disposición adicional cuarta apartado 3 de la LGT, que determina que las Entidades locales pueden desarrollar la LGT a través de las correspondientes Ordenanzas fiscales<sup>37</sup>, como el artículo 7 e) de la citada Ley que reconoce expresamente a las Ordenanzas fiscales como fuente del ordenamiento tributario. De esta forma, las opiniones doctrinales siguen siendo divergentes.

Un primer sector doctrinal mantiene la aplicación subsidiaria de la Ordenanza fiscal general de gestión, recaudación e inspección, con el fundamento de una interpretación literal del artículo 12.2 del TRLRHL<sup>38</sup>. Una segunda posición, que compartimos, considera que la disposición adicional cuarta de la LGT determina que las Entidades locales puedan optar por aplicar, junto con la LGT, los reglamentos de desarrollo, adaptándolos a su régimen de organización y funcionamiento interno, o bien, dictar sus propias Ordenanzas fiscales, que desarrollen directamente las disposiciones legales de necesaria aplicación<sup>39</sup>.

<sup>32</sup> Vid. GOTA LOSADA, A. (2000), pág. 406 y LAGO MONTERO, J.M. (2004), pág. 13.

<sup>33</sup> Vid. ZORNOZA PÉREZ, J. y ORTIZ CALLE, E. (2010), pág. 909, configuran un doble ámbito para las Ordenanzas Generales de Gestión: de un lado, el relativo a la materia organizativa y de funcionamiento interno y, de otro, el necesario para proceder a la adaptación de la LGT a la estructura y peculiaridades de los tributos locales.

<sup>34</sup> Vid. el Auto del Tribunal Constitucional 123/2009, de 30 de abril (FJ 8), que subraya que «el ámbito de colaboración normativa de los municipios, en relación con los tributos locales [es] mayor que el podría relegarse a la normativa reglamentaria estatal, por dos razones: porque las ordenanzas municipales se aprueban por un órgano –el Pleno del Ayuntamiento– de carácter representativo [art. 22.2 d) de la LRBRL] y porque la garantía local de la autonomía local (arts. 137 y 140 de la CE) impide que la Ley contenga una regulación agotadora de una materia como los tributos locales donde está claramente presente el interés local (STC 132/2001, de 8 de junio, FJ. 5)».

<sup>35</sup> Entre otras, SSTs de 29 de septiembre de 2003 y de 25 de mayo de 2004.

<sup>36</sup> Vid. entre otras, la STSJ de Asturias de 6 de abril de 2004.

<sup>37</sup> Así, la disposición adicional cuarta, apartado 3 establece que «las Entidades locales, dentro del ámbito de sus competencias, podrán desarrollar lo dispuesto en esta Ley mediante la aprobación de las correspondientes ordenanzas fiscales». Sobre esta disposición adicional la STS de 13 de mayo de 2010, que resuelve la impugnación sobre la posibilidad de que sea el Alcalde –como en el Estado es el Ministerio de Hacienda– el que pueda determinar los supuestos y condiciones en que los obligados tributarios puedan presentar documentación por medios telemáticos, el citado Tribunal subraya que «la aprobación de las ordenanzas fiscales por el pleno de la corporación con esa cláusula de atribución de competencias al Alcalde para desarrollar los supuestos de presentación telemática de documentación está en la línea con la disposición adicional cuarta, ap. 3, de la LGT 58/2003, de 17 de diciembre, que ofrece a las entidades locales, dentro del ámbito de sus competencias, la posibilidad de desarrollar lo dispuesto en la Ley General Tributaria mediante la aprobación de las correspondientes ordenanzas fiscales».

<sup>38</sup> Entre otros, CHAMORRO GONZÁLEZ, J.M. (2001), pág. 88; *Id.* (2010), pág. 109; MESTRE GARCÍA, E. (2005), pág. 152 y ZAPATA HUIAR, J.C. (2006), pág. 135.

<sup>39</sup> Entre otros, FERNÁNDEZ PAVÉS, M.J. (2004), pág. 11; JABALERA RODRÍGUEZ, A. (2005), págs. 27-31; CASADO OLLERO, G. (2003), pág. 192-193; RUBIO DE URQUÍA, J.I. (2004), págs. 7-9 y SOLER ROCH, M.T. y MARTÍNEZ MUÑOZ, Y. (2007), pág. 777.

En todo caso, conviene poner de manifiesto que existe una evidente contradicción entre la disposición adicional cuarta de la LGT y el artículo 12.2 del TRLRHL, con consecuencias muy distintas en la configuración de la potestad normativa de las Entidades locales, y que debe salvarse con la aplicación preferente de la LGT en razón de su condición codificadora y su carácter de eje central de todo el ordenamiento tributario según su propia Exposición de Motivos, también su aplicación directa a «todas» las Administraciones tributarias en virtud de su artículo 1 y, por último, por su entrada en vigor con posterioridad a la entrada en vigor del TRLRHL <sup>40</sup>.

Por ello consideramos necesario, a la luz de la citada disposición adicional cuarta de la LGT, que el legislador modifique el artículo 12 del TRLRHL reconociendo expresamente que las Ordenanzas fiscales puedan desarrollar directamente la LGT <sup>41</sup>. De lo contrario, las Entidades locales, ante la jurisprudencia recaída en la materia, seguirán optando por unas Ordenanzas fiscales generales meramente repetitivas de las normas reglamentarias estatales. En conclusión, mantenemos que la Ordenanza fiscal general constituye el instrumento normativo idóneo para que la Entidad local anude cada una de sus potestades administrativas de aplicación de los tributos a su cauce procedimental específico, materializando, de esta forma, el principio de seguridad jurídica.

### III. LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS LOCALES DE «GESTIÓN COMPARTIDA»

#### A. Concepto de «gestión compartida»

La *gestión compartida* no solo supone la división de la gestión de un tributo y su atribución a distintas Administraciones tributarias. En el ámbito de los tributos locales más relevantes también supone residenciar su «centro de gravedad» en el ámbito estatal <sup>42</sup>. Gráficamente, el profesor MARTÍN QUERALT ha subrayado como en los principales impuestos municipales el legislador se ha reservado aquellos aspectos que constituyen el soporte o base para su exacción, de tal manera que «cortado ese cordón umbilical» la actividad tributaria municipal queda absolutamente vacía de contenido <sup>43</sup>.

Así, en el ámbito del IBI la LRHL de 1988 atribuyó a la Administración catastral la gestión e inspección catastral (disp. adic. cuarta apartado segundo y art. 78.3 LRHL) y residenció en las Entidades locales la gestión tributaria del IBI (art. 78.2 LRHL). Este particular reparto se reproduce en los artículos 77.1 del TRLRHL y 4 del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (TRLCI)

<sup>40</sup> En aplicación de su disposición final única el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales entró en vigor el 10 de marzo de 2004, mientras que la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria entró en vigor en virtud de su disposición final undécima el 1 de julio de 2004, es decir, con posterioridad a la entrada en vigor del citado Texto Refundido.

<sup>41</sup> Cfr. NÚÑEZ PÉREZ, G. (2007), pág. 8.

<sup>42</sup> Cfr. CAAMAÑO, M.J. (2001) «Situación actual y perspectivas de cambio del sistema tributario local», Ponencia presentada en los Primeros Encuentros Nacionales de Administración Local, celebrados en Lugo en junio de 2001, citado por PRIETO MARTÍN, C. (2003), págs. 90-91.

<sup>43</sup> Cfr. MARTÍN QUERALT, J. (2006), pág. 4.

y es consecuencia de la presencia de intereses de dos Administraciones: la estatal que gestiona el Catastro y la local que gestiona el IBI.

En el IAE la gestión compartida tiene su origen en el artículo 92 de la LRHL y se mantiene en el vigente artículo 91 del TRLRHL y supone, en síntesis, que la Administración Tributaria del Estado tiene atribuida originariamente la gestión censal y la inspección del impuesto, así como la gestión tributaria –liquidatoria y recaudatoria– de las cuotas provinciales y nacionales y los Ayuntamientos ostentan la gestión tributaria de las cuotas municipales. También es consecuencia de la existencia de intereses de dos Administraciones (la AEAT y las Entidades locales).

Este peculiar sistema de gestión se complica con la presencia de fórmulas de redistribución competencial, que a su vez pueden resultar coincidentes: unas calificadas como «descendentes» atribuyen el ejercicio de determinadas competencias estatales a otras Administraciones tributarias de ámbito territorial inferior<sup>44</sup> y otras «ascendentes» posibilitan que los Ayuntamientos puedan delegar o establecer mecanismos de colaboración en relación con la competencia de gestión tributaria con otras entidades territoriales supramunicipales de acuerdo con lo establecido en los artículos 7 y 8 del TRLRHL.

De esta forma, la gestión compartida se torna en un laberinto que genera importantes problemas para relacionar adecuadamente las obligaciones formales y materiales con sus correspondientes procedimientos y que se traslada al régimen de revisión que, al ser bifronte, también plantea problemas de adecuación de la pretensión con la vía de impugnación elegida<sup>45</sup>.

Por último, en este apartado introductorio debemos subrayar como la atribución a las Entidades locales de las funciones administrativas de gestión e inspección de sus propios tributos constituye una exigencia constitucional de su autonomía<sup>46</sup>, por lo que su atribución a otra Administración debe estar suficientemente justificada<sup>47</sup>. Por ello, en el siguiente apartado nos proponemos identificar los fundamentos en los que se ha apoyado el legislador estatal para desapoderar de estas potestades a los Ayuntamientos en estos impuestos.

## B. Fundamentos de la gestión compartida

Tradicionalmente se han utilizado dos razonamientos para justificar la gestión compartida, de un lado, la presencia de intereses supralocales en la gestión de estos tributos, y de otro, el principio de eficacia en la actuación administrativa.

<sup>44</sup> *Id.* en el IAE el artículo 91 apartados 1 y 3 del TRLRHL.

<sup>45</sup> Cfr. entre otros, GONZÁLEZ PÉREZ, J. y TOLEDO JAUDENES, J. (1997), pág. 295; BARQUERO ESTEVAN, J.M. (1999), pág. 220 y DELGADO MERCÉ, A.J. (2010), pág. 189.

<sup>46</sup> Cfr. BARQUERO ESTEVAN, J.M. (1999), pág. 204, que mantiene que el hecho de que el propio legislador básico tomara la decisión de atribuir las competencias para la gestión tributaria a los propios Entes locales denota que dicha titularidad se consideró por este como un elemento esencial de la autonomía local.

<sup>47</sup> Cfr. BARQUERO ESTEVAN, J.M. (1999), pág. 290; VARONA ALABERN, J.E. (2001), pág. 111 y TEJERIZO LÓPEZ, J.M. (2003), pág. 19.

## 1. Fundamentos supralocales como justificación de la gestión compartida

En el IBI el principio de igualdad, unido al título competencial de Hacienda general, es el principal argumento para justificar la competencia estatal en materia catastral <sup>48</sup>. El Tribunal Constitucional ha avalado este título en la Sentencia 233/1999, de 16 de diciembre, al afirmar que la organización del Catastro, por tratarse de una institución común e indispensable para la gestión de alguno de los impuestos estatales más relevantes, es una competencia que tiene que incardinarse en la Hacienda general, correspondiendo por tanto de manera exclusiva al Estado.

Como contrapunto a la atribución estatal de la institución catastral, el artículo 4 del vigente TRLCI fue objeto de una proposición de ley que no prosperó <sup>49</sup>, que pretendía que las comunidades autónomas fueran las Administraciones que ostentaran las funciones relativas a la formación, actualización, renovación de los catastros inmobiliarios, manteniendo las competencias de las Entidades locales y reservando, exclusivamente, para la Administración Tributaria del Estado la función de coordinación. Esta propuesta coincidía, en esencia, con la formulada por el parlamento de Cataluña en relación con la modificación del Estatuto de Cataluña, que también resultó modificada en su tramitación parlamentaria en las Cortes Generales <sup>50</sup>.

En nuestra opinión, estas propuestas resultaban contrarias a la doctrina fijada por el Tribunal Constitucional en la citada Sentencia 233/1999 (FJ 4 y 25). Esta objeción no significa que las comunidades autónomas no puedan realizar funciones y tareas inherentes al Catastro, sino que las mismas se han de realizar dentro de las fórmulas de coordinación ya descritas en el artículo 4 del TRLCI.

Finalmente, el esquema competencial aprobado por el artículo 4 del TRLCI, con apoyo en los fundamentos señalados, coincide, con mínimas variantes, con el establecido en las reformas de los diferentes Estatutos de Autonomía y que en esta materia pueden clasificarse como sigue: a) un primer grupo

<sup>48</sup> Cfr. NIETO MONTERO (1997), pág. 83, mantiene que solo el principio de igualdad (conectado con el título competencial de Hacienda General) resulta suficiente para desposeer a las Entidades locales de competencias que por naturaleza les resultan propias. BARQUERO ESTEVAN (1999), págs. 293-294, enumera tres tipos de argumentos: en primer lugar la eficacia en la gestión, en segundo lugar la utilización de los datos catastrales en otras figuras tributarias y, por último, por exigencias del principio de igualdad, que hace imprescindible que la valoración de los bienes inmuebles se realice conforme a criterios uniformes. VARONA ALABERN, J.E. (2001), pág. 119, subraya que el principio que mejor fundamenta la competencia estatal en materia de gestión catastral es el principio de igualdad.

<sup>49</sup> Vid. la proposición de Ley 122/000143, presentada por el Grupo parlamentario mixto, relativa a la modificación del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (BOCG n.º 164-1 de 1 de abril de 2005).

<sup>50</sup> Vid. la propuesta de reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña que en el artículo 225 señalaba que correspondía a la Generalitat, en su ámbito territorial, la competencia de ordenación y gestión del Catastro, sin perjuicio de la función coordinadora del Estado (BOCG de 21 de octubre de 2005). Y, finalmente, el artículo 221 de la Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio, de reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña que determina que «La Administración General del Estado y la Generalitat establecerán los cauces de colaboración necesarios para asegurar la participación de la Generalitat en las decisiones y el intercambio de información que sean precisos para el ejercicio de sus competencias. Asimismo, se establecerán formas de gestión consorciada del Catastro entre el Estado, la Generalitat y los municipios de acuerdo con lo que disponga la normativa del Estado y de manera tal que se garantice la plena disponibilidad de las bases de datos para todas las Administraciones y la unidad de información».

de reformas estatutarias no se ha ocupado de la institución catastral<sup>51</sup>, b) un segundo grupo de reformas se han limitado a reconocer la posibilidad de que las comunidades autónomas puedan colaborar en materia catastral con la Administración General del Estado a través de la suscripción de los oportunos convenios de colaboración<sup>52</sup> y c) un tercer grupo ha convertido la mera posibilidad de colaboración en materia catastral en una obligación y prevé formas de gestión consorciada entre la Administración estatal, la respectiva comunidad autónoma y los municipios de dicha comunidad autónoma<sup>53</sup>.

Por otra parte, en el IAE la función de control censal ha constituido el principal argumento para fundamentar la competencia estatal en la gestión e inspección tributaria del IAE. Así, se consideró que en la gestión del IAE concurría un interés supralocal que se vinculaba a la función censal, en cuanto que cumplía una función de localización de actividades susceptibles de dar lugar a la realización de hechos imponibles correspondientes a otros tributos del sistema tributario (v. gr. el IRPF, el IS y el IVA)<sup>54</sup>. Sin embargo, tras la implantación del censo estatal comprensivo de las actividades profesionales y empresariales, la virtualidad censal del impuesto para la Hacienda estatal resulta

<sup>51</sup> Vid. la ley Orgánica 1/2007, de 28 de febrero, por la que se reforma el Estatuto de la Comunidad Autónoma de Baleares y la Ley Orgánica 14/2007, de 30 de noviembre, por la que se reforma el Estatuto de la Comunidad Autónoma de Castilla y León.

<sup>52</sup> Vid. la reforma de los Estatutos de Autonomía de la Comunidad Valenciana y Aragón:

- La reforma del Estatuto de Autonomía de la Comunidad Valenciana: el artículo 57 de la Ley Orgánica 1/2006, de 10 de abril, modifica el artículo 51 del Estatuto de Autonomía de la Comunidad Valenciana, relativo a la distribución de competencias, y que en su apartado tercero establece que «La Generalitat podrá colaborar con la Administración General del Estado en la gestión del catastro, a través de los pertinentes convenios».
- La reforma del Estatuto de Autonomía de Aragón: el artículo 77 de la Ley Orgánica 5/2007, de 19 de marzo, establece en relación con las competencias ejecutivas de la Comunidad Autónoma de Aragón en su párrafo décimo «La colaboración con el Estado en la gestión del catastro».

<sup>53</sup> Vid. la reforma de los Estatutos de Autonomía de Cataluña y Andalucía:

- La reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña: el artículo 221 de la Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio, de reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña señala que «La Administración General del Estado y la Generalitat establecerán los cauces de colaboración necesarios para asegurar la participación de la Generalitat en las decisiones y el intercambio de información que sean precisos para el ejercicio de sus competencias. Asimismo, se establecerán formas de gestión consorciada del Catastro entre el Estado, la Generalitat y los municipios de acuerdo con lo que disponga la normativa del Estado y de manera tal que se garantice la plena disponibilidad de las bases de datos para todas las Administraciones y la unidad de información». En relación con esta última redacción ha señalado PAGÈS I GALTÈS (2006), pág. 41, que este artículo no viene sino a ser una especificación para Cataluña de lo que con carácter general ya prevé el artículo 4 del vigente del TRLCI, y por tanto, la principal virtualidad que advierte en dicho precepto estatutario estriba en que las fórmulas de colaboración que prevé el TRLCI con carácter general, dejan de ser para la Generalitat una mera posibilidad impeliéndose estatutariamente a su celebración.
- La reforma del Estatuto de Autonomía de Andalucía: el artículo 193 de la Ley Orgánica 2/2007, de 19 de marzo, determina que «La Administración General del Estado y la Junta de Andalucía establecerán los cauces de colaboración necesarios para asegurar la participación de esta en las decisiones y el intercambio de información que sean precisos para el ejercicio de sus competencias. Asimismo, se establecerán formas de gestión consorciada del Catastro entre el Estado, la Junta de Andalucía y los municipios, de acuerdo con lo que disponga la normativa del Estado y de manera tal que se garantice la plena disponibilidad de las bases de datos para todas las Administraciones y la unidad de información». También, sobre esta redacción CHICA PALOMO, M.ª D. y ALCÁZAR MOLINA, M.G. (2008), pág. 14, consideran que estas fórmulas de colaboración han dejado de ser una simple posibilidad para convertirse en un mecanismo exigible.
- La reforma del Estatuto de Autonomía de Extremadura: el artículo 89.1 de la Ley Orgánica 1/2011, de 28 de enero, de reforma del Estatuto de Autonomía de Extremadura dispone que «La Comunidad Autónoma, el Estado y las Entidades Locales de Extremadura colaborarán en las actuaciones fiscales respectivas y facilitarán el intercambio de la información precisa para el ejercicio de sus correspondientes competencias en la materia y, especialmente, la gestión consorciada del Catastro que incluya la utilización conjunta de información y de bases de datos».

<sup>54</sup> Cfr. BARQUERO ESTEVAN, J.M. (1999), págs. 414-419.

irrelevante<sup>55</sup>, dado que ya no resulta necesario que la Administración Tributaria del Estado esté pendiente de los tributos locales como censos de contribuyentes<sup>56</sup>.

Por otra parte, la reforma operada en el IAE por la Ley 51/2002 ha difuminado el carácter censal del impuesto<sup>57</sup>. Por ello, en nuestra opinión, resulta evidente que la función de control censal no puede servir actualmente de fundamento para mantener el reparto competencial diseñado por el legislador de 1988<sup>58</sup>.

## 2. El principio de eficacia como justificación de la gestión compartida

El principio de eficacia constituye un principio de ordenación y aplicación del sistema tributario previsto en el artículo 3.2 de la vigente LGT<sup>59</sup>, que encuentra su anclaje constitucional en el artículo 103.1 de la Constitución Española (CE)<sup>60</sup>. Desde esta línea argumental se ha justificado el desapoderamiento a las Entidades locales de sus competencias gestoras por considerar que un gran número de Entidades locales no estaban dotadas de los medios materiales y personales necesarios para su ejercicio<sup>61</sup>. En relación con esta justificación, convenimos con la doctrina que subraya que la limitación de la autonomía local en aras de la eficacia constituye una subversión de la jerarquía de los valores constitucionales, sobre todo, por el gran protagonismo que el principio de autonomía tiene en nuestra Carta Magna<sup>62</sup>. A mayor abundamiento, si analizamos las Memorias de gestión de la Administración tributaria estatal debemos poner de manifiesto como el principio de eficacia no sirve para valorar positivamente algunas de las actuaciones de gestión e inspección más relevantes atribuidas a la Administración tributaria estatal (v. gr. la inspección del IAE o la inspección catastral).

Por todo ello, mantenemos que la falta de medios de algunos Ayuntamientos para la gestión de sus propios tributos debe suplirse con el desarrollo efectivo de las fórmulas de delegación y cola-

<sup>55</sup> En prueba de esta afirmación resulta revelador analizar los últimos Planes Generales de Control Tributaria de la AEAT. En el primer Plan de Control Tributario de la AEAT aprobado con posterioridad a la entrada en vigor de la reforma del IAE operada por la Ley 51/2002 (BOE de 5 de febrero de 2004) se señalaba expresamente que en el Área de Gestión se debían potenciar las actuaciones para la formación y el mantenimiento del censo de contribuyentes y obligados tributarios como consecuencia de la aprobación del nuevo Reglamento censal, aprobado por el Real Decreto 1041/2003 y de la supresión parcial del IAE. Y, por ejemplo, el vigente, Plan General de Control Tributario 2011 (BOE n.º 32 de 7 de febrero de 2011), omite cualquier referencia al IAE para el control censal de las actividades económicas.

<sup>56</sup> Cfr. NIETO MONTERO, J.J. (1997), pág. 97 y COLLADO YURRITA, M.A. (2001), pág. 21.

<sup>57</sup> Cfr. POVEDA BLANCO, F. (2003), pág. 303.

<sup>58</sup> Actualmente, las declaraciones censales recogidas en la disposición adicional quinta de la LGT de 2003 han sido objeto de desarrollo reglamentario por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, que se ocupa de las obligaciones tributarias formales en el Título II (arts. 2 a 58) y de la comprobación de estas obligaciones en los artículos 144 a 154 y 192.

<sup>59</sup> El artículo 3.2 de la LGT establece que «la aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios».

<sup>60</sup> El artículo 103.1 de la CE determina que «la Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho».

<sup>61</sup> Cfr. BARQUERO ESTEVAN, J.M. (1999), pág. 415,

<sup>62</sup> Cfr. NIETO MONTERO, J.J. (1997), pág. 172.

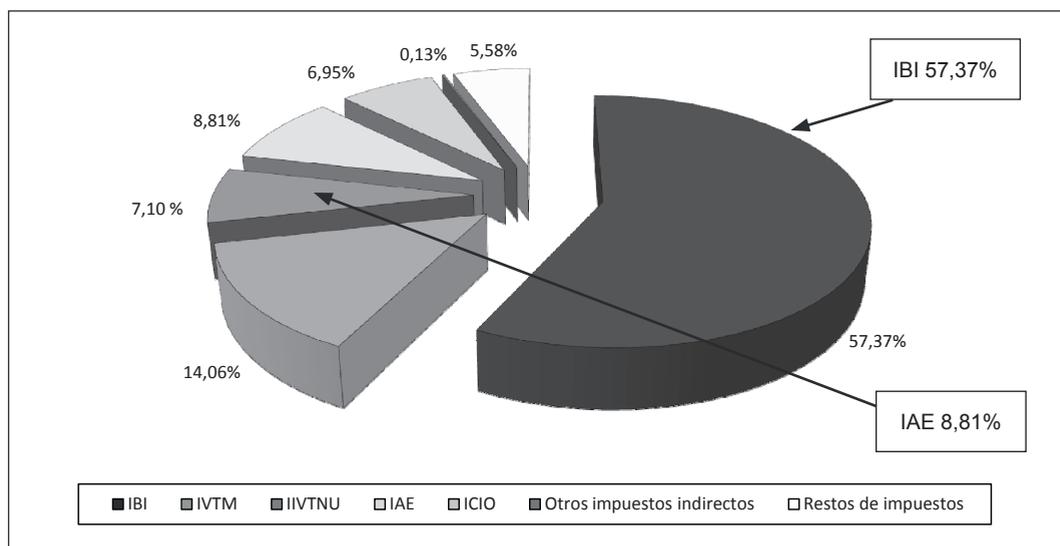
boración interadministrativa previstas por el legislador en el artículo 106.3 de la LRBRL y en los artículos 7 y 8 del TRLRHL y no con el establecimiento de fórmulas de gestión compartida <sup>63</sup>.

#### IV. ESTUDIO PARTICULAR DE LA GESTIÓN COMPARTIDA EN EL IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES Y EN EL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

##### A. Consideraciones generales

La autonomía financiera de los municipios, determinada por la relevancia de sus propios tributos y precios públicos, alcanza el 47,70 por 100 de sus recursos totales. En particular, el IBI y el IAE representan el 66,18 por 100 de la composición de los impuestos locales recogida en los capítulos 1 (impuestos directos) y 2 (impuestos indirectos) de sus presupuestos de ingresos.

*Impuestos municipales (capítulos 1 y 2 de ingresos).*



FUENTE: *Haciendas Locales en cifras 2009 (diciembre 2011).*  
Ministerio de Economía y Hacienda.

La relevancia cuantitativa de los impuestos de gestión compartida que acabamos de poner de manifiesto nos obliga a cuestionarnos si la distribución competencial implantada por el legislador estatal de 1988, y que en la actualidad permanece prácticamente inalterada, constituye la fórmula

<sup>63</sup> Cfr. RUBIO DE URQUÍA, J.I. (1991), pág. 28, subraya que con estos mecanismos se pretende que las Entidades locales dotadas de menos medios puedan mantener «su fuero» (titularidad de las competencias) y, a la vez, asegurarse la efectividad de sus recursos tributarios.

más adecuada para hacer efectivos los principios que con carácter general informan la aplicación de los tributos (v. gr. entre otros, los principios de eficacia, limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales) y para respetar los derechos y garantías de los obligados tributarios.

Sobre esta cuestión debemos poner de manifiesto como prácticamente todos los sujetos que tienen relación con estos tributos valoran negativamente esta peculiar forma de gestión.

Las propias Entidades locales han reivindicado históricamente la gestión integral del IBI y del IAE <sup>64</sup>.

Los Informes anuales del Defensor del Pueblo ponen en evidencia de forma recurrente el elevado número de quejas derivadas de la gestión compartida, ya sea por errores inducidos por confusión de los obligados tributarios o por la falta de coordinación entre Administraciones <sup>65</sup>.

La mayoría de la doctrina científica pone en evidencia los múltiples errores y retrasos que provoca esta forma de gestión generando costes recaudatorios importantes <sup>66</sup>.

Los órganos jurisdiccionales han calificado de «forzada y artificiosa» la gestión compartida en el IAE, valoración que en nuestra opinión también resulta trasladable al resto de tributos de gestión compartida (IBI e IVTM) <sup>67</sup>.

<sup>64</sup> Cfr. la resolución séptima de la VIII Asamblea general de la Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP), celebrada en Madrid en noviembre de 2003, en [www.femp.es](http://www.femp.es). En la misma línea el Informe «La financiación local en España: Radiografía del presente y propuestas de futuro» (2008), pág. 291.

<sup>65</sup> *Vid.* el Informe Anual del Defensor del Pueblo correspondiente al año 2010, págs. 760 y 770, incluso, pone en evidencia que «el impulso de los convenios de colaboración con entes locales y la utilización de medios electrónicos para mantener actualizados los registros y padrones que ha realizado la Dirección General del Catastro no ha redundado en una mejora de la gestión del impuesto, sino en una disponibilidad más ágil de los datos de estos».

<sup>66</sup> Cfr. BARQUERO ESTEVAN, J.M. (1999), pág. 407, que en relación con la gestión compartida del IBI (con argumentos que, en nuestra opinión, resultan trasladables a la gestión del IAE) observa como el sistema de gestión del IBI plantea graves problemas de aplicación, en la medida en que este sistema de reparto de competencias exige una intensa colaboración entre las distintas Administraciones implicadas, cuyas posibles insuficiencias se traducen necesariamente en graves deficiencias de eficacia en la aplicación del tributo. ZORNOZA PÉREZ, J. (2001), págs. 297-298, llama la atención en el IBI sobre los problemas que suscita la falta de colaboración del Centro directivo competente con las Corporaciones Locales, lo que produce injustificados retrasos en las preceptivas actualizaciones, con costes recaudatorios nada despreciables. NÚÑEZ PÉREZ, G. (2007), pág. 5, califica de confusa la regulación de la gestión compartida al conducir a cometer reiterados errores en su aplicación tanto por la Administración como por los contribuyentes y propone su revisión urgente. NAVARRO HERAS, R.A. (2008), págs. 65-75, ha puesto de manifiesto como la disociación de las competencias censales y tributarias y su asignación legal a distintas Administraciones territoriales genera dificultades para establecer mecanismos eficaces de lucha contra el fraude. RUBIO DE URQUÍA, J.I. (2008), págs. 8-9, con rotundidad y en relación con el IBI califica de desastroso tanto el régimen de gestión compartida como el régimen de impugnación de los actos de gestión catastral o tributaria. Finalmente, MUÑOZ MERINO, A. (2010), pág. 63, alude a las situaciones de indefensión en las que se puede colocar al contribuyente con estos procedimientos de gestión compartida.

<sup>67</sup> *Vid.* en relación con el IBI, la sentencia del Tribunal Supremo de 5 de julio de 2002 pone de manifiesto como «el desconocimiento y preterición del debido respeto del principio de continencia de la causa, como consecuencia del complicadísimo planteamiento de los procedimientos de gestión del IBI, puede originar solapamientos procesales, con grave riesgo de contradicción de las resoluciones jurisdiccionales o su inútil repetición». En relación con el IAE, la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de septiembre de 2001 califica «de forzada y artificiosa la diferenciación entre las llamadas "gestión censal" y "gestión tributaria"».

Y, finalmente, el Informe de la Ponencia de estudio de la financiación local, constituido en el seno de la Comisión de Entidades Locales del Senado (2007), entre las medidas propuestas para la reforma del sistema de financiación local alude al establecimiento de los mecanismos necesarios para que aquellos tributos cuya recaudación depende de matrículas, censos y padrones, actualmente en manos de la Administración tributaria central, pasen a estar gestionados directamente por las Entidades locales <sup>68</sup>.

## B. La gestión compartida en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles

### 1. La gestión catastral y la gestión tributaria

La aprobación de la LRHL en 1988 supuso la implantación del IBI y la supresión de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria, la Contribución Territorial Urbana y el Impuesto Municipal sobre Solares y, en lo que aquí interesa, el establecimiento de un tributo de *gestión compartida* al disociar la gestión catastral y la gestión tributaria.

#### 1.1. La gestión catastral y la gestión tributaria en la redacción originaria de la Ley reguladora de las Haciendas Locales

Con la redacción originaria de la LRHL, el IBI se gestionaba por medio del Padrón que formaba anualmente la Administración tributaria estatal y que incluía por separado los bienes inmuebles de naturaleza rústica y urbana, los sujetos pasivos del impuesto y los respectivos valores catastrales. Asimismo, los sujetos pasivos estaban obligados a comunicar al Catastro las variaciones que pudieran surgir por alteraciones de orden físico, económico o jurídico concernientes a los citados bienes <sup>69</sup>. El artículo 78.1 de la citada LRHL incluía en *la gestión catastral* la elaboración de las Ponencias de valores, la fijación, revisión y modificación de los valores catastrales y la formación del Padrón del impuesto y atribuía su gestión al Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria, aunque estableció la posibilidad de suscribir convenios de colaboración catastral con las Entidades locales, salvo en lo relativo a la superior función de coordinación de valores que debía ejercerse, en todo caso, por el Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria.

El citado precepto en su apartado segundo incluía en *la gestión tributaria* la liquidación y recaudación de este impuesto, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria y atribuía su gestión a los Ayuntamientos, comprendiendo las funciones de concesión y denegación

<sup>68</sup> Vid. Informe de la Ponencia de estudio de la financiación local, constituida en el seno de la Comisión de Entidades Locales del Senado (BOCG n.º 849 de 17 de diciembre de 2007).

<sup>69</sup> Vid. el Real Decreto 1448/1989, de 1 de diciembre, por el que se desarrolló el artículo 77 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales y las Resoluciones de 11 de mayo de 1990 y 14 de enero de 1991 por la que se aprobaron los modelos de declaraciones de altas y alteraciones catastrales de bienes inmuebles de naturaleza urbana y de naturaleza rústica. Y, posteriormente, la Orden de 10 de febrero de 1999 por la que se aprobaron nuevos modelos de declaración de alteraciones catastrales.

de exenciones y bonificaciones, realización de las liquidaciones conducentes a la determinación de las deudas tributarias, emisión de los documentos de cobro, resolución de los expedientes de devolución de ingresos debidos, resolución de recursos contra actos de gestión tributaria y actuaciones para la asistencia e información al contribuyente.

Del contenido de la gestión catastral y de la gestión tributaria se deduce que esta separación no afectaba exclusivamente al ámbito de las obligaciones tributarias formales del IBI, que se trasladaron al ámbito catastral, sino que también afectaba nuclearmente al cumplimiento de la obligación tributaria material principal, es decir, al pago de la liquidación del impuesto. Así, de los cuatros elementos estructurales de este impuesto: hecho imponible, base imponible, sujeto pasivo y cuota, la determinación de los tres primeros se atribuyó a la Administración del Estado, mientras que la determinación de la cuota, previa aplicación del tipo de gravamen y la concesión o denegación de beneficios fiscales se atribuyó a los respectivos Ayuntamientos <sup>70</sup>.

El legislador afianzó esta división con la previsión recogida en el artículo 77.3 de la LRHL que estableció que cualquier modificación en el Padrón del IBI, referida a datos catastrales, requería «inexcusablemente» la previa alteración catastral. De esta forma, en nuestra opinión desacertadamente, el legislador diseñó la relación entre los Ayuntamientos y el Catastro de forma unidireccional, dado que la rectificación catastral precedía, en todo caso, a la modificación del impuesto <sup>71</sup>.

Desde un punto de vista local este marco normativo merecía, al menos, dos consideraciones: en primer lugar, la división entre la gestión catastral y la gestión tributaria supuso la mutilación de las potestades administrativas más relevantes de las Entidades locales para la plena aplicación del impuesto y, en segundo lugar, mostraba una total dependencia del impuesto en relación con los datos contenidos en el Catastro, cuya manifestación más palmaria fue el citado artículo 77.3 de la LRHL.

Los Ayuntamientos trataron de soslayar las dificultades que generaba esta peculiar configuración legal a través de la suscripción de los convenios de colaboración con el Catastro previstos en el artículo 78.1 de la LRHL y desarrollados por el Real Decreto 1390/1990, de 2 de noviembre, sobre colaboración de las Administraciones Públicas en materia de gestión catastral y tributaria e inspección catastral (BOE n.º 274 de 15 de noviembre de 1990). Esta norma reglamentaria estableció que cualquier colaboración en la gestión catastral que excediera del mero intercambio de información debía llevarse a cabo únicamente en el marco de los convenios que al efecto se suscribieran <sup>72</sup>.

Desde una perspectiva local el contenido material del citado Real Decreto resultaba rechazable, dado que mostraba un desarrollo reglamentario manifiestamente insuficiente en relación con las posibilidades de colaboración en materia catastral reconocidas legalmente a las Entidades locales.

<sup>70</sup> Como excepción, a esta gestión del IBI realizada por dos Administraciones (Catastral y Entidades locales) la disposición transitoria undécima de la LRHL preveía la posibilidad de que el Catastro, a solicitud del Ayuntamiento interesado, también ejerciera las funciones de gestión tributaria previstas en el artículo 78, por lo que en este último caso, la Administración catastral realizaba íntegramente la gestión del impuesto.

<sup>71</sup> GARCÍA-MONCO MARTÍNEZ, A. (1995), págs. 265-266, ha señalado que los términos imperativos de este precepto determinaban que cualquier actuación tributaria realizada por los Ayuntamientos en función de los datos del padrón no obrantes en el Catastro padecía de un vicio de nulidad que impedía la producción de los efectos jurídicos a dicha actuación.

<sup>72</sup> *Vid.* artículo 6 del Real Decreto 1390/1990, de 2 de noviembre.

La norma reglamentaria preveía que los convenios pudieran tener dos regímenes jurídicos diferentes: de prestación de servicios o de delegación de funciones. El régimen de prestación de servicios se equiparaba a la encomienda de gestión, en tanto que la delegación de funciones suponía que el ente delegado ejercía las competencias, aunque sometido a las facultades de dirección del ente delegante<sup>73</sup>. Ahora bien, la citada norma reglamentaria limitaba el objeto de los convenios de delegación de funciones, al exceptuar de este régimen las referidas a la elaboración de ponencias y a la asignación individualizada de valores catastrales. Esta última limitación supuso de facto derivar la tramitación de los expedientes de alteraciones de orden físico y económico y, como veremos en el apartado siguiente, de inspección catastral al régimen de prestación de servicios, de forma que los Ayuntamientos no podían dar de alta catastralmente los inmuebles ni valorarlos, es decir, no podían incorporar nuevos hechos impositivos ni cuantificar la base imponible de su impuesto más relevante.

## 1.2. La gestión catastral y la gestión tributaria en la normativa vigente

La normativa vigente en materia catastral y tributaria del IBI deriva tanto de la modificación de la LRHL operada por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, que constituye el antecedente del vigente Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el TRLRHL y que dedica el artículo 77 a la gestión tributaria del IBI, como de la aprobación de la Ley 48/2002, de 23 de diciembre, del Catastro Inmobiliario antecedente del vigente Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el TRLCI, que recoge en el artículo 4 las competencias catastrales y en el artículo 11 los procedimientos específicos para la formación y mantenimiento del catastro inmobiliario (las declaraciones, las comunicaciones, las solicitudes, el procedimiento de subsanación de discrepancias, la inspección catastral y la valoración). Este régimen jurídico evidencia la singularidad de la normativa catastral y su progresivo alejamiento tanto del régimen tributario general, es decir, de la LGT<sup>74</sup> y su normativa de desarrollo, como del sistema tributario local representado por el TRLRHL. Y, también, provoca un complejo juego de aplicaciones directas y supletorias y, también, de aplicaciones autónomas y dependientes entre los tres bloques normativos que acabamos de mencionar.

Así, en el ámbito de la gestión tributaria del IBI, la LGT, en virtud de su artículo 1, resulta de aplicación directa a la regulación de los procedimientos de aplicación de los tributos locales de conformidad con lo establecido en el artículo 12 del TRLRHL. Por el contrario, en el ámbito catastral, la

<sup>73</sup> Cfr. FUENTES VALENCIA, P. (2000), pág. 29, que sobre la base de los convenios formalizados hasta esa fecha, señala que sin perjuicio de las competencias, que en la materia objeto de cada convenio corresponde a la Dirección General del Catastro, se delegan las funciones de tramitación y aprobación de los expedientes de transmisiones de dominio. Ello supone que la información relativa a las transmisiones de dominio tramitadas por la Entidad colaboradora y remitidas (en soporte magnético) a la Gerencia Territorial «es incorporada» a la base de datos catastral, sin embargo las funciones de tramitación de los expedientes de alteraciones de orden físico y económico se encomiendan a la Entidad colaboradora en régimen de prestación de servicios, de manera que se entrega la información obtenida a la Gerencia Territorial para que sea el Catastro «el que efectúe» la valoración y alta en la base de datos catastral.

<sup>74</sup> La disposición adicional decimoquinta de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria determina que: «1. Las infracciones y sanciones en materia catastral, se regirán por su normativa específica. 2. El artículo 27 de esta Ley relativo a los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo no será aplicable a las declaraciones catastrales. 3. En materia de notificación de valores catastrales, esta ley se aplicará supletoriamente respecto a lo dispuesto en la normativa específica catastral».

LGT, en virtud de su disposición adicional decimoquinta y de conformidad con las referencias a la Ley codificadora realizadas por la Ley catastral, en unos casos resulta de aplicación directa, por ejemplo, al regular los derechos y deberes de los titulares catastrales <sup>75</sup> o al referirse al régimen impugnatorio de los actos catastrales <sup>76</sup> y, en otros, resulta de aplicación supletoria, como por ejemplo, en relación con la notificación de los valores catastrales <sup>77</sup> y, en lo que aquí interesa, en relación con la regulación de los procedimientos de incorporación catastral en virtud del artículo 12 del TRLCI <sup>78</sup>. Por lo que se refiere a las relaciones entre la normativa tributaria local y la normativa catastral, desde la aprobación de la Ley 48/2002, de 23 de diciembre, la normativa catastral tiene sustantividad propia y se separa de la regulación del IBI. Ahora bien, entre estos dos bloques normativos existe una evidente interrelación en elementos tan esenciales para el IBI como son la determinación del valor catastral y de los obligados tributarios.

La valoración catastral es una competencia atribuida al Catastro de acuerdo con lo establecido en el artículo 4 del TRLCI, si bien el citado precepto permite su ejercicio por las Entidades locales a través de las distintas fórmulas de colaboración. En este punto, el artículo 65 del Reglamento del Catastro Inmobiliario prevé que siempre que el acto que se dicte por la entidad colaboradora incluya la determinación del valor catastral se precisará informe previo y vinculante de la Gerencia, que se entenderá conforme con la propuesta si transcurrido el plazo de un mes no se hubiera emitido. Por otra parte, el artículo 77.3 del TRLRHL residencia en los Ayuntamientos la competencia originaria para la determinación de la base liquidable en los procedimientos de asignación individualizada del valor catastral <sup>79</sup>.

Por lo que se refiere a la determinación del sujeto pasivo del IBI, la modificación del artículo 9 del TRLCI, operada por la disposición adicional trigesimocuarta apartado segundo de la Ley 2/2004, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el 2005, ha quebrado la identidad entre el sujeto pasivo del IBI y el titular catastral, al eliminar el orden de prelación de derechos para la determinación de los titulares catastrales, que continúa vigente en el artículo 61.2 del TRLRHL para los sujetos pasivos del IBI. Así, desde la perspectiva del IBI, tras las últimas reformas legislativas, queda rota la identidad entre el titular catastral y el sujeto pasivo del IBI, pasando el titular catastral a ser un «sujeto pasivo potencial» del IBI <sup>80</sup>. Por ello, proponemos de *lege ferenda* que la próxima reforma de

<sup>75</sup> Vid. artículo 10.1 del TRLCI que señala que «en sus relaciones con el Catastro Inmobiliario, los titulares catastrales ostentan los derechos reconocidos en el artículo 34 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria».

<sup>76</sup> Vid. artículo 12.4 del TRLCI que establece que «los actos dictados en el apartado anterior son susceptibles de ser revisados en los términos establecidos en el Título V de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre».

<sup>77</sup> Vid. artículo 29.4 d) del TRLCI que determina que «lo dispuesto en materia de notificaciones por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, será de aplicación supletoria a la notificación de valores catastrales por medios no electrónicos prevista en este apartado».

<sup>78</sup> Cfr. MIRANDA HITA, J.J. (2008), pág. 103, califica los procedimientos catastrales como «una superestructura procedimental», independizada de los procedimientos tributarios genéricos, aunque fuertemente emparentada con ellos por razones prácticas y de economía normativa.

<sup>79</sup> Ahora bien, la disposición transitoria duodécima de LRHL, modificada por la Ley 39/2010, de 31 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011 ha ampliado el plazo durante el cual la Dirección General del Catastro tiene atribuida la competencia para determinar la base liquidable del IBI hasta el 31 de diciembre de 2012, salvo que el Ayuntamiento comunique a dicho Centro directivo que la indicada competencia será ejercida por él.

<sup>80</sup> El propio Tribunal Supremo en la Sentencia de 20 de septiembre de 2001 ya había concluido que el sujeto pasivo del IBI, cuando del derecho de propiedad se trata, se determina por la formalización de la escritura pública con independencia de

las Haciendas locales refleje claramente que la determinación del sujeto pasivo del IBI es una potestad propia de las Entidades locales, que forma parte de la gestión tributaria del impuesto y que no requiere un control *ex ante* del Catastro, y que, en consecuencia, su revisión corresponde a las Entidades locales. Una vez reconocida esta realidad, se deberían reforzar las relaciones interadministrativas entre las Entidades locales y la Dirección General del Catastro, para materializar la deseable concordancia entre el titular catastral y el sujeto pasivo del IBI.

Asimismo, desde la perspectiva de la gestión tributaria del IBI, el régimen normativo descrito resulta criticable dado que dificulta la homologación de los procedimientos de incorporación catastral a los procedimientos de aplicación de los tributos regulados en la LGT. Por ello, discrepamos de alguna posición doctrinal que mantiene que la reforma de 2002 ha facilitado la gestión del impuesto a través de los nuevos procedimientos catastrales de comunicación o subsanación de discrepancias o el procedimiento que permite corregir liquidaciones en supuestos de no coincidencia del sujeto pasivo con el titular catastral <sup>81</sup>. En nuestra opinión, el legislador no ha configurado estos procedimientos correctamente generando nuevos problemas en la aplicación del IBI. A continuación, recogemos algunas de estas disfunciones:

Como acabamos de señalar el artículo 77.7 del TRLRHL permite corregir liquidaciones en supuestos de no coincidencia del sujeto pasivo con el titular catastral. Ahora bien, su redacción mantiene una primacía de la titularidad catastral sobre el sujeto pasivo del IBI, al requerir la confirmación catastral y calificar la liquidación como provisional si no existe convenio de delegación de funciones entre el Catastro y la Entidad local correspondiente <sup>82</sup>. En nuestra opinión, las liquidaciones en el IBI deben resultar provisionales o definitivas conforme al régimen general previsto en el artículo 101 de la vigente LGT, por lo que su calificación no puede depender de que se haya suscrito convenio de delegación de funciones en materia catastral. Esta subordinación catastral también se manifiesta en el desarrollo reglamentario de este precepto. Así, el artículo 43 del Real Decreto 417/2006, de 7 de abril, que desarrolla el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (en adelante, RCI) prevé, para los supuestos de discordancia entre el titular catastral y el sujeto pasivo del IBI, la necesaria confirmación de las rectificaciones a los efectos exclusivos de la liquidación de este impuesto. En nuestra opinión, la validez de la rectificación del sujeto pasivo del IBI no debería supeditarse a esta confirmación catastral, aunque pueda ser tácita, sino que esta debería resolverse a través de los procedimientos ordinarios de revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria.

Por otra parte, el procedimiento de subsanación de discrepancias constituye un procedimiento específico de incorporación catastral, que sirve para la actualización del Catastro en aquellos casos

---

que la transmisión no haya tenido acceso al Catastro. La citada sentencia ha fijado como doctrina legal que «el sujeto pasivo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles es el propietario de los mismos, cuando de dicho derecho se trata y dado que los efectos traslativos del dominio, en caso de otorgarse escritura pública y si otra cosa no se acuerda en ella, se producen desde su formalización, el adquirente asume en ese momento la posición de sujeto pasivo del IBI a quien le será exigible en el siguiente devengo, con independencia de que cumpla o no con su obligación de efectuar la declaración de la variación jurídica por cambio de titular y esta tenga acceso al catastro, todo ello sin perjuicio de la responsabilidad en que se haya podido incurrir por incumplimiento de dicha obligación». En la misma línea, STS de 6 de octubre de 2010.

<sup>81</sup> Cfr. MIRANDA HITA, J.J. (2008), pág. 105.

<sup>82</sup> Cfr. GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.<sup>a</sup> L. (2010), pág. 151, pone de manifiesto las limitaciones de este procedimiento destinado exclusivamente para la actualización del sujeto pasivo y no para ningún otro tipo de circunstancia relevante.

en los que la Administración tiene conocimiento de la falta de concordancia entre la descripción catastral de los bienes inmuebles y la realidad inmobiliaria y su origen no deriva del incumplimiento de las obligaciones de declaración y comunicación establecidas en el TRLCI<sup>83</sup>.

Es un procedimiento que lleva implícita cierta actividad comprobadora, dado que como señala la Circular 05.03/2006, de 27 de abril, de la Dirección General del Catastro, las discrepancias se pondrán de manifiesto, bien en las comprobaciones realizadas sobre el terreno o en los datos y documentos aportados por otras Administraciones Públicas o por los particulares, o bien, en la comprobación y depuración de los propios datos existentes en los documentos catastrales. En nuestra opinión debería modificarse la previsión contenida en el artículo 18.1 del TRLCI que determina que las resoluciones que se dicten solo tendrán eficacia catastral desde el día siguiente a la fecha en que se acordaron. En consecuencia, según dispone el artículo 75.3 del TRLRHL a efectos del IBI, las alteraciones catastrales derivadas de la tramitación de este procedimiento tendrán efectividad en el devengo posterior al momento en que se han producido los efectos catastrales. Efectividad que resulta rechazable y que puede generar consecuencias negativas tanto para el obligado tributario como para la propia Hacienda local. La incorporación en el Catastro de bienes inmuebles o la modificación de su descripción catastral a través de este procedimiento debería surtir efectos, como el procedimiento de inspección catastral, desde el día siguiente al que se produjeron los hechos, actos o negocios a que se refieren dichas actuaciones. En nuestra opinión, la prohibición de la *reformatio in peius* prevista en el artículo 113.3 de la Ley de Régimen Jurídico y Procedimiento Administrativo Común (LRJ-PAC) no impide dotar de esta eficacia a un procedimiento iniciado de oficio, que presenta un marcado carácter comprobador, si se tiene conocimiento de la falta de concordancia entre la descripción catastral de los bienes inmuebles que figuran en el Catastro y la realidad inmobiliaria desde una fecha anterior a la adopción del acuerdo.

## 2. La inspección catastral y ¿la inspección tributaria del Impuesto sobre Bienes Inmuebles?

El legislador de 1988 no hizo referencia expresa a la inspección tributaria del IBI, omisión que, como veremos seguidamente, ha dificultado la aplicación de este impuesto y que persiste en la normativa vigente.

### 2.1. La inspección catastral y la inspección tributaria en la redacción originaria de la Ley reguladora de las Haciendas locales

El artículo 78.2 de la LRHL, al describir las funciones que llevaban a cabo los Ayuntamientos en relación con el IBI, se refería a la liquidación, recaudación y revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria, y en el apartado tercero del citado precepto se refería a la inspección catastral, que residenciaba en los órganos competentes de la Administración Tributaria del Estado, sin perjuici-

<sup>83</sup> Este procedimiento tiene su antecedente en el artículo 77.4 de la LRHL. Actualmente se regula en el artículo 18 del TRLCI, que ha sido objeto de dos recientes modificaciones: en primer lugar, por la disposición final octava de la Ley 40/2010, de 29 de diciembre, de almacenamiento geológico de dióxido de carbono (BOE de 30 de diciembre de 2010), y, en segundo lugar, por la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible (BOE de 5 de marzo de 2011).

cio de las fórmulas de colaboración que se pudieran establecer con las Entidades locales. Esta redacción dio lugar a interpretaciones contrapuestas sobre la relación existente entre la inspección catastral y la inspección tributaria del IBI <sup>84</sup>.

El Real Decreto 1390/1990, de 2 de noviembre, sobre colaboración de las Administraciones Públicas en materia de gestión catastral y tributaria e inspección catastral (BOE n.º 274 de 15 de noviembre de 1990) también limitó las actuaciones de las Entidades locales en materia de inspección catastral al derivarlas al ámbito de la prestación de servicios, dado que en la mayor parte de los casos la inspección catastral requería la asignación individualizada de los valores catastrales, lo que suponía que el trabajo preparatorio de inspección catastral realizado por la Entidad local se entregara a las Gerencias Regionales del Catastro para que estas últimas efectuaran la valoración y continuaran el procedimiento de inspección catastral.

En nuestra opinión, esta restricción reglamentaria distorsionó la inspección tributaria del IBI al dividir injustificadamente el procedimiento y establecer relaciones interadministrativas que se han demostrado claramente ineficaces. Para el mismo procedimiento de inspección tributaria del IBI el sujeto pasivo tenía que relacionarse con las Entidades locales en la fase instructora, con las Gerencias Territoriales del Catastro para suscribir la correspondiente acta de inspección y la notificación de los valores catastrales y, finalmente, de nuevo, con la Entidad local que aprobaba y notificaba las liquidaciones tributarias resultantes de las actuaciones de inspección catastral. Este esquema rompía el procedimiento de inspección tributaria del IBI como concatenación lógica de actos administrativos y se tornaba en una sucesión encadenada de relaciones interadministrativas que se ha demostrado claramente ineficaz.

## 2.2. La inspección catastral y la inspección tributaria en la normativa vigente

El TRLCI dedica los artículos 19 a 21 al procedimiento de inspección catastral, desarrollados reglamentariamente por el Real Decreto 417/2006, de 7 de abril, que recoge una regulación completa y detallada de las actuaciones de inspección catastral en el Capítulo VI del Título III (arts. 47 a 61) <sup>85</sup>. En virtud de lo establecido en el artículo 19 del TRLCI el procedimiento de inspección catastral está dotado de naturaleza tributaria. Ahora bien, resulta un procedimiento de inspección distinto del previsto en el Capítulo IV del Título III de la vigente LGT. Y el procedimiento de inspección tributaria del IBI no se regula expresamente en la normativa tributaria local pero se manifiesta, de hecho, como un procedimiento independiente del procedimiento de inspección catastral regulado en TRLCI. Así,

<sup>84</sup> Cfr. MARTÍNEZ GARCÍA-MONCO, A. (1991), págs. 419-421, considera que en la inspección catastral el legislador no ha conseguido un sistema acabado de delimitación competencial y califica de «confusa» la redacción del artículo 78.3 de la LRHL. RUBIO DE URQUÍA, J.I. y ARNAL SURÍA, S. (1996), ponen de manifiesto como los aspectos relativos a la inspección del IBI son los únicos que no pudieron ser objeto de la correspondiente delimitación competencial entre la Administración del Estado y los Ayuntamientos. TILVE ABILLEIRA, J.L. (1991), págs. 1.345-1.348, observa como en esta cuestión nos movemos en una zona de penumbra.

<sup>85</sup> El marco normativo de la inspección catastral se completa con la Orden HAC/2318/2003, de 31 de julio, con la citada Resolución de 16 de julio de 2007 de la Dirección General del Catastro y, por último, con la Circular 04.04/10/P, de 10 de junio, sobre el procedimiento de inspección catastral en la que la Dirección General del Catastro dicta instrucciones para interpretar y aplicar el citado marco normativo.

el procedimiento de inspección catastral regulariza la descripción catastral de los bienes inmuebles con una doble finalidad tributaria y extratributaria, mientras que el procedimiento de inspección tributaria del IBI regulariza la situación tributaria del sujeto pasivo en relación con el referido impuesto.

En particular, en el ámbito de la inspección catastral el reglamento catastral distingue tres niveles de actuación: A) El ejercicio de la inspección catastral por la Subdirección General de Valoración e Inspección y por las Gerencias y Subgerencias Territoriales del Catastro. B) El ejercicio de la inspección catastral a través de las «actuaciones de inspección conjunta» con Ayuntamientos y entidades públicas que ejerzan la gestión tributaria del IBI. C) El ejercicio de la inspección catastral a través de los convenios de colaboración y, en particular, la delegación de la inspección catastral a las entidades colaboradoras.

Actualmente, los inspectores locales que ejercen por delegación la inspección catastral, que se corresponde con el nivel máximo de colaboración, pueden llegar a determinar el valor catastral y, por consiguiente, cuantificar la base imponible del IBI, aunque con una última limitación, si actúan en régimen de delegación de funciones sus actuaciones inspectoras solo alcanzaran a las de investigación y no a las de comprobación <sup>86</sup>. En nuestra opinión, esta diferenciación es más aparente que real, dado que ambas son vertientes de una misma actuación inspectora <sup>87</sup>. Así, si un supuesto de hecho ha sido declarado parcialmente se iniciará una comprobación que puede determinar que la declaración haya sido incompleta, para lo que será preciso descubrir y, en consecuencia, investigar algún elemento no declarado <sup>88</sup>.

Por ello, consideramos censurable la limitación contenida en el artículo 64.3 apartado e) del RCI, que restringe la delegación de las actuaciones de inspección catastral exclusivamente a las de investigación y entendemos que el mencionado precepto también debería permitir la delegación de las actuaciones de comprobación.

### 3. La revisión de los actos catastrales y los actos tributarios

La revisión de los actos catastrales y tributarios en el IBI también se ve afectada por la diferenciación entre actos de gestión catastral y actos de gestión tributaria. El TRLCI, con apoyo en la STC 233/1999, de 16 de diciembre, al incardinar la institución catastral en el seno del Ministerio de Hacienda predetermina la competencia de los Tribunales Económico-Administrativos del Estado para la revisión de los actos resultantes de los procedimientos catastrales. De esta forma, el artículo 12.4 del TRLCI prevé que los actos resultantes de los procedimientos de incorporación catastral sean revisables en los términos establecidos en el Título V de la LGT, es decir, a través del recurso

<sup>86</sup> El artículo 64.3 apartado e) *in fine* señala que, no obstante, la delegación de funciones inspectoras solo alcanzará a las actuaciones de investigación.

<sup>87</sup> *Vid.* GARCÍA-OVIES SARANDESES, I. (2004), pág. 486. MARTÍN QUERALT, J.J. y otros (2009), pág. 377.

<sup>88</sup> Así se deduce, expresamente, en el ámbito catastral del artículo 58.1 del RCI que señala que «si la comprobación de los hechos o actos o negocios recogidos en las declaraciones y comunicaciones a que se refiere el Capítulo II del Título II del TRLCI se dedujera la existencia de datos falsos, incompletos o inexactos, se incoará la correspondiente acta de inspección catastral, que se tramitará conforme a lo dispuesto en el artículo anterior».

de reposición potestativo ante el órgano que dictó el acto y la reclamación económico-administrativa ante los Tribunales Económico-Administrativos del Estado. Este precepto también establece que la interposición de esta reclamación no suspende, salvo casos excepcionales, la ejecutoriedad del acto recurrido.

Por su parte, el artículo 77 del TRLRHL contiene las normas específicas de la gestión tributaria del IBI y determina que contra los actos sobre aplicación y efectividad del IBI se formulará el recurso de reposición específicamente previsto en la LRHL<sup>89</sup>. En este sentido, el artículo 77.1 del TRLRHL establece que la resolución de los recursos que se interpongan contra los actos de gestión tributaria corresponderá a los Ayuntamientos<sup>90</sup>, si bien debe ponerse aquí de relieve que el artículo 14.2 letras a) y ñ) del TRLRHL señala, como excepción, que en los supuestos en que la ley prevé la posibilidad de formular reclamaciones económico-administrativas contra actos dictados en vía de gestión de los tributos locales por una Entidad local, el recurso de reposición será previo a la reclamación económico-administrativa.

Este régimen de impugnación bifronte ha planteado múltiples reclamaciones en las que los órganos jurisdiccionales han tenido que resolver previamente la adecuación de la vía impugnatoria elegida con la pretensión objeto de recurso<sup>91</sup>.

El Tribunal Supremo, con el propósito de poner cierto orden en el procedimiento de exacción del IBI y de sus vías impugnatorias, ha subrayado en este ámbito las siguientes particularidades: en primer lugar, el procedimiento administrativo de exacción del IBI debe ser contemplado de forma secuencial, es decir, como una serie de actos administrativos, que si han sido correctamente notificados y no recurridos en plazo por los interesados, devienen *in suo ordine* en firmes y consentidos y por tanto irrecurribles con ocasión de la impugnación de actos posteriores; en segundo lugar, si con ocasión de la impugnación de la liquidación por infracción de las normas que rigen la gestión tributaria, el recurrente aprecia que no se le han notificado correctamente los actos de gestión catastral, es decir, que estos últimos no son firmes ni consentidos, deberá iniciarse la vía impugnatoria propia de estos actos y, por último, es necesario respetar rigurosamente el procedimiento de exacción y las distintas vías impugnatorias y, por ende, las competencias de los distintos órganos administrativos y

<sup>89</sup> Su nota más relevante es su carácter preceptivo, si bien dicho recurso tendrá carácter potestativo para los municipios a que se refiere el Título X de la LRBL (art. 108 LRBL en su redacción dada por la Ley 57/2003, de 16 de diciembre de Medidas de Modernización del Gobierno local) al ser alternativo o primera instancia de las reclamaciones económico-administrativas que los obligados tributarios presenten ante los Tribunales económico-administrativos municipales.

<sup>90</sup> El artículo 77.1 del TRLRHL establece que «la liquidación y recaudación, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria de este impuesto, serán competencia exclusiva de los Ayuntamientos y comprenderán las funciones de reconocimiento y denegación de exenciones y bonificaciones, realización de las liquidaciones conducentes a la determinación de las deudas tributarias, emisión de los documentos de cobro, resolución de los expedientes de devolución de ingresos indebidos, resolución de los recursos que se interpongan contra dichos actos y actuaciones para la asistencia e información al contribuyente referidas a las materias comprendidas en este apartado».

<sup>91</sup> Como pone de manifiesto atinadamente ARAGONÉS BELTRÁN, E. (2004), págs. 98-99, pocas cuestiones tributarias ocasionan mayores problemas prácticos que esta gestión compartida con resultados francamente escandalosos. En particular, en relación con el IBI califica de *esperpéntico* (la cursiva es nuestra) cuando de valores catastrales elevados se trata, dado que la cuestión de la valoración, tras pasar por el catastro, el TEAR y el TEAC, puede ser vista por la Audiencia Nacional y el Tribunal Supremo, con lo que el presupuesto de las sucesivas liquidaciones por IBI no se conoce definitivamente hasta varios lustros después.

jurisdiccionales que intervienen <sup>92</sup>. Con base en estas premisas básicas es criterio reiterado de los diferentes órganos jurisdiccionales que si la liquidación tributaria del impuesto se ajusta a la valoración catastral realizada por la Gerencia Regional del Catastro, el recurrente, con ocasión de la notificación de la liquidación, no podrá oponerse a la base imponible del impuesto, en tanto la misma no sea anulada o suspendida, es decir, los Ayuntamientos carecen de libertad para apartarse de los valores catastrales mientras no sean sustituidos por otros mediante resolución firme <sup>93</sup>.

Ahora bien, como también mantiene reiteradamente el Tribunal Supremo, la correcta notificación individual de los valores catastrales por parte del Órgano competente de la Administración General del Estado es un requisito que, por constituir una garantía tributaria, condiciona la validez de las liquidaciones del IBI que han de practicar los Ayuntamientos, por lo que en aquellos casos en los que no se produce la notificación previa de los valores catastrales resulta forzoso permitir la impugnación del valor catastral en el momento en que se notifica la liquidación correspondiente <sup>94</sup>.

En definitiva, la gestión compartida duplica la litigiosidad de este impuesto, dado que el obligado tributario reproduce respecto de los actos de gestión tributaria sus pretensiones catastrales. Como pone de manifiesto el Jurado Tributario de Valencia en su Memoria de 2010 esta «conflictividad inducida» es un problema generalizado en todos los municipios españoles y coloca a las Haciendas municipales en una situación de notable inseguridad jurídica y financiera <sup>95</sup>.

## C. La gestión compartida en el Impuesto sobre Actividades Económicas

### 1. Consideraciones generales

La aprobación de la LRHL constituyó un nuevo hito en la imposición local sobre la actividad económica en cuanto que supuso la implantación del IAE y la supresión de las Licencias fiscales de actividades comerciales e industriales y de profesionales y artistas y de los Impuestos sobre la Radiación, sobre la Publicidad y sobre Gastos Suntuarios, con excepción de la modalidad de aprovechamientos de caza y pesca <sup>96</sup>. Este impuesto ha sido objeto de una trascendente modificación operada por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, que ha eximido del pago del impuesto al 90 por 100 de los sujetos pasivos y que se ha aderezado con el establecimiento de una serie de bonificaciones potestativas que reflejan lo que acertadamente ha sido calificado por la doctrina como «una autonomía diri-

<sup>92</sup> Vid. entre otras, las Sentencias del Tribunal Supremo de 5 de julio de 2002 y de 28 de marzo de 2003.

<sup>93</sup> Vid. entre otras, la STSJ de Madrid de 8 de febrero de 2001 y la STSJ de Murcia de 12 de mayo de 2000. El artículo 77.4 del TRLRHL dispone que «no será necesaria la notificación individual de las liquidaciones tributarias en los supuestos, en que, de conformidad con los artículos 65 y siguientes de esta Ley, se hayan practicado previamente las notificaciones del valor catastral y base liquidable previstas en los procedimientos de valoración colectiva. Una vez transcurrido el plazo de impugnación previsto en las citadas notificaciones sin que se hayan utilizado los recursos pertinentes, se entenderán consentidas y firmes las bases imponible y liquidable notificadas, sin que puedan ser objeto de nueva impugnación al procederse a la exacción anual del impuesto».

<sup>94</sup> Vid. SSTs de 13 de julio de 2000 y de 17 de septiembre de 2003.

<sup>95</sup> Vid. Memoria de Actividades Jurado Tributario del Ayuntamiento de Valencia (2010), pág. 14, en [www.valencia.es](http://www.valencia.es).

<sup>96</sup> Para un análisis particular de los antecedentes históricos de esta figura impositiva pueden consultarse, entre otros, los trabajos de MENÉNDEZ MORENO, A. (1982), págs. 513-554 y GARCÍA-FRESNEDA GEA, F. (2008), págs. 87-108.

gida» (que permite disminuir la carga tributaria pero no aumentarla)<sup>97</sup> y una muy limitada consideración de las concretas circunstancias económicas del sujeto pasivo a través de la ponderación del importe neto de la cifra de negocio.

En nuestra opinión, las críticas que suscitó la configuración inicial del impuesto se han visto amplificadas tras la Ley 51/2002, por lo que la «contrarreforma» resulta ineludible. Desde una perspectiva de *lege ferenda* de los dos escenarios ideales posibles: supresión o reformulación del impuesto, optamos por el segundo, entendemos que no se debería suprimir un impuesto que también en el derecho comparado grava la actividad económica en el ámbito local<sup>98</sup>, aunque también consideramos que la reforma de su configuración resulta obligada<sup>99</sup>.

Supera el objeto de este trabajo un análisis del contenido de esta reforma, pero queremos subrayar que, en nuestra opinión, el IAE debería aplicarse a la totalidad de los obligados tributarios que ejercen actividades empresariales, profesionales o artísticas, debería recuperar su carácter censal (innecesario para el control de los tributos estatales pero indispensable para la comprobación de diversas tasas locales tras la transposición a nuestro ordenamiento de la Directiva 2006/123/CE, de 12 de diciembre de 2006), debería modificarse la exención prevista en el artículo 82.1 c)<sup>100</sup>, reformular la exención recogida en el artículo 82.1 b), que no tiene presente su incidencia en las actividades de ciclo económico corto que se agotan en dos o tres periodos impositivos y, en todo caso, integrar una parte de la cuota tributaria en los tributos estatales que gravan los beneficios<sup>101</sup>.

Por último, en lo que aquí interesa, la reformulación del impuesto no debería olvidar nuevamente las normas de aplicación del tributo y, como veremos a continuación, debería superarse su configuración como tributo de gestión compartida.

## 2. La gestión censal en el Impuesto sobre Actividades Económicas

La gestión compartida en el IAE, aunque comparte rasgos con la gestión del IBI, presenta singularidades, sobre todo en el ámbito de la inspección, toda vez que en este impuesto el legislador no ha diferenciado entre la inspección censal y la inspección tributaria<sup>102</sup>.

<sup>97</sup> Cfr. ZORNOZA PÉREZ, J.J. (1999), págs. 194-198, que ya evidenciaba esta situación tras la reforma operada por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

<sup>98</sup> Por ejemplo, en Alemania las Haciendas locales gravan las actividades económicas a través del IAE (*Gewerbesteuer*). En Francia, las actividades económicas están sujetas en el ámbito local a la Tasa Profesional (*Taxe professionnelle*). En Italia, en el ámbito regional, las actividades económicas están sujetas al impuesto regional sobre las actividades productivas o económicas (*IRAP*).

<sup>99</sup> Cfr. CALVO ORTEGA, R. (2009), pág. 46, que considera que la fundamentación fiscal del impuesto es que este tipo de actividades consideradas global y permanentemente constituyen un hecho que, en términos de atención económica, debe ser atendido por los ayuntamientos.

<sup>100</sup> *Id.* DELGADO MERCÉ, A.J. (2010), pág. 152.

<sup>101</sup> Cfr. sobre las diferentes propuestas de reforma pueden consultarse, entre otros, los trabajos de GARCÍA-FRESNEDA GEA, F. (1996); ANÍBARRO PÉREZ, S. (1997); POVEDA BLANCO, F. (2008); ZORNOZA PÉREZ, J. y MARTÍN FERNÁNDEZ, J. (2008); RUBIO GUERRERO, J.J. (2008) y CALVO ORTEGA, R. (2009), págs. 45-46.

<sup>102</sup> Cfr. RUBIO DE URQUÍA, J.J. y ARNAL SURÍA, S. (1996), pág. 548, han puesto de manifiesto como el resultado final de este régimen de gestión es consecuencia directa de una situación análoga a la producida en el ámbito del IBI, concretándose

Este esquema, que tiene su origen en el artículo 92 de la LRHL y que mantiene el vigente artículo 91 del TRLRHL, supone que la Administración Tributaria del Estado tiene atribuida originariamente la gestión censal y la inspección del impuesto, así como la gestión tributaria –liquidatoria y recaudatoria– de las cuotas provinciales y nacionales y los Ayuntamientos ostentan la gestión tributaria de las cuotas municipales.

La gestión censal comprende la formación de la matrícula del impuesto, la calificación de las actividades económicas y el señalamiento de las cuotas correspondientes (arts. 90 y 91.1 TRLRHL) y la gestión tributaria incluye las funciones de concesión y denegación de exenciones y bonificaciones, realización de las liquidaciones conducentes a la determinación de las deudas tributarias, emisión de los instrumentos de cobro, resolución de los expedientes de devolución de ingresos indebidos, resolución de los recursos que se interpongan contra dichos actos y actuaciones para la información y asistencia al contribuyente (art. 91.2 TRLRHL).

Además este régimen normativo presenta dos fórmulas de redistribución competencial, que pueden a su vez resultar concurrentes. En primer lugar, una calificada como «descendente», que opera para las cuotas municipales, tanto en el ámbito de la gestión censal como en el de la inspección tributaria de conformidad con lo establecido en el artículo 91 apartados 1 y 3 del TRLRHL<sup>103</sup>. En segundo lugar, otra «ascendente» que opera también para las cuotas municipales, en relación con la competencia de gestión tributaria y su posible delegación o el establecimiento de mecanismos de colaboración con otras entidades territoriales supramunicipales de acuerdo con lo establecido en los artículos 7 y 8 del TRLRHL.

En nuestra opinión, esta distribución competencial ha perdido su justificación al desaparecer, como ya hemos puesto de manifiesto en el presente estudio, los fundamentos que amparaban la atribución de la gestión censal e inspección tributaria a la Administración Tributaria del Estado. Por ello, proponemos de *lege ferenda* su transformación en un impuesto municipal en el que la totalidad de las funciones de aplicación del tributo se residencien en las Entidades locales, sin perjuicio de las delegaciones y mecanismos de colaboración previstos en el TRLRHL. Este nuevo esquema competencial también simplificaría su régimen de impugnación que sería el previsto con carácter general en la normativa de Haciendas locales.

Por último, por lo que se refiere al cumplimiento de las obligaciones formales, actualmente solo si el obligado tributario está sujeto y no exento del IAE debe presentar ante la Administración tributaria la declaración de alta en la matrícula del IAE<sup>104</sup>, dado que si resulta exento por todas sus

---

en una lucha competencial entre el Estado y el sector local. No obstante, observan como la única diferencia respecto a la fórmula de gestión del IBI, se concreta en el ámbito de la inspección, dado que en el caso del IAE el acuerdo sí alcanzó a este aspecto de la gestión, atribuyéndose a la Administración Tributaria del Estado las competencias inherentes a la misma en su totalidad, sin que haya sido necesario distinguir, como ocurre en el IBI, entre inspección catastral e inspección tributaria.

<sup>103</sup> La gestión censal es objeto de desarrollo reglamentario en los artículos 20 a 25 del Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero. Y la inspección tributaria se desarrolla en el artículo 18 del citado Real Decreto que prevé tanto la delegación de la inspección como el establecimiento de fórmulas de colaboración.

<sup>104</sup> Las obligaciones formales en el IAE se regulan en las siguientes normas reglamentarias:

- El Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero, por el que se dictan normas para la Gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas y se regula la Delegación de Competencias en materia de Gestión Censal de dicho Impuesto.

actividades, únicamente debe comunicar, a través de las correspondientes declaraciones censales, su alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores (modelo 036) <sup>105</sup>.

### 3. La inspección tributaria en el Impuesto sobre Actividades Económicas

El esquema de atribución competencial conformado por el artículo 91.3 del TRLRHL y el artículo 18 del Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero, atribuye la facultad originaria para la inspección tributaria del IAE a la Administración del Estado a través de la AEAT. En esta misma línea, el artículo 166.3 letra c) del vigente RGAT asigna a los órganos inspectores de la AEAT la inspección del IAE «de acuerdo con lo dispuesto en la normativa reguladora de las Haciendas Locales». En este punto debemos subrayar como la AEAT no realiza ninguna referencia a la inspección tributaria de las cuotas nacionales, provinciales o municipales del IAE en sus Memorias de gestión, lo que manifiesta una evidente desatención de una competencia que el legislador le ha atribuido originariamente <sup>106</sup>.

El examen de la inspección tributaria en este impuesto obliga a tratar separadamente la inspección de las cuotas provinciales y nacionales y la inspección de las cuotas municipales.

Las cuotas nacionales y provinciales representan el 16 por 100 de las actividades incluidas en las Tarifas del impuesto <sup>107</sup>. Desde la perspectiva de la comprobación, su titularidad y ejercicio corres-

- La Orden HAC/2572/2003, de 10 de septiembre, por la que se aprueba el modelo 840 de Declaración del IAE, aplicable tanto si se tributa por cuota municipal como si se tributa por cuota provincial o nacional.
- La Orden HAC/85/2003, de 23 de enero, por la que se determinan los supuestos en los que los pasivos del IAE deben presentar una comunicación en relación con el importe neto de su cifra de negocios y se aprueba el modelo de dicha comunicación (modelo 848).
- Y, la Orden EHA/1274/2007, de 26 de abril, por la que se aprueban los modelos 036 de Declaración censal de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores y 037 Declaración censal simplificada de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores.

<sup>105</sup> La Consulta de la Dirección General de Tributos V0003/2010, de 11 de enero (NFC037126), subraya que «en cuanto a la declaración de alta que corresponde presentar por el inicio de la nueva actividad, se debe distinguir en primer lugar si la sociedad se encuentra exenta o no del Impuesto sobre Actividades Económicas por la totalidad de las actividades económicas que desarrolla. Si la Sociedad consultante no se encuentra exenta del impuesto por la totalidad de sus actividades deberá efectuar la declaración del alta a través de la presentación del modelo 840 (...). Por el contrario, si la Sociedad resulta exenta del impuesto por todas sus actividades económicas, la presentación de las declaraciones censales de alta, modificación o baja sustituye a la presentación de las declaraciones específicas de dicho impuesto, no resultando necesario en este caso la presentación del modelo 840. Todo ello, sin perjuicio de la obligación de presentar declaración de alta en la matrícula (modelo 840) cuando deje de cumplir las condiciones exigidas para la aplicación de la exención. Esta se presentará durante el mes de diciembre inmediato anterior al año en el que el sujeto pasivo resulte obligado a contribuir por el impuesto».

<sup>106</sup> La desidia administrativa, en este caso de la AEAT, en la aplicación de aquellos tributos con duplicidad competencial gestora es un denominador común en todas estas figuras impositivas. Por ejemplo, LAGO MONTERO, J.M. y otros (2010), pág. 413, alude al Impuesto sobre el Patrimonio y observa como algunos autores denunciaron que este impuesto se encontraba en abandono administrativo, dado que la inspección de hacienda del Estado no se tomaba el debido interés en la práctica de comprobaciones exhaustivas al no corresponderle a la AEAT el dinero recaudado y, por su parte, las comunidades autónomas, sabedoras de que la AEAT comprobaba este impuesto al hilo del IRPF, no dedicaron efectivos a su comprobación autónoma.

<sup>107</sup> Convenimos con el profesor CALVO ORTEGA, R. (2009), pág. 46, que la próxima reforma del impuesto tendría que considerar, entre otros aspectos, que toda la estructura actual de las cuotas provinciales y nacionales tiene muy escaso sentido y debería de suprimirse.

ponde en exclusiva a los órganos competentes de la AEAT, es decir, para este tipo de cuotas la normativa del tributo no ha previsto ningún mecanismo de delegación, es decir, solo caben fórmulas de colaboración con las entidades gestoras del tributo.

La inspección de las cuotas municipales puede ser objeto de delegación y colaboración. La regulación de estos dos regímenes se contiene en la Orden de 10 de junio de 1992 que sorprendentemente ha resistido las múltiples reformas sufridas por el impuesto desde su creación <sup>108</sup>. Por lo que se refiere al régimen de delegación, como principal nota distintiva destaca su configuración como delegación interadministrativa en la que el ente delegante retiene la titularidad de la competencia y traspasa el ente delegado su ejercicio <sup>109</sup>. El legislador ha limitado su ámbito objetivo a las cuotas municipales.

Por el contrario, el régimen de colaboración amplía el ámbito objetivo a todas las cuotas (municipales, provinciales y nacionales) <sup>110</sup>, pero limita las actuaciones materiales a desarrollar por la entidad colaboradora a las actuaciones de mero trámite o preparatorias de la regularización, dado que esta última se realizará finalmente por la Administración Tributaria del Estado <sup>111</sup>.

La práctica administrativa evidencia como la Orden de 10 de junio de 1992 ha tenido un desarrollo dispar, dado que si bien el régimen de delegación ha sido solicitado por un número muy considerable de entidades, el régimen de colaboración ha tenido escasa aceptación. En nuestra opinión, esta realidad encuentra su justificación en el hecho de que las Entidades locales han considerado más operativo el régimen de delegación en cuanto que no divide la tramitación del procedimiento de inspección en dos mitades separadas por la formalización del acta de inspección y que son atribuidas a Administraciones tributarias diferentes.

#### 4. El régimen de impugnación del Impuesto sobre Actividades Económicas

El régimen de gestión compartida afecta directamente al régimen de impugnación de los actos derivados de actuaciones de gestión censal y tributaria e inspección tributaria en este impuesto.

El régimen de impugnación de los actos de gestión censal es el previsto en el artículo 15 del Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero, que establece que previo el potestativo recurso de reposición, corresponderá a los Tribunales Económico-Administrativos Estatales el conocimiento de las reclamaciones que se interpongan contra los actos de la Administración Tributaria del Estado relativos a la calificación de actividades económicas, asignación de grupos o epígrafes y determinación de las cuotas

<sup>108</sup> La citada Orden es consecuencia del mandato legal establecido en el artículo 92.3 de la LRHL y desarrolla las condiciones y efectos de la delegación de la inspección del impuesto así como la colaboración con el Estado en dicha función.

<sup>109</sup> Así lo expresan, entre otros, VELÁZQUEZ CUETO, F.A. (1993), pág. 69; IRALA GALÁN y otros (1996), pág. 396; NIETO MONTERO, J.J. (1997), pág. 132, y SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M. (2006), pág. 357.

<sup>110</sup> El artículo 13 a) *in fine* de la Orden de 10 de junio de 1992 determina que el régimen de colaboración puede alcanzar a todas las actividades ejercidas, incluso las que tributen por cuota provincial o nacional.

<sup>111</sup> Cfr. VELÁZQUEZ CUETO, F.A. (1993), pág. 75, señala que la actividad colaboradora no va más de la fase de instrucción, que además se realiza conforme a planes sometidos a aprobación por el titular de las competencias, manteniendo el Estado las facultades resolutorias. En los mismos términos, IRALA GALÁN, J.A. y otros (1996), pág. 396 y SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M. (2006), pág. 275.

resultantes de aplicar las Tarifas e Instrucción del impuesto. Cuando la gestión censal se lleve a cabo por una Entidad local, se interpondrá previamente el recurso de reposición regulado en el artículo 14.2 del TRLRHL, y contra la resolución de este, reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo del Estado.

Por su parte, los actos de gestión tributaria del impuesto son impugnables a través del recurso de reposición regulado en el artículo 14 del TRLRHL, cuya resolución pone fin a la vía administrativa y abre la posibilidad de interponer recurso ante la jurisdicción contencioso-administrativa. Como especialidad, en los municipios de gran población, tal y como los define el artículo 121 de la Ley 7/1985, que hayan creado sus propios órganos para la resolución de las reclamaciones económico-administrativas conforme al artículo 137 de la Ley 7/1985, contra los actos de gestión, liquidación y recaudación que sean de competencia municipal, cabe interponer reclamación económico-administrativa en el plazo de un mes. La resolución que se dicte por dichos órganos pone fin a la vía administrativa. No obstante, los interesados podrán, con carácter potestativo, presentar contra dichos actos y previamente a la reclamación económico-administrativa, el recurso de reposición regulado en el artículo 14 del TRLRHL.

Por último, el régimen de impugnación de las actuaciones de comprobación e investigación en este impuesto se recoge en el artículo 18.4 del Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero, que distingue dos supuestos. Los actos derivados de las actuaciones de inspección dictados por la Administración Tributaria del Estado o por las comunidades autónomas, que suponen inclusión, exclusión o alteración de los datos contenidos en los censos, podrán ser objeto de reclamación económico-administrativa ante los Tribunales Económico-Administrativos del Estado, previo el facultativo recurso de reposición ante la entidad autora del acto. Y los actos derivados de las actuaciones de inspección dictados por una Entidad local, que supongan inclusión, exclusión o alteración de los datos contenidos en los censos podrán ser objeto de reclamación económico-administrativa del Estado, previa interposición del recurso de reposición regulado en el artículo 14.4 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales <sup>112</sup>.

Este régimen de impugnación deriva del carácter bifronte que la actuación inspectora comporta, que, de una parte, aprueba o modifica una liquidación tributaria (acto de gestión tributaria) y, de otra, incluye, modifica o excluye los datos censales declarados u omitidos por el sujeto pasivo (acto de gestión censal) y genera extraordinarios problemas para adecuar la pretensión con la vía de impugnación <sup>113</sup>.

Por todo ello, desaparecidos los fundamentos supralocales que justificaban la reserva estatal de las competencias de gestión censal, proponemos atribuir en exclusiva a las Entidades locales la gestión del impuesto, sin perjuicio de los mecanismos de delegación o colaboración previstos en los artículos 7 y 8 del TRLRHL, lo que determinaría un único régimen de impugnación, que sería el previsto con carácter general en la LRHL <sup>114</sup> y, sobre todo, posibilitaría una mayor celeridad en la resolución de las pretensiones de los recurrentes <sup>115</sup>.

<sup>112</sup> Vid. Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de septiembre de 2001.

<sup>113</sup> Cfr. entre otros, GONZÁLEZ PÉREZ, J. y TOLEDO JAUDENES, J. (1997), pág. 295; BARQUERO ESTEVAN, J.M. (1999), pág. 220 y DELGADO MERCÉ, A.J. (2010), pág. 189.

<sup>114</sup> Vid. ALONSO GIL, M. (2008), págs. 219-228.

<sup>115</sup> Resulta ilustrativo el ejemplo comentado por ARAGONÉS BELTRÁN, E. (2004), págs. 98-99, sobre una inspección del IAE de «un Ayuntamiento que levanta acta, gira liquidación e impone una sanción tributaria por un error en la superficie decla-

## V. CONCLUSIONES

- I. Con carácter preliminar, y desde una perspectiva organizativa, conviene realizar dos consideraciones. En primer lugar, las entidades delegadas que en relación con la aplicación de los tributos locales presentan una legitimación cualificada son las Diputaciones Provinciales, Cabildos y Consejos insulares. En nuestra opinión sería deseable que el legislador tuviera presente que la autonomía municipal y la autonomía provincial conforman un sistema complementario que debería tomarse en consideración al regular esta materia.
- II. En segundo lugar, algunas Entidades locales están recurriendo a la iniciativa privada para la gestión, recaudación e inspección de sus propios tributos, en una situación que podríamos calificar de progresiva deriva de la aplicación de los tributos locales a la gestión indirecta y que resulta contraria al artículo 85.3 de la LRBRL, que excluye de la gestión indirecta la prestación de aquellos servicios públicos que implican ejercicio de autoridad. En nuestra opinión, únicamente resultarán admisibles aquellas actuaciones de asistencia, informe o asesoramiento que, por tener un carácter auxiliar, no incidan directamente en la relación jurídico-tributaria.
- III. En el IBI hemos puesto de manifiesto como el vigente régimen normativo evidencia la singularidad de la normativa catastral y su progresivo alejamiento tanto del régimen tributario general, es decir, de la LGT y su normativa de desarrollo, como del sistema tributario local representado por el TRLRHL.

El vigente marco normativo catastral aumenta las facultades de las Entidades locales en materia de gestión e inspección catastral, pero mantiene ciertas limitaciones que consideramos censurables. En nuestra opinión, la configuración del valor catastral como base imponible del IBI y de la titularidad catastral como sujeto pasivo potencial del IBI no deberían ser obstáculo para que la relación entre el catastro y el impuesto fuera bidireccional y no requiriera la previa modificación catastral, todo ello, sin perjuicio de la deseable coordinación entre ambas instituciones.

- IV. En particular, en el ámbito de la inspección catastral y tributaria del IBI proponemos una reforma legislativa que, de un lado, configure expresamente la inspección tributaria del IBI como una de las competencias propias de los Ayuntamientos reconocidas en el artículo 77 del TRLRHL y, de otro, que sobre la base de su relación directa con la gestión e inspección catastral, permita que los Entes locales que lo soliciten y que acrediten su capacidad de gestión, puedan obtener la delegación de la gestión catastral integral, incluida la inspección catastral tanto para las actuaciones de comprobación como de investigación.

---

rada por el obligado tributario. El contribuyente, tras las correspondientes reposiciones, impugna la sanción ante el Juzgado y el acto censal ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional. El Juzgado confirme la sanción (la carreta antes de los bueyes) y, tres años después, el TEAR estima la reclamación económico-administrativa. Pero el ayuntamiento no devuelve la sanción (dice que hay una sentencia firme) ni las liquidaciones pagadas (dice que son firmes y consentidas). Una sola y exclusiva cuestión va ya, entre alegaciones, reposiciones, recursos jurisdiccionales y reclamaciones económico-administrativas por el noveno o décimo escrito de alegaciones».

- V. En el IAE la gestión censal y tributaria se asemeja a un damero en el que se entrecruzan actuaciones de carácter censal y de carácter tributario, y que en la mayor parte de los casos se realizan por diferentes Administraciones tributarias, y dentro de ellas, por distintos órganos administrativos (gestores e inspectores), circunstancias que afectan especialmente a su régimen de impugnación que constituye un laberinto que genera extraordinarios problemas para adecuar la pretensión con la vía de impugnación adecuada. Por ello, en relación con este impuesto cabe concluir que, desaparecidos los fundamentos supralocales que justificaban la reserva estatal de las competencias de gestión censal, el legislador debería atribuir en exclusiva a las Entidades locales la gestión del impuesto, sin perjuicio de los mecanismos de delegación o colaboración previstos con carácter general en los artículos 7 y 8 del TRLRHL.
- VI. En definitiva, y como corolario de todo lo anterior, la próxima reforma de las Haciendas locales no debería poner el acento exclusivamente en la obtención de mayores porcentajes de cesión de los ingresos estatales y autonómicos, convirtiendo la Hacienda local en una Hacienda de transferencias territorializadas sobre la que las Entidades locales no pueden asumir competencias normativas ni de aplicación y revisión, también debería reformar las normas de aplicación de sus tributos con la finalidad de alcanzar su máximo potencial recaudatorio.

## Bibliografía

- ACÍN FERRER, A. [2008a]: «Delegación de la gestión tributaria. La experiencia de la Diputación de Barcelona», *Régimen jurídico de los tributos locales. Especial referencia al catastro y a los órganos de revisión locales* (dir. CHAMORRO GONZÁLEZ, Jesús), Estudios de Derecho Judicial, n.º 126, CGPJ, Madrid.
- ALONSO GIL, M. [2008]: «Comentario a la STC 132/2007, de 4 de junio. Impuesto sobre Actividades Económicas. Lesión del derecho a la tutela judicial efectiva. Aplicación irrazonable del Derecho al producirse una quiebra lógica en el discurso que conduce del razonamiento a la decisión», *Comentarios de Jurisprudencia Constitucional*, años 2006-2007, Estudios Jurídicos, IEF.
- ANÍBARRO PÉREZ, S. [1997]: *La sujeción al Impuesto sobre Actividades Económicas*, Monografía, Ciencias Jurídicas, McGraw-Hill, Madrid.
- ARAGONÉS BELTRÁN, E. [2004]: «La organización económica de los entes locales en la Ley de medidas para la modernización del gobierno local», *Cuadernos de Derecho Local*, n.º 5, Fundación Democracia y Gobierno Local.
- BARQUERO ESTEVAN, J.M. [1999]: *Gestión tributaria y relaciones interadministrativas en los tributos locales*, Madrid, Editorial Montecorbo SA.
- CAAMAÑO, M.J. [2001]: *Situación actual y perspectivas de cambio del sistema tributario local*, Ponencia presentada en los «Primeros Encuentros Nacionales de Administración local», celebrados en Lugo en junio de 2001.
- CALVO ORTEGA, R. [2009]: «La autonomía tributaria y la suficiencia financiera de los entes locales y, específicamente, de los municipios», *Revista de Estudios Locales*, Editorial Cunal, n.º 125.

- CASADO OLLERO, G. [1991]: Presentación a *La Gestión Tributaria en la Hacienda Local*, Centro de Estudios Municipales y de Cooperación Interprovincial, Granada.
- [2003]: *Incidencia de la nueva Ley General Tributaria en la Hacienda Local*. Seminario la Nueva Ley General Tributaria y su incidencia en la Hacienda Local, Ayuntamiento de Madrid, diciembre.
- CHAMORRO GONZÁLEZ, J.M. [2001]: «Algunas notas en relación con la normativa aplicable a la gestión de tributos locales cedida a Entes públicos distintos de quienes son sujetos activos», *Tributos Locales*, n.º 13, Regresa.
- CHICA PALOMO, M.ª D. y ALCÁZAR MOLINA, M.G. [2008]: «El Catastro en el marco del nuevo Estatuto de Autonomía de Andalucía», *Cuadernos Críticos del Derecho*, n.º 2, 2008.
- COLLADO YURRITA, M.A. [2001]: «Algunos aspectos en la configuración del IAE y su futuro», *Tributos Locales*, n.º 8, junio, Editorial Regresa, Madrid.
- DELGADO MERCÉ, A.J. [2010]: «Impuesto sobre Actividades Económicas», *Tributos Locales*, Tomo VII (dirs. CHICO DE LA CÁMARA, P.; GALÁN RUIZ, J. y RODRÍGUEZ ONDARZA, J.A. y coord. GOMAR SÁNCHEZ, J.I.), *Fiscalidad Práctica*, Editorial Thomson Reuters. Civitas.
- FERNÁNDEZ PAVÉS, M.ª J. [2004]: Prólogo en *La gestión impositiva municipal*, (aut.) JABALERA DORIGUEZ, A., Editorial Marcial Pons, Madrid.
- FUENTES VALENCIA, P. [2000]: *Convenios de colaboración en materia de gestión catastral*, C.T., abril 2000.
- GARCÍA MARTÍNEZ, A. [2007b]: «La participación de las empresas privadas en la inspección de los tributos locales», *Tributos Locales*, n.º 68, mayo, Editorial Regresa, Madrid.
- GARCÍA-FRESNEDA GEA, F. [1996]: *El Impuesto sobre Actividades Económicas: Régimen jurídico vigente y perspectivas de reforma*, Editorial Comares.
- [2008]: «Los antecedentes históricos del Impuesto sobre Actividades Económicas», *Crónica Tributaria*, n.º 127.
- GARCÍA-MONCO MARTÍNEZ, A. [1991]: «El Impuesto sobre Bienes Inmuebles», en *La reforma de las Haciendas Locales* (dir. CALVO ORTEGA), Editorial Lex Nova.
- [1995]: *Impuesto sobre Bienes Inmuebles y los valores catastrales*, Editorial Lex Nova.
- GARCÍA-OVIES SARANDESES, I. [2004]: «Procedimiento de inspección» en CALVO ORTEGA, R. (dir.), TEJERIZO LOPEZ, J.M. (coord.), *La nueva Ley General Tributaria*, Madrid, Editorial Civitas Thomson.
- GONZÁLEZ PÉREZ, J. y TOLEDO JAÚDENES, J. [1997]: *Comentarios al Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones económico-administrativas*, 2.ª edición, Editorial Civitas, Madrid.
- GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L. [2010]: «El impuesto sobre bienes inmuebles», *Los Tributos Locales* (coord. MARÍN-BARNUEVO FABO, D.) 2.ª edición, Editorial Thomson-Civitas.
- GOTA LOSADA, A. [2000]: «Derecho tributario local», *Tributos estatales, autonómicos y locales*, Manuales de Formación Continuada 8, CGPJ.
- HASSELLDINE, J. [2010]: «La administración de los sistemas tributarios», *Claves actuales de la fiscalidad del futuro* en Papeles de Economía Española, n.º 125/126, 2010.
- IRALA GALÁN, J.A.; MUÑIZ GARCÍA, L.; DE JUAN NAVARRO, M. y GARCÍA TORRES, A.L. [1996]: *La gestión, inspección y doctrina administrativa del Impuesto sobre Actividades Económicas*. SUMA Gestión Tributaria, Diputación de Alicante, Editorial Civitas. Madrid.
- JABALERA RODRÍGUEZ, A. [2005]: *La gestión impositiva municipal*, Editorial Marcial Pons. Madrid.
- LAGO MONTERO, J.M. [2004]: «Los procedimientos tributarios locales tras la LGT», *Tributos Locales*, n.º 45 Editorial Regresa, Madrid.

- LAGO MONTERO, J.M.<sup>a</sup>; GUERVÓS MAÍLLO, M.<sup>a</sup> A.; GIL RODRÍGUEZ, I. y ALFONSO GALÁN, R.M.<sup>a</sup> [2010]: *El sistema de financiación de las CCAA. Comentario a la Ley 22/2009, de 28 de diciembre, tras la Sentencia del Estatuto catalán*, Editorial Dykinson, Madrid.
- MARTÍN QUERALT, J. [2006]: «Gestión compartida, inactividad de la Administración y prescripción en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles», *Tribuna Fiscal*, n.º 187, Editorial CISS.
- MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M. [2009]: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 20.<sup>a</sup> edición, Editorial Tecnos, Madrid.
- MENÉNDEZ MORENO, A. [1982]: «La imposición de las rentas mixtas en el periodo histórico 1845-1957», Editorial Civitas, *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 36.
- MESTRE GARCÍA, E. [2005]: «La nueva Ley General Tributaria y su aplicación a las Haciendas Locales», *La aplicación de los Tributos en la Nueva Ley General Tributaria*, XLIX Semana de Estudios de Derecho Financiero, Madrid, IEF.
- MIRANDA HITTA, J.S. [2008]: «El Catastro y las Haciendas locales», *Papeles de Economía Española Competencias, financiación y gestión de los Entes Locales*, n.º 115, Fundación de las Cajas de Ahorros.
- MUÑOZ MERINO, A. [2010]: «Cuestiones relativas al IIVTNU», *Los tributos municipales a la luz de la doctrina de los órganos tributarios locales y del Consell Tributari* (Ponencias del Tercer Encuentro de los Órganos Tributarios Locales), Ajuntament de Barcelona. D'estudis autonòmics y locals. Fundació Carles Pi i Sunyer.
- NAVARRO HERAS, R. [2008]: «Problemática en los tributos de gestión compartida: la experiencia del Ayuntamiento de Madrid», *Tributos Locales*, n.º 79, Editorial Regresa.
- NIETO MONTERO, J.J. [1997]: *La Gestión de los Impuestos Municipales*, Editorial Aranzadi, Pamplona.
- NÚÑEZ PÉREZ, G. [2007]: «El nuevo Reglamento General de Gestión e Inspección Tributaria y su incidencia en la Hacienda Local», *Actum Fiscal*, n.º 11.
- PAGÉS I GALTÉS, J. [2006b]: «Las Haciendas Locales en el nuevo Estatuto de Catalunya», *Tributos Locales*, n.º 63, junio 2006.
- POVEDA BLANCO, F. [2003]: *Impuesto sobre Actividades Económicas*, Editorial Deusto.
- [2008]: «¿Es posible resucitar el IAE?», *Competencias, Financiación y Gestión de los Entes Locales*, Papeles de Economía Española, n.º 115, Fundación Cajas de Ahorros.
- PRIETO MARTÍN, C. [2002]: «Las negociaciones para un nuevo marco de Hacienda local», *Papeles de Economía Española*, n.º 92, *Haciendas locales vías de reforma*.
- [2003]: *Jornada sobre la reforma de los tributos locales*, celebrada el 14 de mayo de 2003, Instituto de Estudios Fiscales (Ministerio de Hacienda).
- RAMOS PRIETO, J. [2007]: «La distribución de las competencias de gestión, recaudación, inspección y revisión en materia tributaria y la reforma de los Estatutos de Autonomía», *Revista de estudios regionales*, n.º 78.
- RUBIO DE URQUÍA, J.I. [1991]: «Las competencias de las Entidades Locales en la gestión tributaria: delegación de competencias. Colaboración interadministrativa en la gestión fiscal», *La Gestión Tributaria en la Hacienda Local*, Centro de Estudios Municipales y de Cooperación Interprovincial, Granada.
- [2001]: «Alcance de la potestad normativa de las Entidades locales en materia de gestión tributaria: algunas puntualizaciones», *Tributos Locales*, n.º 7 mayo, Editorial Regresa.
  - [2004]: «¿Conviene la aprobación de una Ordenanza fiscal general tributaria?», *Tributos Locales*, n.º 39, abril, Editorial Regresa, Madrid.
  - [2008]: «El IBI en la perspectiva reformista de la FEMP», *Tributos Locales*, n.º 82, julio. Editorial Regresa, Madrid.

- RUBIO DE URQUÍA, J.I. y ARNAL SURÍA, S. [1996]: *Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, Editorial Abella, El consultor de los ayuntamientos y juzgados.
- RUBIO GUERRERO, J.J. [2008]: «La financiación tributaria de los entes locales en España. Problemas y perspectivas de reforma», Papeles de Economía Española, *Competencias, Financiación y Gestión de los Entes Locales*, n.º 115, Fundación de las Cajas de Ahorros.
- SAINZ DE BUJANDA, F. [1954]: «La reforma de las Haciendas locales», *Revista de Administración Pública*, n.º 13.
- SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M. [2006]: *Relaciones interadministrativas en la aplicación de los tributos locales*, Cabildo de Lanzarote.
- SERRANO ANTÓN, F. [2008]: «La externalización de las funciones tributarias», *La externalización de servicios tributarios* (dir.) SERRANO ANTÓN, F., Colección Defensor del Contribuyente, Ayuntamiento de Madrid. Editorial Civitas, Madrid.
- SOLER ROCH, M.T. y MARTÍNEZ MUÑOZ, Y. [2007]: «La revocación en las Haciendas Locales», *El Estado Actual de los Derechos y de las Garantías de los Contribuyentes en las Haciendas Locales*, (dir.) SERRANO ANTÓN, F., Editorial Thomson Civitas, Navarra.
- TEJERIZO LÓPEZ, J.M. [2003]: «Relaciones entre los diferentes niveles del sistema tributario español a la luz de la reforma de las Haciendas Locales», *Tributos Locales*.
- TEJERIZO LÓPEZ, J.M.; CORDERO GONZÁLEZ, E.; MARTÍN DÉGANO, I. y MENÉNDEZ GARCÍA, G. [2009]: *La financiación territorial en los Estados descentralizados: un estudio comparado*, IEF, Madrid.
- TILVE ABILLIERA, J.L. [1991]: «¿Qué es eso de la inspección catastral?», *Impuestos*, agosto, 1991.
- VARONA ALABERN, J.E. [2001]: *El valor catastral: su gestión e impugnación*, Navarra, Editorial Aranzadi, 3.ª ed.
- VELASCO CABALLERO, F. [2008]: «El Fondo de inversión local en el sistema jurídico-territorial español», *Boletín Mensual IDL* n.º 27 en [www.idluam.org](http://www.idluam.org).
- VELÁZQUEZ CUETO, F.A. [1993]: «La inspección del Impuesto sobre Actividades Económicas por entidades locales», *CT* n.º 66.
- ZAFRA VÍCTOR, M. [2008]: «Autonomía local: competencias propias y financiación incondicionada», Papeles de Economía Española, *Competencias, financiación y gestión de los Entes Locales*, n.º 115, Fundación de las Cajas de Ahorros.
- ZAPATA HIJAR, J.C. [2006]: «Los procedimientos de gestión, recaudación, inspección y sancionador en el ámbito tributario local», *Régimen Jurídico de los Tributos Locales. Especial referencia al Catastro y a los órganos de revisión locales*, (dir.) CHAMORRO GONZÁLEZ, J., *Estudios de Derecho Judicial*, n.º 126, CFPJ. Madrid.
- ZORNOZA PÉREZ, J. [1999]: «La financiación de las Corporaciones locales durante el quinquenio 1999/2003», *El desarrollo del gobierno local (una aproximación doctrinal)*, INAP, Madrid.
- [2001]: *Corresponsabilidad Fiscal de las Entidades Locales*. Jornadas de Estudio y Debate sobre Financiación local y Corresponsabilidad Fiscal, Ayuntamiento de Madrid.
  - [2008]: «La regulación de las participaciones locales en ingresos de las Comunidades Autónomas: una exigencia constitucional», *Cuadernos de Derecho Local Número*, 33 (enero-abril 2008).
- ZORNOZA PÉREZ, J. y ORTIZ CALLE, E. [2010]: «Las Tasas», *Los Tributos Locales*, (coord. MARÍN-BARNUEVO FABO, D.) 2.ª edición, Editorial Thomson-Civitas.
- ZORNOZA PÉREZ, J. y MARTÍN FERNÁNDEZ, J. [2008]: «Las Haciendas locales: esas grandes olvidadas», Papeles de Economía Española, *Competencias, financiación y gestión de los Entes Locales*, n.º 115. Fundación de las Cajas de Ahorros.

VV.AA. [2006]: *La situación de los Ayuntamientos en España, sus carencias económicas y problemas de gestión: diagnóstico y propuestas en una perspectiva europea*, FEMP, Banco de Crédito Local.

- [2008]: *La financiación local en España: Radiografía del presente y propuestas de futuro*, (coord. SUÁREZ PANDIELLO, J.) FEMP.

## OTROS (Informes, memorias, dictámenes y resoluciones)

- [2011]: *Haciendas Locales en cifras Año 2009*. Dirección General de Coordinación Financiera con las Entidades Locales. Ministerio de Economía y Hacienda en [www.minhac.es](http://www.minhac.es).
- [2008]: *Informe Anual del Defensor del Pueblo*, en [www.defensordelpueblo.es](http://www.defensordelpueblo.es).
- [2010]: *Informe de Fiscalización del Ayuntamiento de Badajoz, ejercicios 2006 y 2007*, Tribunal de Cuentas (mayo), en [www.tcu.es](http://www.tcu.es).
- [2007]: *Informe de la Ponencia de estudio de la financiación local, constituida en el seno de la Comisión de Entidades Locales (543/000015)*, diciembre, en [www.senado.es](http://www.senado.es).
- [2005]: *Libro Blanco para la reforma del gobierno local*. Secretario de Estado de Cooperación Territorial. Ministerio de Administraciones Públicas.
- [2011]: *Libro Verde de los Gobiernos Locales Intermedios en España*. Fundación Democracia y Gobierno Local, en [www.gobiernolocal.org](http://www.gobiernolocal.org).
- [2007]: *Resoluciones IX Asamblea General de la FEMP*. 9, 10 y 11 de noviembre, en [www.femp.es](http://www.femp.es).