

UNIVERSIDAD DE GRANADA
DEPARTAMENTO DE
DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

**«GESTIÓN TRIBUTARIA LOCAL.
EL PROCEDIMIENTO DE APLICACIÓN
DE LOS IMPUESTOS MUNICIPALES»**

Tesis Doctoral presentada para la obtención del Grado de Doctor por la Licenciada en Derecho D.^a Antonia Jabalera Rodríguez, bajo la dirección de la Prof. Dra. D.^a María José Fernández Pavés, Titular del Dpto. de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Granada.

GRANADA
Septiembre – 2003

UNIVERSIDAD DE GRANADA
DEPARTAMENTO DE
DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

«Gestión tributaria local. El procedimiento de aplicación de los impuestos municipales»

**«GESTIÓN TRIBUTARIA LOCAL.
EL PROCEDIMIENTO DE APLICACIÓN
DE LOS IMPUESTOS MUNICIPALES»**

ANTONIA JABALERA RODRÍGUEZ

GRANADA, 2003

ÍNDICE

ABREVIATURAS	11
INTRODUCCIÓN	13
CAPÍTULO I. CONSIDERACIONES GENERALES SOBRE LA GESTIÓN TRIBUTARIA LOCAL	21
I.- Titularidad de competencias legislativas en materia de Hacienda local y gestión tributaria local	22
A) Delimitación competencial entre Estado y Comunidades Autónomas en materia de Hacienda local	23
B) Posición del Tribunal Constitucional en la Sentencia 233/1999, de 16 de diciembre, sobre el título competencial en materia de Hacienda local	33
C) Estado de la cuestión en la actualidad	37
II.- Poder normativo de los Entes locales en materia de gestión tributaria	42
A) Precisiones terminológicas	42
B) Poder normativo local en materia tributaria	44
1. Reconocimiento constitucional de la facultad normativa de los Entes locales en materia tributaria	44

2.	Contenido y alcance del poder normativo local. Especial incidencia del principio de reserva de ley	50
a)	El principio de reserva de ley en materia tributaria	52
b)	Necesaria flexibilización del principio de reserva de ley en el ámbito local	55
1)	Doctrina constitucional sobre la reserva de ley en el ámbito local	56
2)	Ámbito del poder tributario local a la luz del principio de reserva de ley tributaria	58
3.	Configuración del poder tributario local en las leyes ordinarias. Las Leyes de Bases de Régimen Local y de Haciendas Locales	64
4.	Las Ordenanzas fiscales como manifestación del poder tributario local. Su posición en el ordenamiento jurídico	70
5.	El poder tributario local en el ámbito procedimental	77
a)	Alcance de las facultades normativas de los Entes locales respecto de la gestión de sus tributos	77
b)	El artículo 12 LRHL y su incidencia en la determinación de dicha materia	78
III.-	Las potestades administrativas de las Entidades locales sobre la gestión tributaria	91
A)	Planteamiento del tema	91
B)	El Ente público competente para la aplicación de los tributos locales. Referencias constitucionales	92
C)	La atribución de potestades administrativas en la LRBRL respecto de los tributos propios locales	96
D)	Alcance de dichas potestades	99
IV.-	Relaciones interadministrativas en materia de gestión tributaria local	100
A)	Planteamiento de la cuestión	100
1.	Determinación del concepto de relaciones interadministrativas	100
2.	Justificación del tema	101
3.	Trasferencia, delegación y encomienda de gestión	104
a)	Trasferencia de competencias	105
b)	La delegación	105

1) Delegación interorgánica	105
2) Delegación intersubjetiva	107
c) Encomienda de gestión	109
d) Delimitación final	111
B) Delegación de competencias sobre la gestión tributaria local	112
1. Nacimiento de la delegación	113
2. Competencias susceptibles de delegación	114
3. Entidades delegantes y en las que se pueden delegar las competencias	115
4. Alcance y contenido de la delegación	117
5. Procedimiento de la delegación	118
a) Adopción del acuerdo	118
b) Aceptación de la delegación	118
c) Publicación de la delegación	118
6. Ejercicio de las competencias delegadas	119
7. La revisión de los actos dictados en virtud de delegación	119
8. El ámbito territorial del ejercicio de las facultades delegadas	120
9. Supuestos especiales de delegación previstos en la Ley de Haciendas Locales	121
a) El régimen de delegación contemplado en la Disposición Transitoria 11 de la LRHL	121
b) Delegación de las competencias de gestión e inspección censal en el IAE	122
1) La delegación de competencias de gestión censal	123
a) Entidades que pueden solicitar la delegación	123
b) Alcance o contenido de la delegación	125
c) Prohibición de la subdelegación	126
d) Solicitud de delegación	126
e) Concesión de la delegación	128
f) Eficacia de la delegación	129
g) Vigencia de la delegación	129
h) Impugnación de los actos dictados en virtud de delegación	130
2) La delegación de competencias de inspección en el IAE	130
a) Entidades que pueden solicitar la delegación	130
b) Alcance o contenido de la delegación	131
c) Prohibición de la subdelegación	133
d) Solicitud de delegación	133
e) Concesión de la delegación	134

f) Ámbito territorial sobre el que opera	134
g) Eficacia de la delegación	134
h) Vigencia de la delegación	134
i) La documentación correspondiente	135
j) Impugnación de los actos dictados en virtud de delegación	135
C) Colaboración en la gestión tributaria	136
1. Ámbito de la colaboración	139
2. Administraciones que pueden participar en la colaboración	139
3. Modalidades generales de colaboración	140
a) Colaboración obligatoria	140
b) Colaboración voluntaria	147
4. Ámbito territorial de desarrollo de la actividad colaboradora	147
5. Supuestos especiales de colaboración previstos la Ley de Haciendas Locales	147
a) La colaboración en el IBI	147
1) Intercambio de información en materia catastral	148
2) Convenios de colaboración para llevar a cabo la gestión catastral	151
b) La colaboración en el IAE	155
1) Intercambio de información censal	155
2) Convenios de colaboración en la inspección del IAE	156
CAPÍTULO II. PROCEDIMIENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA EN LOS IMPUESTOS DE COBRO PERIÓDICO MEDIANTE RECIBO	161
I.- Régimen general de la gestión tributaria. Artículo 12 LRHL	163
II. - Planteamiento general y características del sistema	172
A) Especial referencia al IBI e IAE como impuestos de gestión compartida	180
1. Distinción entre gestión catastral o censal, y gestión tributaria	184
2. La gestión tributaria en el IBI y en el IAE. Contenido y atribución competencial	192
B) La gestión tributaria en el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica ..	194
III.- Iniciación del procedimiento de gestión tributaria	195

A) La declaración tributaria	195
1. Consideraciones generales sobre la declaración tributaria	195
2. Las declaraciones en los tributos de cobro periódico mediante recibo ..	200
a) Tipos de declaración	202
b) Naturaleza de las declaraciones. Especial referencia al IBI e IAE	203
c) Declaraciones y recargos del art. 61.3 LGT	206
d) Declaraciones y comunicaciones en los tributos locales. En particular, los impuestos de exacción periódica	209
e) Declaraciones y solicitudes en los impuestos de cobro periódico mediante recibo	212
f) Incumplimiento del deber de declarar. Cuestiones generales .	214
B) Iniciación de la gestión en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles	218
1. Procedimiento de declaraciones, comunicaciones y solicitudes	219
a) Declaraciones	220
b) Comunicaciones	224
c) Solicitudes	226
d) Aspectos comunes a dichas figuras	227
2. Iniciación del procedimiento por actuación administrativa	230
a) Procedimiento de subsanación de discrepancias y de rectificación de oficio	230
b) Procedimiento de inspección catastral	231
c) Procedimiento de valoración	232
C) Iniciación de la gestión en el Impuesto sobre Actividades Económicas	232
1. Declaraciones y comunicaciones	232
a) Declaraciones de alta	233
b) Declaraciones de variación	238
c) Declaraciones de cese	247
d) Aspectos comunes a las distintas declaraciones	249
2. Iniciación del procedimiento por actuación administrativa	252
D) Iniciación de la gestión en el IVTM. Altas, variaciones y bajas	252
IV.- La liquidación tributaria en el procedimiento de gestión	256
A) La liquidación en los tributos de cobro periódico mediante recibo	258
B) La notificación en los tributos de cobro periódico	262

C) La liquidación del IBI	266
1. Relevancia del Padrón	266
a) Formación del Padrón	267
b) Contenido del Padrón. Dependencia del Catastro	268
c) Publicidad o exposición pública del Padrón	271
d) Impugnación	272
2. Liquidaciones y listas cobratorias	272
a) Determinación del acto de liquidación. La lista cobratoria	274
b) Listas cobratorias y recibos	277
D) Procedimiento de liquidación en el IAE	278
1. La Matrícula	278
2. Liquidación y listas cobratorias	282
E) Particularidades respecto de la liquidación en el IVTM	282
1. Determinación de la Entidad municipal competente	282
2. Procedimiento liquidatorio: el Registro Municipal	285
V.- Actuaciones de comprobación e investigación	287
A) Consideraciones generales	287
1. Las actuaciones de comprobación e investigación a cargo de la Inspección de tributos	287
2. Las actuaciones de comprobación abreviada a cargo de los órganos de gestión. Remisión	290
B) Comprobación e investigación en los impuestos de exacción periódica	290
VI.- El cumplimiento con el pago del tributo	293
A) Aspectos generales de la gestión recaudatoria. Remisión	293
B) Peculiaridades del ingreso en los tributos locales	294
C) El pago de los tributos de cobro periódico mediante recibo	300
D) Particularidades en el cumplimiento del IVTM	302
1. Justificantes o instrumentos acreditativos del pago	302
2. Acreditación del ingreso ante las Jefaturas de Tráfico	303

CAPÍTULO III. PROCEDIMIENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA EN LOS DEMÁS IMPUESTOS LOCALES	311
I.- La gestión aplicativa del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras ...	311
A) Iniciación del procedimiento	312
1. Iniciación mediante actuaciones del particular	313
a) Declaración	313
1) La solicitud de licencia de obras y su posible consideración como declaración tributaria	313
2) El proyecto y presupuesto de ejecución de la obra y declaración tributaria del ICIO	320
3) Tasa de licencia de obras y declaración tributaria del ICIO	321
b) Autoliquidación	322
1) Concreción del momento de presentación de la autoliquidación	323
2) Incumplimiento del deber de declarar, y en su caso autoliquidar, el ICIO	330
2. Iniciación por actuación administrativa	332
B) La liquidación provisional	334
1. Consideraciones generales sobre la liquidación en el ICIO	334
2. Naturaleza de la llamada “liquidación provisional”. Ingresos anticipados y liquidación del ICIO	336
3. El régimen jurídico de los ingresos anticipados en el ICIO	342
a) El ingreso anticipado y las Ordenanzas fiscales	348
b) Cuantificación del ingreso anticipado del ICIO	352
4. Ingresos anticipados, autoliquidación y liquidación provisional en el ICIO	353
C) Comprobación e investigación, y liquidación definitiva	360
1. Alcance de las actuaciones de comprobación e investigación	362
2. Liquidación definitiva en el ICIO	365
D) Otros aspectos controvertidos en la gestión del ICIO	368
1. La prescripción de la potestad comprobadora y liquidadora de la Administración	368
2. La sustitución y su incidencia en el procedimiento de gestión	370

3. Gestión coordinada y conjunta del ICIO y de la Tasa por Licencia de obras	372
II.- La gestión aplicativa del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana	374
A) Iniciación del procedimiento	375
B) Actuaciones de comprobación y liquidación tributaria	380
C) Colaboración en la gestión del impuesto	383
1. Los deberes de colaboración de terceros	384
2. Deberes de información de los notarios	385
III.- La gestión aplicativa del Impuesto sobre el Aprovechamiento de los cotos de caza y pesca	386
A) Determinación del Ente local competente para la exacción y aplicación del impuesto	389
B) Aspectos más destacados de la gestión del Impuesto sobre el aprovechamiento de los cotos de caza y pesca	392
IV.- La autoliquidación en el ámbito local	396
A) Consideraciones generales	396
B) Específica referencia a la autoliquidación en la normativa local	397
V.- Liquidaciones provisionales de oficio y comprobación abreviada en el ámbito local	400
A) Introducción. Las liquidaciones provisionales de oficio en el procedimiento de aplicación de los tributos locales	400
B) Evolución de las funciones atribuidas a los órganos de gestión	401
C) Liquidaciones provisionales de oficio y comprobación abreviada del art. 123 LGT	404

D) Órgano competente para desarrollar estas actuaciones	406
E) Contenido y alcance de la comprobación abreviada	407
1. Comprobación material <i>versus</i> comprobación formal	410
a) Comprobación abreviada y comprobación formal	412
b) Comprobación abreviada y comprobación material o en sentido propio	414
c) Comprobación abreviada e investigación	415
2. Encaje de la llamada comprobación abreviada	417
F) Las llamadas liquidaciones provisionales de oficio	419
G) Supuestos de aplicación	424
H) Medios e instrumentos de los que pueden valerse los órganos gestores	428
I) Límites impuestos al órgano gestor respecto al alcance de la comprobación abreviada	431
J) Desarrollo de la comprobación abreviada y consiguiente liquidación provisional de oficio	435
1. Iniciación del procedimiento	441
2. Desarrollo. Especial referencia a su duración y al trámite de audiencia.	444
3. Terminación de las actuaciones	452
K) Actuaciones inspectoras posteriores a la comprobación del órgano gestor y liquidación provisional de oficio	455
CONCLUSIONES	459
BIBLIOGRAFÍA	491

ABREVIATURAS

AAVV	Autores varios
AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
Art./s	Artículo/s
Arz.	Aranzadi
BOE	Boletín Oficial del Estado
BOP	Boletín Oficial de la Provincia
CCAA	Comunidades Autónomas
CCLL	Corporaciones Locales
CE	Constitución Española
CEAL	Carta Europea de Autonomía Local
CEMCI	Centro de Estudios Municipales y de Cooperación Internacional
CGCCT	Centro de Gestión Catastral y de Cooperación Tributaria
CGI	<i>Code Général des Impôts</i>
CI	Constitución Italiana
Civitas, REDF	Civitas, Revista Española de Derecho Financiero
DA	Disposición Adicional
DGC	Dirección General del Catastro
DGT	Dirección General de Tráfico
DGI	<i>Direction Générale des Impôts</i>
DT	Disposición Transitoria
EAC	Estatuto de Autonomía de Cataluña
EDERSA	Editoriales de Derecho Reunidas, SA
FEMP	Federación Española de Municipios y Provincias
FJ	Fundamento Jurídico

IAE	Impuesto sobre Actividades Económicas
IBI	Impuesto sobre Bienes Inmuebles
ICI	<i>Imposta comunale sugli immobili</i>
ICIO	Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras
IEF	Instituto de Estudios Fiscales
IIVTNU	Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana
INAP	Instituto Nacional de la Administración Pública
IPAT	Impuesto sobre el Patrimonio
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
ISD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
ITPAJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
ITV	Inspección Técnica de Vehículos
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
IVTM	Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica
JT	Jurisprudencia Tributaria
LCI	Ley del Catastro Inmobiliario
LDGC	Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente
LGP	Ley General Presupuestaria
LGT	Ley General Tributaria
LIRPF	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
LIS	Ley del Impuesto sobre Sociedades
LJCA	Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa
LPF	<i>Livre des Procédures Fiscales</i>
LRBRL	Ley reguladora de las Bases del Régimen Local
LRJPAC	Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común
LRHL y LHL	Ley reguladora de las Haciendas Locales
MFAOS	Medidas fiscales, administrativas y del orden social.
N.º	Número
NIF	Número de Identificación Fiscal
OM	Orden ministerial
<i>Op. cit.</i>	Obra citada
p.	Página
Palau 14, RVHP	Palau 14, Revista Valenciana de Hacienda Pública
p.ej.	Por ejemplo
RA	Repertorio Aranzadi
RD	Real Decreto

«Gestión tributaria local. El procedimiento de aplicación de los impuestos municipales»

RDFHP	Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública
REALA	Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica
RGIT	Reglamento General de la Inspección de los Tributos
RGR	Reglamento General de Recaudación
RGV	Reglamento General de Vehículos
RHL	Revista de Hacienda Local
RHAL	Revista de Hacienda Autónoma y Local
RJ	Repertorio de Jurisprudencia
RPREA	Reglamento de Procedimiento para las Reclamaciones Económico Administrativas
RSCL	Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales
ss.	Siguientes
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
STSJ	Sentencia del Tribunal Superior de Justicia
TC	Tribunal Constitucional
TRRL	Texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local
TS	Tribunal Supremo
TSJ	Tribunal Superior de Justicia
TVA	<i>Taxe sur le valeur ajoutée</i>
Vid.	<i>Vide, Véase</i>
Vol.	Volumen

INTRODUCCIÓN

INTRODUCCIÓN

En los últimos años hemos asistido, y aún lo continuamos haciendo en la actualidad, a un proceso de significativos cambios y transformaciones de la Administración local, en general, y de su Hacienda, en particular. La idea esencial que subyace en este conjunto de medidas normativas son, como de hecho puede constatarse en la Exposición de Motivos de muchas de ellas, reforzar dos principios constitucionales básicos en este ámbito, como son el de autonomía local y el de suficiencia financiera. Podemos situar el inicio de este proceso en la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, en la que, entre otras, se introducen una serie de modificaciones en la regulación propia de los tributos locales. Con práctica simultaneidad se adoptaron una serie de medidas normativas que se engloban dentro del conocido como Pacto Local, con el que se pretende fundamentalmente clarificar el ámbito competencial de la Administración local, que recordemos, es la Administración más próxima al ciudadano; si bien, no se incluye en su seno ninguna disposición relativa a su sistema de financiación.

Ha sido recientemente cuando la reforma de este último por fin se ha acometido aunque en parte; a finales del año pasado se aprobó la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, y junto a ésta, se dictó también la Ley 48/2003, de 23 de diciembre, del Catastro Inmobiliario, con la inevitable relevancia que adquiere para la gestión de uno de los impuestos municipales de mayor importancia, tanto cuantitativa como cualitativa. Y finalmente, creemos oportuno destacar que se ha iniciado la tramitación parlamentaria del Proyecto de Ley de medidas para la Modernización del Gobierno Local, con el que se persigue paliar el excesivo uniformismo con el que han sido tratados tradicionalmente los distintos entes locales por las disposiciones jurídicas, sin atender a su demografía y complejidad, entre otros muchos aspectos de relevancia.

Este conjunto de disposiciones normativas nos permiten concluir que la Hacienda local en general, y concretamente su sistema de financiación, además en cierta medida de su procedimiento de gestión, han adquirido un relativo y específico protagonismo y relevancia en el último lustro; habiéndose dedicado el legislador a afrontar, por fin, los problemas específicos de la Administración local, satisfaciendo de este modo, ante la situación deficitaria de numerosas entidades locales, las demandas que primeramente desde la aparición de la Constitución en 1978, y una década después a partir de la aprobación de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, se le formulaban desde muy diversos sectores.

Atraídos por la temática local por todas estas y algunas otras razones, en nuestro trabajo de investigación hemos decidido centrarnos en el estudio y análisis de un aspecto concreto de la Administración y Hacienda local, el sistema de gestión de los impuestos locales; tarea que se ha visto inevitablemente influida y mediatizada por el conjunto de medidas normativas reseñadas, a las que no podemos dejar de sumar, en esta somera descripción, la futura aprobación de una nueva Ley General Tributaria, que vendrá a sustituir a la actual de 1963, y en cuyo articulado se encuentra la regulación esencial del procedimiento de exigibilidad y aplicación de los tributos en nuestro país.

Tiene, por tanto, este trabajo investigador que presentamos para la obtención del grado académico de Doctor como objetivo genérico y fundamental, realizar un análisis lo más detallado y actualizado posible de la gestión tributaria local, destacando las líneas maestras comunes a las distintas figuras impositivas locales, y sobre todo, las especialidades que pueda presentar el procedimiento de gestión tributaria en cada una de ellas; señalando los puntos más problemáticos y las insuficiencias apreciadas, para a continuación aportar propuestas jurídicamente fundamentadas que puedan mejorar su actual régimen jurídico, o al menos esa ha sido nuestra pretensión. Para ello, resulta imprescindible conocer, en un primer momento, qué puede entenderse por gestión tributaria, siendo éste el primer problema que nos hemos encontrado; dado que esta expresión ha sido empleada tanto a nivel normativo como doctrinal y jurisprudencial, no con un significado unívoco sino todo lo contrario. Deviene, asimismo, necesario el conocimiento, siquiera sea en los aspectos esenciales, de la configuración actual de dicho procedimiento a nivel general, diseñado principalmente en la Ley General Tributaria; dada la remisión que a la misma se contiene en la Ley que específicamente regula la Hacienda local respecto a la materia que nos interesa. Y finalmente, es también imprescindible conocer, al menos someramente, los elementos fundamentales del régimen jurídico de cada uno de los impuestos locales, dado que gran parte de las particularidades que presentan en cuanto a su gestión, obedecen de alguna manera a la configuración jurídica de los mismos.

Para alcanzar el objetivo propuesto, hemos subdividido el trabajo en tres Capítulos. Conviene precisar que aunque los aspectos estrictamente procedimentales y, por tanto, el núcleo de este estudio, se contiene en los Capítulos Segundo y Tercero, en los que se abordan las posibles particularidades de la aplicación y exacción de los impuestos municipales; el primero de ellos es asimismo relevante desde nuestro punto de vista, para conocer los aspectos comunes de la gestión de los diversos recursos integrantes del sistema tributario local, y que nos permitirán, a continuación, abordar con detalle la gestión de cada uno de ellos, como decimos atendiendo a las especialidades que cada figura presenta.

Por tanto, en el primer Capítulo se analizan una serie de cuestiones generales en relación a la gestión tributaria local, y cuyo conocimiento nos parece resulta imprescindible para alcanzar una idea global de la misma; en particular, se abordan tres aspectos esenciales: en primer lugar, se estudia la titularidad de competencias legislativas para regular la Hacienda local en general, y en especial, en materia de gestión tributaria local, desempeñando un papel decisivo, como veremos, los pronunciamientos del Tribunal Constitucional al respecto. Una vez determinado cuál es el Ente territorial competente para legislar en la materia, seguidamente se analizarán las competencias normativas y ejecutivas que en relación a la aplicación y exacción de sus tributos propios, se han reconocido a los Entes locales necesarios (Municipios, Provincias e Islas); y cuyo alcance se verá indudablemente mediatizado por la interconexión de varios principios esenciales, cuales son el de autonomía y suficiencia financiera local, así como el de reserva de ley. Finalmente, concluiremos este Capítulo analizando algunos de los mecanismos previstos en la Ley reguladora de las Bases de Régimen Local y en la Ley reguladora de las Haciendas Locales, con los que tratan de suplirse en ocasiones, la incapacidad material de gran parte de Entes locales para llevar a cabo, con eficacia y eficiencia, el procedimiento de aplicación de sus tributos propios, y en otras su incapacidad jurídica; nos referimos concretamente a los instrumentos de delegación, colaboración y cooperación, esto es, a las relaciones interadministrativas en general.

A continuación, una vez conocido el alcance del poder que en relación a la imposición y ordenación de las actuaciones de gestión, se reconocen a las Corporaciones locales, y las potestades tributarias que se les atribuyen; nos centraremos en el estudio de las especialidades procedimentales de los impuestos locales, subdividiéndolos en dos grupos, que se corresponden respectivamente con los dos Capítulos siguientes. Para ello, partimos de la premisa de que, en gran medida, las singularidades de los tributos locales predeterminan, en cierto modo, las singularidades a su vez del procedimiento para su aplicación y efectiva exigencia.

Por un lado, agrupamos a los denominados tributos de cobro periódico mediante recibo, que presentan un particular modo de gestión que, en la actualidad, en nuestro ordenamiento, solo cobra protagonismo en la esfera local; y que además se sigue respecto de los tres impuestos locales de exigencia preceptiva, como son el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, el Impuesto sobre Actividades Económicas y el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica. Comenzaremos su análisis, delimitando brevemente qué puede entenderse por tributo de cobro periódico mediante recibo, y en especial cuáles son las notas características que tienen, y que inciden inevitablemente en su procedimiento de gestión.

Tras una referencia a la especialidad de dos de estos impuestos en los que su aplicación se lleva a cabo a partir de la atribución de competencias a órganos pertenecientes a dos Administraciones territoriales distintas, la estatal y la local, y que da lugar a la diferenciación entre la llamada gestión catastral y censal, por un lado, y gestión estrictamente tributaria, por otro; nos centraremos en el estudio del procedimiento de gestión de estos impuestos que siguen el sistema de padrón, registro o matrícula, y que son objeto de notificación colectiva a través de edictos. Para ello, seguiremos el siguiente esquema, por otra parte, bastante lógico desde nuestra perspectiva: en un primer momento nos referiremos a la iniciación del procedimiento; seguidamente nos centraremos en la liquidación tributaria; y concluiremos con una cierta referencia a la comprobación e investigación, así como al ingreso o pago en período voluntario. Respecto a cada una de estas fases del procedimiento, reseñaremos en un primer lugar los aspectos comunes a todos los impuestos, y a continuación, las posibles particularidades que puedan presentarse respecto de cada uno de ellos. Creemos conveniente indicar que, dado que en la gestión tributaria local resulta de aplicación la normativa estatal reguladora de esta materia; antes de adentrarnos en la configuración del procedimiento gestor de estas concretas figuras tributarias locales, recogeremos una serie de consideraciones muy generales y someras respecto a cada una de dichas fases, para mantener un hilo conductor continuado en nuestra exposición.

Finalmente, en el Capítulo tercero, se analizará el procedimiento de gestión aplicativa del resto de figuras impositivas locales (Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y el Impuesto sobre Gastos Suntuarios, en su modalidad que grava el Aprovechamiento de los Cotos de Caza y Pesca), que en principio se asemeja bastante al diseñado en la Ley General Tributaria. Ahora bien, no puede desconocerse que respecto a todos estos impuestos, a excepción del último citado, cabe la posibilidad de que el Ayuntamiento los exija en régimen de autoliquidación, siguiéndose así el denominado procedimiento simplificado de gestión tributaria. En relación a este conjunto de impuestos, no llevaremos a cabo su estudio, a diferencia del Capítulo anterior, desglosando las

diferentes fases del procedimiento, sino que hemos preferido individualizar cada impuesto y analizar particularizadamente las singularidades que su gestión tributaria pueda presentar en cada uno de estos períodos, por parecernos más clara en este caso dicha ordenación expositiva.

Asimismo, en este Capítulo, atendiendo a la trascendencia que en el diseño global del procedimiento de gestión tributaria han tenido determinados acontecimientos acaecidos en las últimas décadas bastante faltos o carentes de su necesario reflejo normativo; hemos decidido incorporar en los dos últimos bloques del mismo una referencia específica al reflejo que aquéllos han tenido en el ámbito de la Hacienda local, y a las posibles particularidades que puedan presentar, si las hay, cuando se proyectan en esta esfera. En concreto, nos referimos a la generalización de las autoliquidaciones, por un lado, y a la expansión de las denominadas actuaciones de comprobación abreviada y liquidaciones provisionales de oficio por otro, previstas en los arts. 121.2 y 123 LGT éstas últimas.

No queremos finalizar esta Introducción sin dejar constancia de que, aprovechando sendas estancias de investigación en el Instituto A. Cicu de la Universidad de Bolonia y en la Universidad Robert Schuman de Estrasburgo, tuvimos la ocasión de acercarnos al estudio del sistema de gestión tributaria en el ámbito local de ambos ordenamientos siquiera someramente; alcanzando esperamos una idea bastante generalizada y aproximativa de su funcionamiento, que se verá reflejada en el devenir de este trabajo, fundamentalmente en aquellos aspectos más debatidos y sobre todo llamativos y novedosos por cuanto diferentes a nuestro ordenamiento.

CAPÍTULO I

CONSIDERACIONES GENERALES SOBRE LA GESTIÓN TRIBUTARIA LOCAL

CAPÍTULO I

CONSIDERACIONES GENERALES SOBRE LA GESTIÓN TRIBUTARIA LOCAL

Como es sabido, en todo tributo se puede diferenciar, formalmente, dos fases: una, su implantación, y otra su aplicación. Ello nos lleva a distinguir dos sujetos activos: el de la imposición y el de la relación jurídica tributaria. Son dos conceptos que responden a realidades distintas; a dos momentos diversos de la vida del tributo: el primero, relativo a la creación y regulación de la figura tributaria en cuestión; y el segundo referido al momento de aplicación de la norma jurídica que lo ha establecido¹. Pues bien, en el presente capítulo vamos a tratar de profundizar en el primero de los aspectos referidos; fundamentalmente, vamos a tratar de determinar qué ente territorial es competente para crear *ex novo* y regular los tributos locales, pues será dicho legislador al que corresponda también la decisión en torno a la atribución de competencias administrativas para su aplicación.

Por tanto, partiendo de la premisa, por todos conocida, de que los Entes locales carecen de potestad legislativa, vamos a tratar de determinar, fundamentalmente, a cuál de los otros dos entes territoriales que conforman la organización territorial del Estado se ha atribuido constitucionalmente la competencia para legislar en materia de Hacienda local, y particularmente, en relación a la materia tributaria local; y en consecuencia, a quién corresponde decidir, respetando el marco constitucional, qué capacidad de decisión normativa se reconoce a los Entes locales en el ámbito de sus tributos propios (poder tributario local que se les atribuye), y qué competencias administrativas ostentan para la efectiva aplicación y exacción de los mismos (potestad tributaria de los municipios). No

¹ COBO OLVERA, T.: "Reseña de las disposiciones reguladoras del poder tributario de la Administración Local; RDFHP, n.º 220, 1992, p. 850.

podemos olvidar que el objeto fundamental de este trabajo de investigación es concretar qué competencias normativas se han reconocido a los Entes municipales españoles para regular el procedimiento de gestión de sus tributos propios², haciendo una referencia, siquiera sea breve, a la situación en otros ordenamientos de nuestro entorno, fundamentalmente el italiano y francés; así como, y con un carácter prioritario, poner de manifiesto las posibles particularidades y señas de identidad que presenta el procedimiento de aplicación y exacción de los impuestos municipales³.

I.- TITULARIDAD DE COMPETENCIAS LEGISLATIVAS EN MATERIA DE HACIENDA LOCAL Y GESTIÓN TRIBUTARIA LOCAL.

Como hemos indicado, comenzamos intentando determinar los títulos competenciales que han de arbitrar el reparto competencial entre Estado y Comunidades Autónomas en materia de gestión tributaria local. Para ello, es preciso concretar previamente los títulos competenciales de que dispone constitucionalmente el Estado, así como, en su caso, las Comunidades Autónomas para intervenir en materia de Hacienda Local, atendiendo a la relevancia concreta de cada uno de ellos, pues como ha reconocido expresamente el Tribunal Constitucional en su Sentencia n.º 233, de 16 de diciembre de 1999 «*no todos tienen la misma naturaleza ni permiten la utilización de las mismas potestades normativas*» (F.J. 4.º).

Debemos partir para ello, del artículo 1.1 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, cuya constitucionalidad ha sido sancionada por el máximo intérprete de la Carta Magna en la sentencia previamente citada, y en el que el legislador estatal enuncia los preceptos constitucionales que legitiman la labor normativa desarrollada y de la que es fruto la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. Conforme a este precepto, tal y como se expresa en la Exposición de Motivos de la citada Ley, las normas contenidas en la LRHL que regulan el sistema tributario local y la participación de los Entes locales en los tributos del Estado han sido dictadas en virtud de la potestad originaria que para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado mediante Ley (art. 133.1 y 142 CE). El resto de normas son aprobadas en base a la competencia exclusiva del Estado para dictar las bases del régimen jurídico de las Administraciones públicas ex art. 149.1.18 CE. Y todo ello, sin perjuicio de la competencia exclusiva del Estado sobre Hacienda General, conforme al art. 149.1.14 CE.

² Consideraciones sobre qué entender por tributos propios en BARQUERO ESTEVAN, J. M.: La gestión de los tributos locales: aspectos competenciales; Civitas, Madrid, 1998, ps. 90 a 101.

³ Creemos oportuno aclarar que en el devenir de este trabajo de investigación nos vamos a referir a los denominados Entes locales necesarios, esto es, a Municipios, Provincias e Islas, y fundamentalmente a los primeros (art. 3.1 de la LRBRL), y no al resto de Entidades igualmente locales conforme a dicho precepto.

En virtud de este reparto competencial, que ha sido considerado conforme a la Constitución, compete al legislador estatal diseñar el sistema tributario local, y en consecuencia, decidir en torno a las competencias normativas y administrativas que respecto de la aplicación de sus tributos va a atribuir a los llamados Entes locales necesarios⁴ (Municipios, Provincias e Islas, según el art. 1 y 3.1 LRBRL), así como, compete igualmente decidir al legislador estatal si en esta materia (sistema tributario local) deja algún margen de decisión a las Comunidades Autónomas, sin que ello, llegue a significar una alteración del reparto constitucional de competencias⁵.

A) Delimitación competencial entre Estado y Comunidades Autónomas en materia de Hacienda local.

Tal y como se ha reconocido “los tributos son una competencia o «materia» que debe integrarse con el resto de materias susceptibles de ser objeto de reparto competencial entre el Estado, Comunidades Autónomas y Entes locales, y de sus recíprocas relaciones. Pero no con el fin de lograr la identidad de configuración entre todas ellas sino, por el contrario, para que se tenga en cuenta que, «a pesar» de la peculiar configuración de las competencias tributarias, las mismas no dejan de formar parte de la configuración jurídico-pública de estos Entes”⁶.

En consecuencia, para llegar a determinar qué ente territorial es competente para legislar en materia de Hacienda Local, y más concretamente, respecto a la gestión tributaria local es obligado acudir a la Constitución, y en particular a los artículos 148 y 149 de la misma (preceptos que articulan el reparto competencial entre Estado y

⁴ Se refiere al reparto competencial entre Estado y Comunidades Autónomas en relación con la distribución de competencias administrativas para la aplicación de los tributos propios de los entes locales no necesarios (entendiendo por tales los enumerados en el apartado 2, del art. 3 de la LRBRL), BARQUERO ESTEVAN, J. M.: La gestión de los tributos locales: aspectos competenciales..., cit., ps. 183 a 188 y 203.

⁵ BARQUERO ESTEVAN ha discutido la validez de aquellos preceptos de la LRHL que habilitan márgenes legislativos a las Comunidades Autónomas respecto a los tributos locales, pues en su opinión, el problema deriva de que “la LRHL no delimita un poder previamente atribuido, sino que lo habilita; esto es, que atribuye a las CCAA competencias (para la regulación de tributos locales) de las que previamente carecían. El problema es si la LRHL, una ley ordinaria puede hacer dicha atribución. Y concluye, el autor señalando que la única posibilidad de salvar la validez de estos preceptos es admitir que la LRHL actúa a tales efectos como una ley marco del art. 150.1 CE (BARQUERO ESTEVAN, J. M.: La gestión de los tributos locales: aspectos competenciales..., cit., ps 181, y 202).

⁶ RAMALLO MASSANET, J.: “Prólogo”, en La gestión de los tributos locales: aspectos competenciales..., cit., de BARQUERO ESTEVAN, p. 17. Prosigue afirmando el autor que, en consecuencia, “se trata de evitar dos cosas: ni hay que perseguir a priori la homogeneidad en la configuración de todas ellas, doblegando a las tributarias, ni hay que expulsarlas del ordenamiento y estudio del régimen jurídico competencial porque «son un poco raras»” (p. 17).

Comunidades Autónomas en diferentes cuestiones o materias); igualmente es obligada la referencia a los Estatutos de Autonomía de las diferentes Comunidades Autónomas, pues en cada uno de ellos se concretará el techo competencial que han asumido dentro de las posibilidades que les brindaba la Norma constitucional. Tras la lectura de ambos preceptos constitucionales, observamos cómo es posible diferenciar distintas posibilidades de distribución de competencias: en este sentido, hay determinadas materias en las que se atribuye al Estado la competencia exclusiva, y en consecuencia, es imposible la intervención normativa de las Comunidades Autónomas sobre las mismas (única y exclusivamente pueden ser reguladas por la legislación estatal); en otras materias o cuestiones el Estado es competente para dictar las normas básicas, correspondiendo su desarrollo a las Comunidades Autónomas que conforme a sus Estatutos de Autonomía, han asumido competencias normativas en la materia; otras cuestiones o materias serán desarrolladas por las Comunidades Autónomas con competencias (caso en el que la legislación del Estado es supletoria), o bien si las Comunidades Autónomas no tienen reconocidas competencia alguna, se aplicará directamente la legislación del Estado, etc. Las posibilidades ciertamente, como se observa, son variadas.

Las dificultades surgidas al intentar delimitar el título competencial en materia de Hacienda Local han sido debidas, en gran medida, a la ausencia de una referencia expresa o explícita a dicha Hacienda local entre los preceptos constitucionales que realizan el reparto competencial entre los distintos entes territoriales. Ello ha motivado la existencia de opiniones dispares en cuanto al título habilitante del Estado para legislar sobre esta materia y el posible campo de actuación dejado a las Comunidades Autónomas, así como, la existencia de numerosas sentencias que han intentado clarificar y resolver definitivamente la cuestión.

Son diferentes los títulos competenciales a los que se ha acudido para ubicar la materia “Hacienda local”, y acto seguido, intentar justificar la competencia exclusiva del Estado en materia de tributación local, y en concreto, respecto a la gestión tributaria local, o bien, la competencia compartida de Estado y Comunidades Autónomas en este tema. En concreto, se ha intentado ubicar esta materia dentro del título competencial citado en el art. 149.1.18 CE, en el que, como se sabe, se atribuye al Estado la competencia exclusiva sobre las bases del régimen jurídico de las Administraciones públicas, o bien, dentro del mencionado en el art. 149.1.14 CE, que reconoce al Estado competencia exclusiva en materia de Hacienda General y Deuda del Estado. También se ha querido ver una cierta atribución competencial en los artículos 133 y 142 CE; si bien, como expresamente ha reconocido el TC en su Sentencia 233/1999, de 16 de diciembre, *«ambos preceptos no constituyen en sí mismos título competencial alguno a favor del Estado, sino que presuponen la competencia estatal en la materia en virtud del art. 149.1*

CE»⁷. Como hemos visto, todos ellos han sido reconocidos en el art. 1.1 LRHL como habilitadores de la labor normativa desarrollada por el Estado en dicha Ley; y en realidad, son los que ciertamente habilitan al legislador estatal para legislar en la materia, aunque, en opinión de algunos autores, no con la extensión con que lo ha hecho⁸. En efecto, se ha criticado a la LRHL “el grado de precisión y el escaso margen que deja a los Municipios y Provincias en la regulación de sus tributos propios, así como la total exclusión que se opera respecto de éstos y de la Hacienda local general, de las Comunidades Autónomas”⁹.

Junto a ellos, no puede olvidarse que el art. 148.1.2º CE reconoce que las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias, entre otras materias, respecto a «(...) las funciones que correspondan a la Administración del Estado sobre las Corporaciones Locales y cuya transferencia autorice la legislación sobre Régimen Local»¹⁰.

Para resolver la cuestión planteada, es preciso delimitar, de un lado, a qué se refiere exactamente la Constitución al hablar de “Régimen Local”, “Hacienda General”, así como de “Régimen jurídico de las Administraciones Públicas”; y de otro, qué podemos entender por “Hacienda Local”, tarea ardua, difícil, y a la que, hoy día no se ha dado una respuesta unánime doctrinal ni jurisprudencialmente¹¹. Vamos a tratar de aproximarnos a

⁷ NIETO MONTERO analiza la posibilidad defendida por algunos autores de ubicar esta materia en el art. 149.1.1 CE, si bien, termina descartándola como posible título competencial que legitime la intervención estatal en esta materia (La Gestión de los Impuestos Municipales; Aranzadi, Pamplona, 1997, p. 40).

⁸ Así lo reconoce BARQUERO ESTEVAN, J. M.: La gestión de los tributos locales: aspectos competenciales..., cit., p. 141.

⁹ LOZANO SERRANO, C.: “Potestades tributarias de las Entidades locales”; Palau 14, RVHP, n.º 18, 1992, p. 23.

¹⁰ A título meramente ejemplificativo, puede citarse el art.13.3 del Estatuto de Autonomía de Andalucía (Ley Orgánica 6/1981, de 30 de diciembre) en el que se dispone que la Comunidad Autónoma de Andalucía tiene competencia exclusiva, entre otras materias, en «régimen local, sin perjuicio de lo que dispone el número 18 del apartado 1 del artículo 149 de la Constitución». También han asumido competencias en esta materia la Comunidad Autónoma de Canarias (art. 32.1 EA), Galicia (art. 27.2 EA), Valencia (art. 31.8 EA) y Cataluña (art. 9.8 EA).

¹¹ Resulta ciertamente difícil definir los términos referidos; hemos acudido a un diccionario jurídico y de él hemos extraído las siguientes definiciones con intención puramente aclaratoria:

Al buscar el término “hacienda” se indica que “la Hacienda Pública se constituye por el conjunto de derechos y de obligaciones de contenido económico cuya titularidad corresponde al Estado o a sus organismos autónomos”. Respecto al concepto de “haciendas locales”, se afirma que “el conjunto de derechos y de obligaciones de contenido económico cuya titularidad corresponde a una determinada Administración local –municipio o provincia- constituye la Hacienda de dicha entidad local. Constitucionalmente (art. 142 CE), las haciendas locales deben disponer de los medios suficientes para el

cada uno de estos conceptos, y sobre todo, resolver la cuestión planteada, quién es el legislador competente para normar en materia de Hacienda local, a raíz de las aportaciones doctrinales realizadas, y sobre todo, atendiendo a las decisiones del Tribunal Constitucional, al respecto; para así, finalmente, poder concluir sobre la integración de la gestión tributaria local en uno u otro título competencial.

Como ya hemos indicado, los preceptos constitucionales en los cuales podríamos situar la competencia del legislador estatal y/o autonómico para regular la materia Hacienda local son los ya mencionados (art. 149.1. 14 y 18, 133, 142 y 148.1.2 CE) y recogidos esencialmente en el art. 1.1 LRHL. La discusión se ha centrado fundamentalmente en la amplitud con la que han sido interpretados por parte del legislador estatal para arrogarse la competencia de normar esta materia y la extensión del resultado normativo (LRHL), dejando a las CCAA, sobre todo a aquéllas que en sus Estatutos de Autonomía han asumido competencias en materia de régimen local, un reducido margen de actuación en la configuración de la Hacienda local. En este sentido se ha afirmado que parece que esta Ley “está adoptando una postura restrictiva de las autonomías territoriales, que incluso podría rayar en algunos extremos en cierta colisión con el diseño constitucional de la organización territorial del Estado”¹².

Al respecto, la mayoría de los autores se muestran partidarios de conceder una mayor presencia y protagonismo a las Comunidades Autónomas en la configuración de la Hacienda local, en general, y respecto al sistema tributario local, en particular; consideran que la competencia para regular los tributos locales pese al tenor del art. 1.1 LRHL y la Exposición de Motivos de dicha Ley¹³, y aunque pueda parecer desprenderse lo contrario

desempeño de las funciones que la ley atribuye a las Corporaciones respectivas y se nutren fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas”.

Finalmente, por “régimen jurídico de la Administración” cabe entender “un conjunto de normas que regulan la actuación de la Administración pública y su sometimiento a derecho. Dentro de tal conjunto se incluyen las disposiciones relativas a la personalidad jurídica única de la Administración; a la organización de los órganos superiores y de la Administración central; a las competencias del Consejo de Ministros, Comisiones Delegadas del Gobierno, presidente del Gobierno, ministros, secretarios de Estado, subsecretarios, directores generales y secretarios generales técnicos; a la forma y jerarquía de las disposiciones administrativas; a la delegación de atribuciones; a la responsabilidad de las autoridades y funcionarios del Estado” (Definiciones tomadas de Diccionario Jurídico Espasa; Espasa Calpe, 1991, ps. 465, 466 y 854, respectivamente).

¹² LOZANO SERRANO, C.: “Potestades tributarias...”, cit., p. 21.

¹³ En efecto, se señala en dicha Exposición de motivos que «los preceptos de esta Ley disfruten de la misma naturaleza que la de los que la Ley 7/1985 dedica a la regulación de las Haciendas Locales, los cuales son, a su vez, consecuencia de la delimitación competencial llevada a cabo para esta materia por la Constitución; por ello, dichos preceptos son de aplicación en todo el territorio nacional, bien por tratarse de normas básicas dictadas al amparo del artículo 149.1.18º de la Constitución, bien por tratarse de normas

de la propia Constitución (art. 133) no sólo corresponde al legislador estatal, sino que también ha de reconocerse un margen de actuación al legislador autonómico. Para ello, ofrecen la siguiente interpretación de los títulos competenciales referidos¹⁴:

Señalan que conforme al art. 149.1.18.⁹ de la Constitución se reserva al Estado la competencia para dictar las bases del régimen jurídico de las Administraciones públicas, en cuyo seno se integran las bases del llamado 'régimen local'; correspondiendo, por tanto, a aquellas Comunidades Autónomas que han asumido competencias sobre Régimen local en su Estatuto de Autonomía, el desarrollo legislativo de estas bases. La LRHL ha considerado que este título es aplicable en materia de Hacienda local; cuestión que, en principio, no ha sido sometida a discusión. Ahora bien, atendiendo a la doctrina constitucional sobre legislación básica y su desarrollo¹⁵, lo que no resulta admisible, en opinión de estos autores, es pretender atribuir un carácter básico a la totalidad o práctica totalidad de la legislación reguladora de las Haciendas locales, pues ello supondría vaciar de contenido la competencia asumida estatutariamente por las Comunidades Autónomas sobre el régimen local¹⁶. Por tanto, la ley estatal no puede agotar la materia que regula y ha de dejar un espacio para su desarrollo legislativo por las Comunidades Autónomas¹⁷.

Asimismo, consideran que en virtud del art. 149.1.14 CE se atribuye al Estado competencia exclusiva en materia de Hacienda General; ahora bien, puntualizan que este título competencial no puede referirse a toda la Hacienda; si parece lógico que comprenda a toda la Hacienda del Estado, que afecta a todos los ciudadanos, también es lógico no incluir en su seno a toda la Hacienda local¹⁸. Por tanto, ha de comprender dicho

relativas a materias de la competencia exclusiva del Estado, como son el sistema tributario local y la participación de las Entidades locales en los tributos del Estado...».

¹⁴ Puede consultarse la síntesis que de las principales posiciones críticas sostenidas frente a la distribución de competencias entre Estado y Comunidades Autónomas en materia de Hacienda local, BARQUERO ESTEVAN, J. M.: *La gestión de los tributos locales: aspectos competenciales...*, cit., ps. 141 a 146.

¹⁵ Se refieren a la legislación básica/desarrollo, las siguientes Sentencias del Tribunal Constitucional, entre otras: STC 133/1997 (F.J. 6.⁹), STC 15/1989 (F.J. 3.⁹); STC 96/1996 (F.J. 32.⁹), y STC 233/1999 (F.J. 4.⁹).

¹⁶ En parecidos términos viene a reconocerlo FERREIRO LAPATZA, J.J.: "La Hacienda local. Antecedentes históricos y situación actual. El marco constitucional", en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*; Marcial Pons, Madrid, 1993, p. 33.

¹⁷ LOZANO SERRANO, C.: "Potestades tributarias...", cit., ps. 7 y 22. "De ahí que con contenido y alcance diferentes, tanto Estado como Comunidad Autónoma disfruten de competencias en materia de coordinación financiera, incidiendo en consecuencia sobre el régimen financiero de las Corporaciones locales, y pudiendo adoptar medidas positivas o negativas que sin detrimento de la autonomía de estas últimas hagan efectiva aquella coordinación perseguida". Reflejo de ello es el art. 2.2 LOFCA.

¹⁸ Así se desprende de diversas sentencias en las que el Tribunal Constitucional se ha ocupado de este concepto: entre otras, STC 179/1985, de 19 de diciembre, 39/1987, de 26 de marzo, 13/1992, de 6 de

título, no sólo la Hacienda del Estado, sino también lo básico o fundamental de las demás Haciendas Públicas no estatales, y entre ellas, de la Hacienda local, pues sólo este núcleo material de interés general afectaría al equilibrio y funcionamiento del conjunto¹⁹. Por tanto, se ha considerado que en virtud de este art. 149.1.14 CE se “atribuye al Estado en exclusiva, en orden a garantizar principios como el de unidad o los que conforman la justicia tributaria enunciados en el artículo 31.1 de la Constitución, la regulación de las líneas básicas y de los límites generales a que debe acomodarse el poder tributario tanto de las Comunidades Autónomas como de las Corporaciones locales, y las medidas de coordinación entre las diversas Haciendas”²⁰. En consecuencia, según se ha señalado, este título competencial de Hacienda general no añadiría nada, en lo tocante a la Hacienda local, a la competencia que ya ostentaba el Estado ex art. 149.1.18 CE²¹.

Respecto al art. 133 CE alegado por la LRHL para justificar su competencia exclusiva en relación con el sistema tributario local, y sobre cuya interpretación giran la mayor parte de las discusiones, se ha afirmado, de un lado, que la expresión potestad originaria empleada en el mismo no puede ser entendida como una potestad exclusiva para establecer y exigir tributos, sino que ha de ser interpretada en el sentido de que el poder tributario del Estado sólo está condicionado por la Constitución, mientras que el de las Comunidades Autónomas y Entidades locales lo está por la Constitución y las Leyes²². De otro lado, se ha hecho especial hincapié en resaltar que el término «Ley»

febrero, 163/1994, de 25 de junio, 66/1998, de 22 de abril, y 233/1999, de 16 de diciembre. De ellas, como decimos, si bien no resulta sencillo extraer una conclusión clara acerca del significado de este título competencial, no obstante es posible advertir que la expresión «Hacienda general» no se identifica sin más con la de «Hacienda del Estado» o «Hacienda central», sino que comporta un ámbito material más extenso (ANÍBARRO PÉREZ, S.: “Las competencias normativas de las Corporaciones Locales sobre sus tributos propios”; Revista de Estudios Locales, Cunal, n.º 42, 2000, p. 93). Se refieren a este título también ALONSO GONZÁLEZ, L.M., y PAGÉS I GALTÈS, J.: “La aplicación de la LGT a las Haciendas Locales”, en Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local; Marcial Pons, Madrid, 1993, ps. 96 y 97.

¹⁹ FERREIRO LAPATZA, J.J.: “La Hacienda local. Antecedentes históricos...”, cit., ps. 34 a 36.

²⁰ ANÍBARRO PÉREZ, S.: “Los principios de autonomía y suficiencia financiera como parámetro para la reforma del sistema tributario local”; Nueva Fiscalidad, n.º 8, 2002, p. 93.

²¹ FERREIRO LAPATZA, J.J.: “La Hacienda local. Antecedentes históricos...”, cit., ps. 34 a 36. Ahora bien, no todos los autores dotan de un mayor protagonismo en la atribución de competencias para la regulación de la Hacienda Local al título recogido en el art. 149.1.18 CE; pues hay quien considera que es sobre el título citado en el art. 149.1.14 CE, y no sobre la disposición 18 del artículo, donde el debate debe establecerse (CALVO ORTEGA, R.: “Principios tributarios y reforma de la hacienda Municipal”, en La reforma de las Haciendas Locales, Tomo I; Lex Nova, Valladolid, 1991, nota 3, p. 89).

²² De hecho la mayoría de la doctrina comparte esta opinión. A su vez, hay determinados autores que consideran que la distinción potestad originaria y derivada conlleva un reconocimiento de la posición de superioridad del poder tributario del Estado. Tal es la opinión de BARQUERO ESTEVAN, J. M.: La gestión de los tributos locales: aspectos competenciales..., cit., ps. 172 y 173, y MENÉNDEZ MORENO, A.: “El poder

utilizado en dicho precepto constitucional, conforme a la STC 37/1981, de 16 de noviembre, incluye tanto la Ley estatal como la autonómica²³, y en consecuencia, respecto al sistema tributario local, ostentarán competencias tanto el legislador estatal como el autonómico²⁴. Sostener lo contrario significaría vaciar de contenido la competencia asumida por algunas Comunidades Autónomas en sus Estatutos de Autonomías sobre el régimen local, pues cabe plantearse en qué quedaría dicha competencia si la LRHL ni siquiera permite la más mínima intervención autonómica sobre el sistema tributario local, al afirmar la competencia exclusiva del Estado sobre el mismo²⁵. Así como, supondría colocar en un lugar prioritario no ya la ley estatal, sino toda la legislación estatal, haciéndola prevalecer en caso de posible conflicto sobre la autonómica²⁶, y ello, tal y como se ha reconocido, no parece que “se compadezca demasiado bien con el reconocimiento por los Estatutos de Autonomía de competencia exclusiva a las Comunidades Autónomas sobre el régimen local”²⁷.

A su vez, resaltan que tanto este precepto, como el art. 142 CE (ambos citados en el art. 1.1. LRHL como hemos repetido en varias ocasiones) no efectúan distribución competencial alguna entre Estado y Comunidades Autónomas en relación con el sistema tributario local, sino que, al contrario, presuponen el reparto de las competencias que hace el art. 149.1.18 en materia de régimen local, y que en consecuencia, la competencia para dictar las disposiciones normativas en esta materia deberá entenderse repartida en función de los distintos títulos competenciales que la Constitución atribuya al Estado, Comunidades Autónomas y Entes locales²⁸. Iguales consideraciones realizan respecto

tributario de las Corporaciones locales”, en Organización territorial del Estado (Administración Local), volumen III; IEF, Madrid, 1985, ps. 2104 y 2105.

²³ FERREIRO LAPATZA, J.J.: “La Hacienda local. Antecedentes históricos...”, cit., p. 38.

²⁴ Comparten este parecer de que, pese a lo que en un principio pudiera desprenderse del art. 133 CE, ha de reconocerse una cierta participación a las Comunidades Autónomas en la regulación de los tributos locales, FERREIRO LAPATZA, J.J.: “La Hacienda local. Antecedentes históricos...”, cit., p. 36, y también en su trabajo, “Principios constitucionales informantes de la Hacienda Local...”, p. 213; LOZANO SERRANO, C.: “Potestades tributarias...”, cit., ps. 11, 12 y 21; CASADO OLLERO, G.: “Sistema financiero local y justicia fiscal”, en Organización territorial del Estado (Administración local), Volumen I, IEF, Madrid, 1995, ps. 781 y 782; ALBIÑANA CILVETTI, C.: “Las Ordenanzas fiscales como fuente del Derecho”, en Organización territorial del Estado (Administración local), Volumen I; IEF, Madrid, 1985, p. 413; y NIETO MONTERO, J.J.: La Gestión de los Impuestos Municipales... cit., p. 38, entre otros.

²⁵ Cuestión planteada por LOZANO SERRANO, C.: “Potestades tributarias...”, cit., p. 22.

²⁶ Dicho en otros términos, la afirmación acerca de la competencia exclusiva del Estado sobre el sistema tributario local conlleva que el desarrollo reglamentario de la Ley se lleve a cabo por la Administración del Estado; así se infiere del art. 60, 15 y 16 LRHL.

²⁷ LOZANO SERRANO, C.: “Potestades tributarias...”, cit., p. 12. Además tampoco le parece que este artículo 133.1º CE pueda ser entendido como título competencial suficiente para proceder al deslinde de competencias que efectúa el artículo 106.1 LRHL.

²⁸ FERREIRO LAPATZA, J.J.: “La Hacienda local. Antecedentes históricos...”, cit., p. 38.

del art. 142 de la CE, interpretando también el término «Ley» empleado en el mismo («*las funciones que la Ley atribuye a las Corporaciones locales*») como comprensivo o alusivo tanto de la ley estatal como de la autonómica, puesto que ambas pueden regular el régimen local conforme al art. 149.1.18 CE.

En definitiva, reconociendo que el Estado ostenta competencias en materia de Hacienda local en base al art. 149.1.18 CE, y que, en consecuencia, puede articular las bases en este ámbito; afirman que, pese a lo previsto por el art. 1.1 LRHL, aquellas Comunidades Autónomas que han asumido estatutariamente la competencia legislativa de desarrollo en materia de régimen local, podrían legislar en desarrollo de esta materia. Aquella parte de la LRHL que no tenga carácter básico, tendría en relación con estas Comunidades Autónomas carácter supletorio (art. 149.3 CE). Respecto al resto de Comunidades Autónomas, “por el contrario, solamente podrían incidir en aquellas materias en las que expresamente le permita el legislador estatal (*v.gr.* el art. 38.2 de la LRHL permite a las leyes de las CCAA regular posibles recargos a favor de los entes locales, aparte de los establecidos en la propia LRHL, sobre impuestos autonómicos o locales). Esto significa que en relación con estas CCAA la LRHL se aplica íntegramente”²⁹.

De otro lado, se encuentran aquellos autores que consideran que el uso que de los títulos competenciales ha hecho el legislador estatal para regular la Hacienda local es el adecuado, y que, en consecuencia, se han respetado las competencias que las Comunidades Autónomas puedan tener en esta materia. Consideran, por tanto, que la competencia para regular los tributos locales se atribuye exclusivamente al Estado.

En efecto, se ha afirmado que el art. 1.1. LHL obliga a distinguir dos grupos de materias; de un lado, el total de preceptos que regulan el sistema tributario local y el régimen de participación en los tributos del Estado, sobre los que sólo tiene competencia el Estado, y con la LRHL se agota la legislación posible (sin posibilidad de intervención o desarrollo legislativo por parte de las Comunidades Autónomas), salvo los estrictos supuestos en los que la LRHL remite a la legislación de las Comunidades Autónomas. De otro lado, se encuentran el resto de cuestiones relativas al régimen jurídico-financiero de la Administración local, cuyas normas que las desarrollan son de carácter básico; de modo que las Comunidades Autónomas con competencias estatutarias para ello podrán desarrollarlas, así como, regular aquellos aspectos no regulados en la normativa básica³⁰.

²⁹ BARQUERO ESTEVAN, J. M.: La gestión de los tributos locales: aspectos competenciales..., cit., p. 146.

³⁰ RUBIO DE URQUÍA, J.I., y ARNAL SURÍA, S.: Ley reguladora de las Haciendas Locales. Tomo I; El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Madrid, 1989, ps. 73 y 76; y ARAGONÉS BELTRÁN, E.: Anuario de Hacienda Local 1998... cit., ps. 903 y 904.

En parecidos términos, se ha pronunciado otro autor, quien alcanza la conclusión de que la competencia para regular los tributos locales corresponde al Estado, partiendo de que la materia Hacienda local no es un todo unitario a efectos competenciales, sino que en su seno hay que distinguir dos bloques: el sistema tributario local³¹, y el resto³²:

De un lado, nos encontramos con la Hacienda local con excepción del sistema tributario local, que responde al esquema competencial bases/desarrollo (sin perjuicio de las competencias que pueda arrogarse el Estado por el art. 149.1.14 CE). De este modo, lo que exceda de las bases, corresponderá regularlo a las Comunidades Autónomas que tengan asumidas competencias exclusivas en materia de Régimen local. Este título competencial de «Régimen local» incluye, por tanto, no sólo el «Régimen jurídico de la Administración local» (organización, funcionamiento y relaciones interadministrativas), sino también la Hacienda local, con excepción del sistema tributario. El resto de Comunidades Autónomas solo podrán incidir en la materia allí donde expresamente se señale en la legislación estatal de Régimen local (art. 148.1.2 CE).

De otro lado, respecto al sistema tributario local, la conclusión es otra; pues en esta materia, las Comunidades Autónomas no tienen competencia para la regulación de dicho sistema tributario local³³. Fundamenta el autor esta conclusión en el reparto que del poder tributario se ha llevado a cabo en el art. 133 CE, que no constituye un título autónomo, sino una manifestación, en su opinión, del título estatal de Hacienda general,

³¹ Aclara el autor que contempla un concepto restringido de sistema tributario local, limitado a los “tributos propios” de los entes locales, que, son aquéllos respecto de los que se reconoce a los entes locales el ejercicio de su propio poder tributario (BARQUERO ESTEVAN, J. M.: La gestión de los tributos locales: aspectos competenciales..., cit., p. 159).

³² BARQUERO ESTEVAN, J. M.: La gestión de los tributos locales: aspectos competenciales..., cit., p. 201. Llama la atención que el autor no mencione junto al sistema tributario local, la participación en los tributos del Estado como otra de las materias diferenciadas y respecto de las que se atribuye al legislador estatal competencia exclusiva para su regulación.

³³ Así lo reconoce también MENÉNDEZ MORENO, al afirmar que “la redacción de los apartados 1 y 2 del artículo 133 de la Constitución pueden fundamentar una opinión favorable a que el significado del término «leyes» se refiera a las de carácter estatal, incluyendo también, en cuanto estatales, los Estatutos de autonomía. Debe tenerse en cuenta que el apart. 1 del art. 133 habla del ejercicio de la potestad tributaria del Estado señalando que ha de hacerse «mediante Ley», esto es, la Ley debe ser el instrumento jurídico utilizado para el ejercicio del poder tributario; en cambio, el apartado 2 de dicho artículo no se refiere al instrumento jurídico para el ejercicio del poder tributario de las CCAA y CCLL, sino al límite de su poder, que lo sería la conformidad, la concordancia o..., la actuación «de acuerdo con la Constitución y las Leyes», por lo que, parece inferirse que tales leyes no pueden ser las de las propias CCAA, sino las del apart. 1 del mismo art. 133, esto es, las del Estado. Esta interpretación otorga, además, un sentido lógico a la redacción del apart. 2 del propio art. 133” (“El poder tributario de las Corporaciones locales”, cit., p. 2106).

regulado en el art. 149.1.14 CE³⁴. Conforme a este art. 133, el poder tributario del Estado es originario mientras que el de las Comunidades Autónomas y Corporaciones locales lo es derivado, lo que significa, si se prescinde de la carga política de la expresión, que el poder tributario de estos dos últimos entes territoriales se mueve en los márgenes que delimitan las leyes del Estado. Por tanto, el ámbito material del poder tributario de las Comunidades Autónomas (con la única excepción, a lo sumo, de determinados tributos propios de las mismas) es el que expresamente determinen las Leyes estatales a las que compete esa esencial función. No puede aceptarse, en consecuencia, la afirmación de que la habilitación del poder tributario de las Comunidades Autónomas sobre el sistema tributario local se encuentra implícita en otros títulos materiales, incluido el de Régimen local³⁵.

De lo anterior se deriva que las Comunidades Autónomas solamente podrán regular el sistema tributario local en la medida en que sean habilitadas para ello por el legislador estatal; si bien, ningún precepto del llamado “bloque de constitucionalidad” atribuye a las Comunidades Autónomas competencias para regular los tributos locales.

En definitiva, el Estado no se encuentra obligado a habilitar el poder tributario de las Comunidades Autónomas en el ámbito de los tributos locales, y no existe “motivo alguno de inconstitucionalidad en el hecho de que el Estado haya regulado casi con absoluta exclusividad el sistema tributario local. Con ello no se ha infringido en modo alguno competencias autonómicas, pues, simplemente, las Comunidades Autónomas no disponen de competencias en la materia, al no haberlas recibido ni en los Estatutos ni en ninguna otra de las normas previstas constitucionalmente para ello con carácter general (art. 150. 1 y 2 CE)”³⁶. Compete, por tanto, al Estado la decisión en torno al campo de actuación normativa que puede corresponder a los Entes locales (necesarios) para normar la gestión de sus tributos, y la atribución a estos Entes de las competencias administrativas de aplicación de los tributos.

B) Posición del Tribunal Constitucional en la Sentencia 233/1999, de 16 de diciembre, en relación al título competencial en materia de Hacienda local.

³⁴ BARQUERO ESTEVAN, J. M.: La gestión de los tributos locales: aspectos competenciales..., cit., p. 173.

³⁵ En base fundamentalmente, a que la Constitución separa claramente las cuestiones relativas a la distribución del poder tributario respecto de la que se produce en el resto de materias, sentando en un específico precepto constitucional el fundamento del poder tributario del Estado, por un lado, y de las Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales, por otro; lo que obliga a la consideración de aquél como una materia separada a tales efectos (BARQUERO ESTEVAN, J. M.: La gestión de los tributos locales: aspectos competenciales..., cit., ps. 164 y 165).

³⁶ BARQUERO ESTEVAN, J. M.: La gestión de los tributos locales: aspectos competenciales..., cit., ps. 177 y 178.

Como es evidente, es al Tribunal Constitucional a quien corresponde, en última instancia, decidir a qué ente territorial se atribuye la competencia en esta materia, y de hecho, ya se ha pronunciado al respecto en su tardía Sentencia n.º 233/1999, de 16 de diciembre (Fundamento Jurídico 4.^º), en la que resuelve tres recursos de inconstitucionalidad³⁷ y cinco cuestiones de inconstitucionalidad³⁸, contra la Ley reguladora de las Haciendas Locales. Lo primero que llama la atención, y merece un juicio crítico, es la tardanza del Tribunal en la resolución de estos recursos, más de diez años desde su interposición, pues, tal y como se ha reconocido, resulta un “plazo a todas luces excesivo, que menoscaba sensiblemente la eficacia de la justicia constitucional y la autoridad de la ley, afectada durante tan dilatado período por las dudas acerca de su conformidad con la Constitución”³⁹; máxime si se tiene en cuenta, que algunos de los preceptos cuya constitucionalidad se sometió a la consideración del Tribunal, a la fecha en la que éste emitió su juicio, ya habían sido modificados.

En cualquier caso, respecto de la cuestión tratada en este apartado (cuáles son los títulos competenciales de los que constitucionalmente dispone el Estado para aprobar la LRHL, en qué grado o medida interviene cada uno de ellos, y en consecuencia, qué competencias materiales cabe reconocer a las Comunidades Autónomas en este tema), la resolución del Tribunal seguía siendo objeto de discusión y necesitada, por tanto, de una respuesta; a cuyo conocimiento dedicaremos la siguientes líneas.

En efecto, la cuestión preliminar que afronta el Tribunal es tratar de determinar los títulos competenciales que han de arbitrar el reparto de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas. Sobre este tema, el recurso de los Diputados afirmaba que el título competencial ejercitable por el Estado es el de la Hacienda general del art. 149.1.14 CE, sin impedir el ulterior desarrollo normativo de la materia por parte de las Comunidades Autónomas en virtud de lo indicado en la STC 179/1985. Con base también en esta sentencia, los representantes del Parlamento y del Consejo Ejecutivo de la Generalidad de Cataluña consideraban que en materia de Haciendas locales corresponde al Estado el establecimiento de las bases conforme a lo

³⁷ Recursos de inconstitucionalidad acumulados núms. 572/89, 587/89 y 591/89, promovidos, respectivamente, por el Consejo Ejecutivo de la Generalidad de Cataluña, el Parlamento de Cataluña y don Federico Trillo-Figueroa Martínez-Conde, comisionado por sesenta diputados.

³⁸ Cuestiones de inconstitucionalidad acumuladas a los recursos anteriores, núms. 2679/96 y 4626/96, planteadas por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso administrativo del TSJ de Galicia, núms. 2820/96 y 4646/96, planteadas por la Sala de lo Contencioso administrativo del TSJ de Canarias, y núm. 745/97, planteada por la Sala de lo Contencioso administrativo del TSJ de Canarias.

³⁹ PALAO TABOADA, C.: “Lo más destacado de la Sentencia del Tribunal Constitucional 233/1999, de 16 de diciembre, sobre la Ley de Haciendas Locales”; Estudios Financieros, n.º 204, 2000, p. 142.

dispuesto en el art. 149.1.18 CE, así como, la legislación en materia de “Hacienda general” contemplada en el art. 149.1.14 CE, mientras que a la Comunidad Autónoma de Cataluña le quedarían atribuidas competencias exclusivas de carácter legislativo, reglamentario y ejecutivo, en virtud de lo dispuesto en los arts. 9.8 y 25.2 del Estatuto de Autonomía de Cataluña, con los límites que resulten del ejercicio de la competencia estatal antes mencionada sobre las bases, así como la tutela financiera de los entes locales según lo previsto en el art. 48 EAC.

Por tanto, no niegan los recurrentes la competencia del Estado para regular las Haciendas locales, ni menos aún la reclaman en su integridad para las Comunidades Autónomas que hayan asumido competencias en materia de Régimen Local⁴⁰. Por el contrario, lo que sostienen es que, al ejercerla, el legislador estatal ha ignorado competencias propias de dichas Comunidades Autónomas que hubiera debido respetar; competencias basadas en títulos que no tienen por qué coincidir con aquellos que el Estado ha invocado en el art. 1.1 LRHL.

Al respecto, señala el Tribunal que no cabe dudar de la naturaleza compartida de las competencias que, en materia de Haciendas locales, poseen el Estado y aquellas Comunidades Autónomas que, como la catalana, han asumido en sus respectivos Estatutos facultades en orden al desarrollo de las bases estatales sobre el régimen jurídico de las Administraciones Públicas *ex art. 149.1.18 CE*⁴¹. En concreto, ha indicado este Tribunal que este art. 149.1.18 CE ha de ser considerado título habilitante del Estado para ejercer sus competencias en materia de Hacienda local, cuando su regulación suponga introducir modificaciones de alcance general en el régimen jurídico de la Administración Local, o se dicte en garantía de la autonomía que la Administración local tiene constitucionalmente garantizada.

El otro título competencial que incide en materia de Hacienda local, contenido en el art. 149.1.14 CE, la “Hacienda General”, sólo lo podrá hacer prevalecer el Estado en supuestos concretos; es decir, dado que frecuentemente la regulación de la Hacienda local estará llamada a incidir sobre el régimen jurídico de la Administración local (art. 149.1.18 CE), sólo con carácter puntual podrá regular el Estado esta materia de forma exclusiva. Así ocurrirá, en efecto, «*en aquellos casos en los que la normativa estatal*

⁴⁰ En realidad, se refieren sólo y exclusivamente a la Generalidad de Cataluña, si bien, las consideraciones que realizan en relación a las competencias asumidas por esta Comunidad Autónoma, son predicables de todas los demás Entes autonómicos que hayan asumido la competencia a la que se refiere el art. 148.1.2 CE.

⁴¹ Junto a Cataluña (art. 9.8 de su Estatuto de Autonomía), han asumido la competencia legislativa de desarrollo en materia de régimen local: Canarias (art. 32.1 EA), Galicia (art. 27.2 EA), Andalucía (art. 133.3 EA) y Valencia (art. 31.8 EA).

tenga por objeto la regulación de instituciones comunes a las distintas Haciendas o de medidas de coordinación entre la Hacienda estatal y las Haciendas de las corporaciones locales. O también cuando su finalidad sea la salvaguarda de la suficiencia financiera de las Haciendas locales garantizada por el art. 142 CE, en cuanto presupuesto indispensable para el ejercicio de la autonomía local constitucionalmente reconocida en los arts. 137, 140 y 141 CE (SSTC 96/1990, fundamento jurídico 7º; 237/1992, fundamento jurídico 6º, 331/1993, fundamentos jurídicos 2º y 3º; y 171/1996, fundamento jurídico 5º)» (F.J. 4.º de la STC 233/1999, de 16 de diciembre, que venimos comentando).

En base a las anteriores consideraciones, concluye el máximo intérprete de la Constitución que el art. 1.1 LRHL, a pesar de su farragoso tenor, es plenamente conforme a la Constitución. Dicho precepto, como hemos visto y confirma el Tribunal, atribuye con carácter general la consideración de bases del Régimen Jurídico Financiero de la Administración Local, dictadas al amparo del art. 149.1.18 de la Constitución, a los preceptos contenidos en esta Ley, sin perjuicio de las competencias exclusivas que corresponden al Estado en virtud de lo dispuesto en el art. 149.1.14 de la Constitución; y todo ello, con determinadas salvedades, recogidas, asimismo, en dicho artículo de la LRHL. Estas mencionadas salvedades, que *«en nada modifican el régimen de distribución competencial al que acabamos de hacer referencia, al no establecer títulos competenciales distintos a los anteriormente mencionados»*⁴², se refieren a los preceptos que regulan el sistema tributario local con base en el art. 133 CE, y los que desarrollan las participaciones en los tributos del Estado con base en el art. 142 CE; preceptos que según indica el Tribunal, *«no constituyen en sí mismos título competencial alguno a favor del Estado, sino que presuponen la competencia estatal sobre la materia en virtud de los títulos del art. 149.1 CE»*. Habría de ubicarse estos elementos materiales en cualesquiera de los otros dos títulos competenciales previamente citados.

En definitiva, los títulos competenciales sobre la Hacienda Local ejercitables por el Estado son el mencionado en el art. 149.1.18 CE con carácter general, y de forma residual, en supuestos concretos, el citado en el art. 149.1.14 CE sobre Hacienda General. Ambos títulos competenciales, según ha admitido expresamente el Tribunal Constitucional, pueden concurrir (STC 233/1999, de 16 de diciembre, F.J. 4.º). De este modo, en materia de Hacienda local, la competencia del Estado alcanza a regular las bases del régimen jurídico de la Administración local; correspondiendo, en consecuencia, a las Comunidades Autónomas el desarrollo normativo de dichas bases. Para ello, es necesario, como es lógico, que dichas Comunidades Autónomas hayan asumido en sus respectivos Estatutos de Autonomía competencias para llevar a cabo dicho desarrollo

⁴² Tal y como expresamente señala el Tribunal Constitucional en la Sentencia a la que venimos haciendo alusión.

normativo. De no ser así, cabe concluir que también corresponderá al Estado regular el desarrollo de dichas bases.

Se trata, por tanto, de aquellas Comunidades Autónomas, que conforme al art. 148.1.2 CE hayan adquirido competencias en materia de régimen local. Al respecto, reconoce el Tribunal que esta expresión “Régimen local” *«tiene, sin duda, un carácter globalizador comprensivo de la totalidad de los aspectos que se refieren a la Administración local, incluidas las “Haciendas locales”»,* y en su opinión, así lo confirma la propia Exposición de Motivos de la LRHL. De este modo, y para el caso concreto de la Generalidad de Cataluña, si bien es predicable de las demás con el mismo nivel competencial, señala que *«en virtud de lo dispuesto en el art. 9.8 EAC, en materia de Haciendas locales ostentaría en principio la Comunidad Autónoma competencias de naturaleza legislativa y reglamentaria, que abarcarían la tutela financiera sobre los Entes Locales a que hace referencia el art. 48.1 E.A.C., y la función ejecutiva incluida la inspección conforme al art. 25.2 E.A.C.; todo ello, por supuesto, sin perjuicio de las competencias del Estado sobre dicha materia. De modo más específico, la actuación estatal habrá de tener en cuenta también la competencia que el art. 5 E.A.C. reconoce a la Comunidad Autónoma de Cataluña sobre estructura de su organización territorial, particularmente por lo que a la creación de sus propias demarcaciones territoriales se refiere»* (F.J. 4^o)⁴³.

En virtud del segundo título citado, art. 149.1.14 CE, puede legislar el Estado sobre determinados y limitados aspectos en relación con la Hacienda local, tal y como hemos visto.

Ahora bien, hay dos ámbitos materiales dentro de la Hacienda local respecto de los cuales se altera este esquema de distribución competencial basado en la legislación básica/ desarrollo; se trata de la normación del sistema tributario local y de la participación en los tributos del Estado, respecto de los cuales se atribuye la competencia de manera exclusiva al Estado, sin disponer las Comunidades Autónomas de competencias en la materia⁴⁴.

⁴³ Resumiendo, son los títulos competenciales ejercitables por el Estado en materia de Hacienda local los indicados en el art. 149.1.18 y 149.1.14 CE, y por la Comunidad Autónoma de Cataluña, arts. 5, 9.8, 25.2 y 40 E.A.C.

⁴⁴ Sobre estas afirmaciones del TC en relación a la distribución competencial en materia de Hacienda local entre Estado y Comunidades Autónomas, se ha afirmado que “hay que admitir, por tanto, que hay mucho de verdad en la queja del Consejo Ejecutivo de la Generalidad recogida en el primer apartado de los Antecedentes de la sentencia, de que «la tendencia del legislador estatal es la de configurar un concepto unitario de ‘régimen local’ sin desarrollos autonómicos, al tiempo que procede a una clara centralización en materia de Haciendas locales». Lo que sucede es que, según la interpretación del TC, éste es el modelo querido por la Constitución como pieza del Estado autonómico, en el cual existiría una relación directa entre el

C) Estado de la cuestión en la actualidad.

Si recordamos, la pregunta que nos realizábamos al comienzo de este capítulo era, atendiendo a la carencia de potestad legislativa de los Entes locales, a qué legislador en nuestro ordenamiento jurídico se encuentra atribuida o reconocida la competencia para crear *ex novo* y regular los tributos locales, pues será dicho legislador al que corresponda también la decisión en torno a la atribución de competencias normativas para su desarrollo y administrativas para su aplicación; y a ella precisamente trataremos de dar respuesta en las siguientes líneas.

De la sentencia anteriormente analizada (STC 233/1999, de 16 de diciembre), podemos concluir que, hoy día, dentro de la materia “Hacienda local” se puede distinguir dos ámbitos distintos: de un lado, las cuestiones referentes al sistema tributario local y a la participación en los tributos del Estado, que tal y como se infiere del pronunciamiento constitucional citado, se atribuye la competencia legislativa exclusiva al Estado⁴⁵; y de otro lado, se encuentran el resto de cuestiones integradas dentro de dicho ámbito, que se ubicarán en el art. 149.1.18 y 149.1.14 CE.

El problema que se plantea a continuación, es intentar determinar si la gestión tributaria local ha de ser considerada una materia integrada dentro del denominado “sistema tributario local” (excluida, por tanto, de las bases y de cualquier posible desarrollo legislativo por parte de las Comunidades Autónomas), o bien, si dicha materia

Estado y las Entidades locales, apenas afectada por la creación de las Comunidades Autónomas, a diferencia del modelo federal en el que el régimen local es esencialmente asunto interno de los Estados miembros de la Federación” (PALAO TABOADA, C.: “Lo más destacado de la Sentencia del Tribunal Constitucional 233/1999...”, cit., p. 145).

⁴⁵ No ha aclarado el TC qué podemos entender por “sistema tributario local”; al respecto, considera ARAGONÉS BELTRÁN que el término “sistema tributario local”, se ha utilizado en la LRHL como sinónimo de tema, cuestión o materia (Anuario de Hacienda Local 1998... cit., p. 903). Por su parte, BARQUERO ESTEVAN, siendo más preciso, ha venido a decir que puede distinguirse entre un concepto amplio y otro estricto de sistema tributario local, limitado éste último a los “tributos propios” de los entes locales, que, son aquéllos respecto de los que se reconoce a dichos entes el ejercicio de su propio poder tributario; y es este concepto estricto el que adopta este autor (La gestión de los tributos locales: aspectos competenciales..., cit., p. 159).

Por sistema tributario en general se ha entendido en una primera aproximación, “el conjunto de tributos que se hayan establecidos en un país y en un momento determinado”; que presentan una cohesión interna de sus partes y están presididos por unos principios que informan sus elementos integrantes (GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M.: “Sistema Tributario”, en Manual de Derecho Tributario; Comares, Granada, 2002, p. 185). Un estudio más detallado de lo que puede entenderse por sistema tributario se encuentra en AA.VV (Dir. Ferreiro Lapatza) : Curso de Derecho Tributario. Parte Especial. Sistema tributario: los tributos en particular; Marcial Pons, Madrid, 2000, ps. 14 a 18.

forma parte del llamado régimen local (correspondiendo en dicho caso al Estado regular las bases y a las Comunidades Autónomas que hayan asumido competencias en sus respectivos Estatutos el desarrollo de dichas bases, mientras que en el resto de Comunidades Autónomas será de aplicación el desarrollo normativo que de dichas bases sea realizado por el Estado).

Al respecto, se ha señalado que la formulación del art. 1.1. LRHL se refiere al “sistema tributario local” y no al “ordenamiento tributario local”, expresión ésta más amplia que aquélla y que engloba materias tales como las normas tributarias generales y la imposición y ordenación de los tributos locales. Desde esta perspectiva, pudiera parecer que las normas tributarias locales no reguladoras estrictamente de los tributos locales, quedarían excluidas del alcance del art. 133.1 CE, e integradas en el bloque de normas básicas del “Régimen jurídico financiero de la Administración Local”⁴⁶. Sin embargo, esta conclusión no puede ser aceptada, por las razones que indicaremos a continuación.

Para resolver esta cuestión, vamos a tratar de determinar, en primer lugar, qué preceptos de los contenidos en la LRHL tienen carácter básico, y cuáles no; para así después poder concretar si la gestión tributaria local puede ser considerada parte integrante de la normativa básica o no. En principio, podríamos considerar que los aspectos formales del tributo, o dicho de otro modo, los procedimientos tributarios quedarían al margen del título competencial del art. 149.1.18 CE, si atendemos a que la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, dictada al amparo precisamente de dicho título, ha excluido los procedimientos tributarios de su regulación⁴⁷. En particular, en su Disposición Adicional Quinta se dispone que los procedimientos tributarios y la aplicación de los tributos se regirán por la normativa tributaria aplicable (LGT, LDGC y las demás normas dictadas en su desarrollo y aplicación), y será en defecto de norma tributaria, cuando rigan supletoriamente las disposiciones de la LRJPAC. Ahora bien, en todo caso, respecto a los plazos máximos para dictar resoluciones, los efectos de su incumplimiento y los efectos de la falta de resolución se atenderá a la normativa tributaria.

La anterior conclusión se verá reafirmada si atendemos a las consideraciones vertidas por el TC en su sentencia 233/1999 sobre la normativa básica. Afirma que «*la Ley reguladora de las Haciendas locales no delimita con claridad qué preceptos tienen el*

⁴⁶ RUBIO DE URQUÍA, J.I., y ARNAL SURÍA, S.: Ley reguladora de las Haciendas Locales... cit., ps. 35 y 36.

⁴⁷ Así ha venido a reconocerlo NIETO MONTERO, J.J.: La Gestión de los Impuestos Municipales..., cit., p. 40.

carácter de básicos, sino que realiza una especie de delimitación residual de lo básico»⁴⁸. En efecto, el art. 1.1. LRHL hace una declaración general del carácter básico de todos los preceptos de la LRHL, a excepción de los que regulan el sistema tributario local y la participación en los tributos del Estado. Ahora bien, esta falta de claridad, a su juicio, no se convierte en un obstáculo insalvable para la delimitación de lo básico; sobre todo por que las normas relativas al sistema tributario local y a la participación en los tributos del Estado –que son las que tienen un carácter no básico- son muy fáciles de reconocer. Incorpora en este sentido el Tribunal Constitucional la localización que de la normativa básica realiza el Abogado del Estado y que parece reconocer como acertada dicho Tribunal. Conforme a dicha delimitación la parte básica de la LRHL estaría integrada por los siguientes artículos: «en cuanto a los Títulos I, II, III, IV y V, la enumeración general de los recursos de las Haciendas Locales, el régimen jurídico de aquellos recursos que no sean tributos locales o participaciones en tributos del Estado y las reglas generales sobre los regímenes especiales del Título V; el régimen del presupuesto y gasto público locales (Título VI); y, por último, en la medida en que guardan relación con las anteriores, las disposiciones adicionales 15 a 18, y las transitorias sexta a décima».

Admitiendo esta delimitación de lo básico, las normas relativas a la regulación/régimen jurídico de los tributos locales, y más concretamente, de su procedimiento de aplicación, quedarían excluidas del esquema de distribución competencial bases/desarrollo⁴⁹. Fuera de este esquema se encuentra, como hemos visto, una parte de la Hacienda local, el llamado sistema tributario local, y en

⁴⁸ Señala el Tribunal, en el Fundamento Jurídico 4º de dicha Sentencia que, para poder concluir la consideración de una determinada disposición como norma básica, han de concurrir en la misma una serie de exigencias formales y materiales inherentes al concepto de bases; en concreto, indica que para alcanzar dicha conclusión se debe analizar en un primer momento si se cumple la exigencia formal de bases, conforme a la cual «una norma podrá considerarse como base en una determinada materia cuando exista una expresa designación de su carácter o cuando se produzca la natural inferencia del mismo, por lo cual habrá de examinarse la estructura de la norma, su contexto y los demás datos que permitan descubrir, con naturalidad, la decisión del legislador al respecto»; y una vez constatado que se cumple dicha exigencia formal, ha de examinar si “materialmente” son bases.

⁴⁹ De la delimitación que de la normativa básica ha efectuado FERREIRO LAPATZA puede concluirse asimismo, que las normas que regulan la gestión de los tributos locales no han de ser consideradas normas básicas; viniendo a decir el autor que, al carecer de tal carácter, podrá ser llevada a cabo su regulación por las Comunidades Autónomas. En su opinión, han de considerarse normas básicas “las que enuncian los recursos de las Corporaciones locales, las que regulan el ámbito de aplicación de las tasas, las que tipifican el hecho imponible de los distintos tributos, las que fijan los límites del recurso al crédito, las que determinan el contenido necesario y la estructura fundamental de los Presupuestos, etc”. Por el contrario, carecerían de este carácter “las que regulan la cuantificación y gestión de los distintos tributos, las que regulan el control de ciertas operaciones de crédito, las que fijan los aspectos no fundamentales del presupuesto, de su trámite y de la gestión del gasto por el autorizado, etc.” (“La Hacienda local. Antecedentes históricos...”, cit., p. 41).

consecuencia, podrían considerarse integradas en su seno las normas anteriormente mencionadas referidas al procedimiento de gestión tributaria en la esfera local.

Tal y como se ha reconocido, el reparto de competencias legislativas entre Estado y Comunidades Autónomas en relación al sistema tributario local es una cuestión que depende del reparto del poder tributario⁵⁰; y dicho reparto es efectuado, como es de sobra conocido, en el art. 133 de la CE. Conforme a este precepto puede el Estado establecer tributos sin otro límite que los que se derivan de la propia Constitución, así como, puede delimitar el marco y los límites del poder tributario de las Comunidades autónomas y Corporaciones locales. Esto es, la delimitación del poder tributario de los distintos entes territoriales autónomos se encomienda a la Ley estatal. De este modo, el ámbito material del poder tributario de las Comunidades Autónomas será el que se defina en las leyes del Estado a las que incumbe esta tarea, como puedan ser, a título ejemplificativo, los Estatutos de Autonomía. Ahora bien, como acertadamente se ha señalado, dichas leyes no gozan de libertad absoluta, pues “parece poder extraerse de la Constitución la idea de que el poder para establecer (regular) tributos constituye un elemento inseparable de la autonomía de las CCAA”⁵¹, y en consecuencia, puede señalarse la existencia de un mínimo indisponible para el legislador estatal (que se derivaría de la conexión de los arts. 133.2 y 156 de la CE), sin que en dicho mínimo puedan entenderse incluidas las competencias para el establecimiento y/o regulación de los tributos locales⁵².

Fruto de las anteriores consideraciones es la conclusión de que en el ámbito de los tributos locales la competencia se ha atribuido al Estado, y será, por tanto, dentro de dicho ámbito competencial donde se incluya la gestión tributaria local. Dicho en otros términos, sin perjuicio de reconocer que el procedimiento de aplicación de los tributos locales presenta un papel transcendental, no tiene sentido separarla de la regulación material de los tributos, como si de compartimentos estancos se tratase⁵³. Tal y como se

⁵⁰ BARQUERO ESTEVAN, J. M.: La gestión de los tributos locales: aspectos competenciales..., cit., p. 159.

⁵¹ BARQUERO ESTEVAN, J. M.: La gestión de los tributos locales: aspectos competenciales..., cit., p. 175.

⁵² BARQUERO ESTEVAN, J. M.: La gestión de los tributos locales: aspectos competenciales..., cit., ps. 175 y 176. Considera el autor que este mínimo indisponible “no parece que pueda extenderse más que a sus propios tributos (y aún así con límites)”.

⁵³ Cabe plantearse, en principio, si en la materia gestión tributaria local, atendiendo a la regulación que de la misma se contiene en la LRHL, es posible diferenciar, de un lado, aquellos preceptos que se refieren a la gestión tributaria local en general (arts. 7, 8, 10 a 12, etc. de la LRHL); y aquéllos otros que, referidos a la gestión tributaria local, se incorporan dentro de los artículos relativos al régimen jurídico de cada uno de los tributos, y que, por tanto, se integrarían en el llamado “sistema tributario local”. En cualquier caso, respecto de ambos tipos de normas, atendiendo a las consideraciones realizada en el texto, básicamente

ha venido a reconocer, la gestión de los tributos ha de seguir el mismo régimen competencial que la regulación material de los mismos, para adecuar sus procedimientos a los diversos tributos y garantizar la mejor coordinación entre ambas regulaciones⁵⁴.

En definitiva, en base a la distribución que del poder tributario se efectúa en el art. 133 de la CE⁵⁵, se atribuye al legislador estatal la articulación del sistema tributario local, y en particular, la regulación de los tributos locales, tanto en sus aspectos materiales como formales. De este modo, las Comunidades Autónomas no ostentarán competencias en esta materia, al no haberles sido atribuidas expresamente por la Constitución (sin que pueda inferirse lo contrario del título competencial “régimen local”, como hemos visto), salvo que una Ley estatal las habilite para ello.

Será, por tanto, el legislador estatal el que delimite el poder tributario de los Entes locales, concretando el ámbito de decisión normativa que tienen para configurar el procedimiento de aplicación de sus tributos propios, y las competencias administrativas que les corresponden.

conforme a la determinación que de la normativa básica en la LRHL ha realizado el abogado del Estado y que ha aceptado el TC en su Sentencia 233/1999, ha de concluirse que se trata de normas no básicas.

⁵⁴ NIETO MONTERO, J.J.: *La Gestión de los Impuestos Municipales...*, cit., p. 42. Concluye este autor señalando que la gestión tributaria local se integra dentro del título competencial del art. 149.1.18 CE, y afirmando que “la Hacienda Local tanto en su aspecto material como en sus aspectos formales (de gestión) ha de incluirse en un único título competencial, que no será otro que el Régimen Local, en cuanto régimen jurídico de la Administración local” (p. 42).

⁵⁵ Conviene tener presente que, tal y como hemos señalado en diversas ocasiones, este precepto no constituye un título competencial como tal, sino que presupone la competencia estatal sobre esta materia, y por tanto, hay que reconducirlo a alguno de los citados en los arts. 149.1 de la CE. Dado que, conforme al razonamiento efectuado en el texto, hemos excluido su posible integración dentro del título “bases del régimen jurídico de las Administraciones públicas” (art. 149.1.18 CE), habría que considerarlo relacionado con el citado en el art. 149.1.14 CE, Hacienda general. No podríamos acudir a la cláusula residual de atribución de competencias a las Comunidades Autónomas sobre todas aquellas materias no atribuidas expresamente al Estado por la Constitución, pues sólo se puede conectar el art. 133 CE con algunos de los títulos mencionados en el apartado 1 del art. 149 de la CE, tal y como ha reconocido expresamente el TC en su sentencia 233/1999, de 16 de diciembre (F.J. 4.º).

También conectan el art. 133 CE con el art. 149.1.14 CE, BARQUERO ESTEVAN, quien señala que el poder de disposición del Estado sobre el instrumento tributario que se extrae del art. 133 CE no es un título autónomo, sino una manifestación del título estatal de Hacienda general, regulado en el art. 149.1.14 CE (*La gestión de los tributos locales: aspectos competenciales...*, cit., p. 173), y ANÍBARRO PÉREZ, pues señala que “a la vista de lo dispuesto en el art. 133.2 y 149.1.14 de la Constitución hay que entender que el Estado es competente para realizar por ley el diseño inicial del poder tributario local en lo que sea preciso para garantizar su autonomía...” (“Las competencias normativas de las Corporaciones Locales...”, cit., ps. 57 y 58).

II.- PODER NORMATIVO DE LAS ENTIDADES LOCALES EN MATERIA DE GESTIÓN TRIBUTARIA.

A) Precisiones terminológicas.

Es habitual en la doctrina española diferenciar las expresiones “poder tributario” y “potestad tributaria”. El concepto de poder tributario se suele identificar, por la mayoría de los autores, con el “poder de establecer tributos”⁵⁶. En este sentido, ha sido definido como “la facultad de dictar normas jurídicas referentes al establecimiento y regulación de los tributos; en suma, la potestad normativa en materia tributaria”⁵⁷; y en parecidos términos, refiriéndose al “poder normativo en materia tributaria” se ha conceptuado como “la facultad del Estado y otros entes públicos para poder establecer y exigir tributos”⁵⁸.

Por tanto, cuando se habla de poder tributario, para la mayoría de la doctrina se está haciendo referencia a un poder normativo de establecer tributos; si bien, tal y como ha reconocido “uno de los aspectos que precisamente se ha de suscitar será, a su vez, el de precisar el alcance y significado del poder de establecer tributos teniendo presente, además, a la hora de valorar –y relativizar- la trascendencia de la precisión terminológica que se acaba de recoger, que la Constitución española actual no habla del poder de establecer tributos, sino de la potestad para establecerlos, de acuerdo con su artículo 133.1, con lo que cobra mayor interés el conocimiento preciso de lo que significa «establecer tributos», que la distinción entre las expresiones «potestad» y «poder» tributarios”⁵⁹. Por tanto, como vamos a ver, lo relevante y trascendente en el ámbito local y para concretar la capacidad normativa y ejecutiva de los Entes locales, no es tanto aportar un concepto de poder y potestad tributaria, sino más bien, delimitar las expresiones utilizadas en el art. 133 CE, “establecer” y “exigir” tributos.

Por su parte, al hablar de potestad tributaria se hace referencia generalmente a aquellas funciones –por lo tanto facultades como deberes de actuar- con que cuentan las distintas Administraciones Públicas para poder aplicar a cada caso concreto el régimen jurídico vigente para generar el ingreso correspondiente⁶⁰.

⁵⁶ ALBIÑANA CILVETTI, C.: “Las Ordenanzas fiscales...”, cit., p. 13, ANÍBARRO PÉREZ, S.: “Las competencias normativas de las Corporaciones Locales...”, cit., p. 57.

⁵⁷ RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: Introducción al estudio del Derecho Financiero; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1976, p. 204.

⁵⁸ ESEVERRI MARTÍNEZ, E., y LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: Temas prácticos de Derecho Financiero. Parte General; Aranzadi, Pamplona, 1999, p. 60.

⁵⁹ MENÉNDEZ MORENO, A.: “El poder tributario de las Corporaciones locales”, cit., p. 2100.

⁶⁰ ESEVERRI MARTÍNEZ, E., y LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: Temas prácticos de Derecho Financiero... cit., p. 60; quienes definen en realidad el concepto de potestad financiera, si bien nosotros sólo hemos recogido la parte referente a los ingresos tributarios, y hemos suprimido la alusiva al gasto.

Vemos, por tanto, cómo se diferencia doctrinalmente entre el plano del establecimiento de los tributos, en el que se sitúa el poder tributario, y el plano del desenvolvimiento de la relación jurídico-tributaria, como manifestación de la potestad tributaria, que existe y puede ser ejercida en la medida que cuenta con una cobertura legal previa, como manifestación de la potestad tributaria para la exigencia y efectividad del tributo establecido. De este modo, el poder tributario ha de catalogarse como un poder administrativo, mientras que la potestad tributaria aparece como potestad administrativa⁶¹.

Ahora bien, no todos los autores diferencian entre ambos planos; pues hay quien considera que “cuando se habla de poder tributario se está haciendo referencia a tres diferentes manifestaciones de ese poder. La primera de esas manifestaciones es la legislativa, la capacidad normativa de un ente en materia tributaria; en segundo lugar, la capacidad o la competencia para ejercer funciones tributarias, para gestionar tributos; en tercer lugar, por último, el poder tributario también hace referencia a una importantísima manifestación cual es el derecho de un ente a disfrutar de los rendimientos de los tributos”; y continúa afirmando que “dado este desdoblamiento, esta desagregación del concepto de poder tributario, cabe pensar en teoría –y la realidad nos lo confirma-, en la posibilidad de que cada una de esas tres manifestaciones (la legislativa, la ejecutiva y la de disfrute de los rendimientos) sea competencia de distintos entes territoriales. Si la estructura constitucional nos ofrece tres niveles territoriales de poder (Estado, Comunidad Autónoma y Ente local), y el poder tributario nos ofrece, a su vez, tres manifestaciones distintas, la conclusión será evidente: caben múltiples combinaciones entre estos dos juegos de realidades. Incluso se puede añadir un tercer factor en juego, consistente en que cada una de las manifestaciones del poder tributario puede ser ejercida por un ente en exclusiva, o por varios entes de manera compartida. Efectivamente, combinando todos estos factores, cada uno de los tributos del sistema español puede estructurarse de 343 formas diferentes, según se convine los tres factores aludidos: los entes, las funciones y la intensidad del ejercicio de las funciones (en exclusiva, de forma compartida entre dos entes o de forma compartida entre los tres)”⁶².

Creemos conveniente precisar, que en las siguientes líneas, intentaremos utilizar la expresión poder tributario⁶³, haciendo referencia a la capacidad normativa o poder de

⁶¹ ALBIÑANA CILVETTI, C.: “Las Ordenanzas fiscales...”, cit., ps. 409 y 410.

⁶² RAMALLO MASSANET, J.: “Potestad tributaria de las Comunidades Autónomas y Municipios”, Boletín de la Asociación Española de Asesores Fiscales, n.º 111, 1984, ps. 11 y 12, cita tomada de CASADO OLLERO, G.: “Sistema financiero local...”, cit., nota 7, p. 761.

⁶³ Partimos de la definición que de poder y potestad financiera se contiene en AA.VV. (Dir. Menéndez Moreno): Derecho Financiero y Tributario. Lecciones de Cátedra; Lex Nova, Valladolid, 2002, p. 56

dictar normas para la ordenación jurídica del tributo tanto en sus aspectos materiales como formales, esto es, el poder normativo para establecer (no utilizando esta expresión como sinónima de creación *ex novo*, como veremos) y regular los tributos; y el de potestad tributaria, para aludir a la capacidad de ejecución o aplicación de tales normas.

B) Poder normativo local en materia tributaria.

1.- Reconocimiento constitucional de la facultad normativa de los Entes locales en materia tributaria.

El reconocimiento del poder normativo local se encuentra implícito en la propia declaración constitucional de autonomía de las corporaciones locales «*para la gestión de sus respectivos intereses*» (art. 137 y 140 CE), dado que si dicha autonomía comporta, entre otras manifestaciones, “la adopción, dentro de su ámbito competencial, de decisiones políticas entre varias alternativas posibles, lógicamente dichas decisiones se materializan o plasman en normas dictadas por el ente que goza de autonomía”⁶⁴. Por tanto, el principio de autonomía municipal es suficiente para sustentar y declarar la existencia a favor del ente local de un poder normativo propio⁶⁵. En el ámbito financiero se ha defendido la existencia de un contenido mínimo de la autonomía que se proyecta sobre las dos vertientes de la actividad financiera: en materia de gasto exige de modo imprescindible que la Corporación local cuente con la potestad de aprobar sus propios presupuestos (STC 27/1987, de 27 de febrero), y en el ámbito de los ingresos se manifiesta fundamentalmente en que la Entidad local ha de poder establecer y exigir tributos⁶⁶. Así ha sido reconocido tanto a nivel jurisprudencial⁶⁷ como doctrinal⁶⁸, y se infiere así mismo, de la definición que de la autonomía local se contiene en el art. 3.1 de la Carta Europea de Autonomía local, que ha sido calificada como una especie de “Constitución Europea Local”⁶⁹, y que recordemos dice que «*por autonomía local se entiende el derecho y la capacidad efectiva de las Entidades locales de ordenar y*

⁶⁴ ANÍBARRO PÉREZ, S.: “Las competencias normativas de las Corporaciones Locales...”, cit. p. 53.

⁶⁵ ALBIÑANA CILVETTI, C.: “Las Ordenanzas fiscales...”, cit., p. 414.

⁶⁶ LOZANO SERRANO, C.: “Potestades tributarias...”, cit., ps. 7 y 8.

⁶⁷ SSTC 19/1987, de 17 de febrero, 27/1987, de 27 de febrero, y 214/1989, de 21 de marzo, entre otras. Cita, además, ANÍBARRO PÉREZ varias Sentencias del Tribunal Supremo en las que se hace referencia a este carácter inherente a la autonomía local de la atribución de poder normativo a las Entidades locales: SSTC de 27 de marzo de 1985 (RA 1668), de 11 de mayo de 1998 (RA 4313), y de 8 de febrero de 1999 (RA 1550) (“Las competencias normativas de las Corporaciones Locales...”, cit., p. 53).

⁶⁸ ANÍBARRO PÉREZ, S.: “Las competencias normativas de las Corporaciones Locales...”, cit., p. 53, LOZANO SERRANO, C.: “Potestades tributarias...”, cit., ps. 7 y 8; ALBIÑANA CILVETTI, C.: “Las Ordenanzas fiscales...”, cit., ps. 414 y 415.

⁶⁹ FERNÁNDEZ PAVÉS, M.J.: “La reforma de las Haciendas Locales”, en *Modificaciones y panorama actual del Régimen Local Español*; Temas de Administración Local, n.º 69, Cemci, Granada, 2000, p. 473.

gestionar una parte importante de sus asuntos públicos, en el marco de la Ley, bajo su propia responsabilidad y en beneficio de sus habitantes».

Por tanto, las competencias normativas de las entidades locales en materia tributaria, o dicho de otro modo, el llamado poder tributario local forma parte del contenido necesario de su autonomía financiera⁷⁰.

Ahora bien, nuestro ordenamiento no se limita a realizar un reconocimiento implícito del poder tributario local, sino que de forma expresa lo proclama en el art. 133.2 CE. En este precepto, recordemos, se efectúa el reparto del poder tributario entre los diversos entes públicos territoriales, y por tanto, es este artículo el que concede fundamento jurídico al poder normativo que en materia tributaria detentan los Entes locales⁷¹. Se lleva a cabo igualmente un reconocimiento explícito de las competencias normativas en materia tributaria de las Entidades locales en el ordenamiento italiano, en el que tras la última modificación constitucional se ha reconocido expresamente a los Entes locales plena autonomía financiera e impositiva, y en particular, se ha recogido que tales Entes establecen y aplican los tributos y demás ingresos propios, en armonía con la Constitución y conforme a los principios de coordinación de la Hacienda pública y del sistema tributario (art. 119 CI)⁷². Contrasta esta atribución expresa de competencias normativas (e incluso aplicativas, en el caso de la constitución italiana), con la situación existente en otros textos constitucionales comparados, en los que, por lo general, se

⁷⁰ LOZANO SERRANO, C.: "Potestades tributarias...", cit., p. 9.

⁷¹ ALBIÑANA CILVETTI, C.: "Las Ordenanzas fiscales...", cit., p. 413.

⁷² En virtud de la reforma del Título V de la Constitución italiana referente a las Regiones, Provincias y Municipios, actualmente en el art. 119 del Texto Constitucional se dispone que los Municipios, Provincias, Ciudades Metropolitanas y las Regiones gozan de autonomía financiera respecto de sus ingresos y gastos. Dichos Entes cuentan con recursos autónomos; establecen y aplican sus tributos e ingresos propios, conforme a lo dispuesto en la Constitución y según los principios de coordinación que inspiran la Hacienda pública y el sistema tributario. Asimismo, tales entes disponen de participaciones (partecipazioni) en la recaudación (gettito) de los tributos locales que se refieren a su territorio.

En consecuencia, en la actualidad, la autonomía financiera de los Entes locales italianos, entendida como autonomía de ingreso y de gasto, tal y como se infiere de la propia dicción del precepto constitucional, goza de la protección que le otorga su reconocimiento explícito en la Constitución. Además, conviene resaltar que dicha atribución se realiza de forma conjunta y en pie de igualdad con la autonomía financiera de las Regiones, de modo que se podría llegar a concluir que la Constitución italiana ha querido reconocer el mismo grado de autonomía a los Entes locales que a las Regiones.

En cualquier caso, lo que a los efectos de este trabajo interesa, como venimos afirmando, es que expresamente en el art. 119 de la Constitución italiana se reconoce que los Municipios, Provincias y Ciudades Metropolitanas, junto a las Regiones «stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario...».

desconoce a nivel constitucional el poder tributario de las Corporaciones locales⁷³; así sucede en la Constitución francesa, que se limita a reconocer, el principio de libre administración de las colectividades territoriales (arts. 34 y 72 CF), sin hacer una referencia expresa y explícita al poder normativo tributario como tal⁷⁴. Cuestión distinta es que, al igual que sucede con nuestro texto constitucional, de dicho precepto constitucional pueda inferirse implícitamente la atribución de un cierto ámbito de poder de decisión normativa en materia tributaria a los Entes locales.

Expresamente dice el art. 133.2 CE que «*las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes*»; y contrasta con el reconocimiento que respecto del poder tributario del Estado se efectúa en su apartado 1, «*la potestad originaria para establecer y exigir tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley*». En las siguientes líneas trataremos de determinar qué significan las expresiones «*establecer*» y «*exigir*» tributos.

Se califica este poder tributario de los Entes locales, al igual que el de las Comunidades Autónomas, como un poder derivado; si bien, la mayor parte de la doctrina coincide en considerarlo un poder originario, en el sentido de que viene establecido por la propia Constitución, y sólo es admisible la utilización del término derivado en relación al mismo, para hacer alusión a que las competencias normativas en materia tributaria de los

⁷³ Así lo reconoce MENÉNDEZ MORENO quien señala que la redacción del art. 133.1 y 2 de la CE se aparta de la existente en otros textos constitucionales comparados, en los que es frecuente el establecimiento de una potestad tributaria compartida entre el Estado y las Administraciones territoriales equiparables a las Comunidades Autónomas del Derecho español, y, en los que, por lo general, se desconoce a nivel constitucional el poder tributario de las Corporaciones locales. Este es el caso de la Ley Fundamental para la República Federal Alemana, de la Constitución Federal Austríaca y, en cierto modo, de la Constitución Federal Suiza. Mayor semejanza con la Constitución española guarda la Constitución holandesa y la Constitución italiana. Asimismo, es de destacar, el contenido de la Constitución belga, excepcionalmente reconocedora de las facultades tributarias para las Administraciones territoriales distintas del Estado («El poder tributario de las Corporaciones locales», cit., ps. 2101 y 2102).

⁷⁴ El denominado principio de libre administración de las colectividades territoriales de la República es el fundamento del régimen constitucional de estas colectividades. Se proclama en el art. 34 de la Constitución francesa de 4 de octubre de 1958, en el que se viene a decir que la Ley determina los principios fundamentales, entre otros, de la libre administración de las colectividades locales, de sus competencias y de sus recursos; y por el art. 72 de dicho Texto constitucional, en el que se indica que dichas colectividades territoriales se administran libremente por consejos elegidos y en las condiciones previstas por la Ley.

Como vemos, según la Constitución francesa sólo la Ley puede fijar las condiciones de ejercicio del principio de libre administración de las colectividades locales; de modo que, el poder reglamentario estará limitado a las medidas de aplicación o de adaptación de los textos legislativos (MODERNE, F.: «La descentralización en Francia en 1994», en Anuario del Gobierno Local 1995; Marcial Pons, Madrid, 1995, p. 481).

Entes locales están sujetas a determinados límites⁷⁵. Se trata, por tanto, de un poder limitado, en cuanto que necesariamente se encuentra sometido a la Constitución y a las Leyes del Estado, así como, a la capacidad de ordenación que éstas otorgan a las Comunidades Autónomas en materia de Haciendas locales⁷⁶.

Pese a que en un principio podría inferirse del tenor del art. 133.2 que se sitúa en pie de igualdad a Comunidades Autónomas y Corporaciones locales, esta aparente conclusión es totalmente errónea. En efecto, conviene recordar que para establecer tributos es precisa una Ley conforme al art. 31.3 y 133 CE, así como, también será necesaria una norma legal para regular el procedimiento administrativo, o mejor dicho, los aspectos esenciales del mismo, ex art. 105. c) CE; y como es por todos sabido, los entes locales carecen de potestad legislativa, a diferencia de los otros dos entes públicos territoriales (Estado y Comunidades Autónomas). De ahí que la referencia al establecimiento de tributos sea distinta en significado, contenido y alcance según aluda a

⁷⁵ Se refiere el art. 133 a la potestad originaria del Estado y a la potestad derivada de Comunidades Autónomas y Corporaciones locales; en un principio, la base de la distinción entre poder originario y derivado se localizó por parte de la doctrina en la norma que reconoce el poder, siendo originario el establecido en la Constitución y derivado el reconocido por normas subordinadas a aquélla. Atendiendo a este criterio de distinción, hoy totalmente superado, puede decirse que tan originario es el poder tributario del Estado como el de las CCAA y Entidades locales, puesto que todos ellos tienen su origen en la máxima norma de nuestro ordenamiento. Por tanto, la diferencia no se encuentra en su esencia o naturaleza, sino, tal y como se infiere del propio texto constitucional, de su específico ámbito de actuación, o siendo más precisos, de los límites que se imponen a dicho poder. En efecto, el poder del Estado para establecer tributos mediante ley, sólo está limitado por la Constitución, mientras que el de las CCAA y Corporaciones locales debe estar limitado, no sólo por la Constitución sino también por las leyes. Así lo ha reconocido CASADO OLLERO, G.: "Sistema financiero local...", cit., p. 772, y se infiere de lo dicho por ANÍBARRO PÉREZ, S.: "Las competencias normativas de las Corporaciones Locales...", cit., p. 57). Se refieren, por tanto, al poder tributario de las Entidades locales como un poder originario, entre otros autores: RAMALLO MASSANET, J., y ZORNOZA PÉREZ, J.: "Autonomía y suficiencia financiera en la financiación de las Haciendas locales"; Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica, n.º 259, 1993, p. 507, ALBIÑANA CILVETTI, C.: "Las Ordenanzas fiscales...", cit., p. 412; LOZANO SERRANO, C.: "Potestades tributarias...", cit., p. 9.

En cualquier caso, hay autores que han interpretado la expresión constitucional «potestad originaria» atribuida al Estado, en el sentido de que «éste tiene un poder en el ámbito tributario que podría ser calificado como primario, inicial e incluso «natural», y, por tanto, de grado superior, siquiera sea en ocasiones simbólicamente, al de las demás Administraciones públicas territoriales»; si bien, como también se reconoce «la operatividad práctica de la expresión «potestad originaria» será más bien residual..., en definitiva, semejante a una declaración de principio» (MENÉNDEZ MORENO, A.: "El poder tributario de las Corporaciones locales", cit., ps. 2104, 2105 y 2122). También para BARQUERO ESTEVAN el poder tributario del Estado se encuentra colocado en una posición de superioridad (La gestión de los tributos locales: aspectos competenciales..., cit., ps. 172 y 173).

⁷⁶ MENÉNDEZ MORENO, A.: "El poder tributario de las Corporaciones locales", cit., p. 2109. Lo califica expresamente como poder limitado ANÍBARRO PÉREZ, S.: "Las competencias normativas de las Corporaciones Locales...", cit., p. 66.

las Comunidades Autónomas o a las Entidades locales. Tal y como se ha reconocido, las Comunidades Autónomas pueden establecer tributos en su sentido pleno, de crear tributos *ex novo* mediante una ley que los fije y regule los elementos esenciales de su régimen jurídico; frente a las Entidades locales que no pueden dotarse de nuevos tributos directamente sin modificar su regulación básica.

Por tanto, cuando se habla de “establecimiento de tributos” por las Corporaciones locales se hace referencia, primero, a que pueden ponerlos en vigor, dotándolos de fuerza y aplicabilidad directa cuando previamente otro ente con poder legislativo los haya creado, declarándolos exigibles a través del acuerdo de imposición; siempre, claro está, que sea potestativa su aplicación. Asimismo, se hace alusión a que pueden desarrollar y complementar reglamentariamente los elementos básicos y esenciales de su regulación legal, así como, regular directamente aquellos otros aspectos no fundamentales de su régimen jurídico, que como tales no precisan de una ley para ser fijados (a través del acuerdo de Ordenación); y por último, se refiere a que pueden estos Entes locales determinar, precisar o escoger ciertos elementos de la estructura de los tributos, respetando los principios que rigen en su ámbito legal y dentro de los límites fijados para ello por la ley, cuando ésta lo permite⁷⁷.

De otro lado, se refiere el texto constitucional al poder de los Entes Locales y Comunidades Autónomas para exigir sus tributos propios⁷⁸; y nuevamente, en este ámbito, se muestran las diferencias entre ambos entes territoriales, pues podrán las Comunidades Autónomas ordenar el procedimiento de aplicación y exacción de sus tributos propios, satisfaciendo las exigencias de legalidad que se reclaman en el texto constitucional para la regulación de los aspectos básicos de cualquier procedimiento administrativo, y por tanto, también para los tributarios (art. 105 c) CE)⁷⁹; mientras que, nuevamente, las Entidades locales, al carecer de potestad legislativa, no tendrán competencia para normar los aspectos esenciales del procedimiento de exacción de sus tributos propios. En cualquier caso, cuando se habla de exigencia de tributos, se hace referencia a que disponen los entes locales de poder normativo para regular el

⁷⁷ FERNÁNDEZ PAVÉS, M.J. : “La reforma de las Haciendas Locales”, cit., ps. 478 a 480. También concreta, en parecidos términos, el significado del término «establecer» tributos cuando se refiere a las Corporaciones locales, FERREIRO LAPATZA, J.J.: “Principios constitucionales informantes de la Hacienda local”, en Organización territorial del Estado (Administración Local), Volumen I; IEF, Madrid, 1985, p. 211.

⁷⁸ Conforme al Diccionario de la Lengua Española, editado por la Real Academia Española, la palabra “exigir”, hace referencia a “pedir imperiosamente algo a lo que se tiene derecho”, o, “cobrar, percibir por una autoridad pública dinero u otra cosa”.

⁷⁹ En el ámbito formal gozan las Comunidades Autónomas de mayor libertad para configurar el procedimiento de aplicación y exacción de sus tributos propios, pues si bien, en principio, debería estar limitado por lo dispuesto en la Constitución y las leyes –estatales, se entiende-; lo cierto es que, tan sólo operarán las prescripciones de aquélla.

procedimiento de exacción y aplicación de sus tributos propios dentro de los márgenes delimitados por la ley, así como, que a tales entes se les ha de conferir un cierto margen de actuación en la ejecución o puesta en práctica de tal procedimiento; como veremos más adelante.

Se evidencia de este modo cómo el poder tributario que se confía a los Entes locales es sustancialmente más limitado que el atribuido a las Comunidades Autónomas, y por ello, se ha llegado a calificar como “meramente nominal”, dado que sus tributos propios habrán de estar a lo concretamente previsto o autorizado en la Constitución y las leyes⁸⁰. Ahora bien, ello no significa que las normas reglamentarias fruto del ejercicio de las competencias normativas que en materia tributaria se atribuyen a los entes locales encuentren su fundamento en la mencionada Ley, sino que, como vemos, éste deriva, implícita (principio de autonomía local) o expresamente (art. 133 CE), del texto constitucional.

Será la legislación de desarrollo de la Constitución (el llamado bloque de constitucionalidad) la que delimite el alcance y la definición precisa de este poder tributario de los entes locales⁸¹; pues la Constitución no determina más que dicho poder se ejercerá de acuerdo con la Constitución y las Leyes. En concreto, tal y como hemos visto en el anterior apartado de este capítulo, será el legislador estatal el que proceda a la concreción de los términos exactos de dicho poder, y el que determine si en su configuración ha lugar o no a la participación del legislador autonómico; se ha hablado, en este sentido, de que la competencia normativa en materia de tributos locales es una competencia compartida, entre la corporación local, por un lado, y el ente titular del poder para crear los tributos locales, por otro, puesto que a ello obliga el principio de reserva de ley⁸². No se puede olvidar que una de las principales limitaciones que pesan sobre las Corporaciones locales en esta materia deriva del propio texto constitucional, y en concreto, del art. 31.3 en el que se exige que las prestaciones patrimoniales de carácter público se establezcan con arreglo a la ley⁸³. Tanto el establecimiento de tributos, como la regulación de los elementos esenciales de su régimen jurídico material y formal está sujeto a la Ley.

De este modo, este reparto de competencias para regular los tributos locales va a estar condicionado por el respeto al principio de reserva de ley en materia tributaria, y en este sentido "el concreto alcance de la competencia normativa de las corporaciones

⁸⁰ Así lo califica expresamente, ALBIÑANA CILVETTI, C.: “Las Ordenanzas fiscales...”, cit., p. 414.

⁸¹ LOZANO SERRANO, C.: “Potestades tributarias...”, cit., p. 9.

⁸² RAMALLO MASSANET en cita recogida por ANÍBARRO PÉREZ, S.: “Las competencias normativas de las Corporaciones Locales...”, cit., p. 60.

⁸³ ANÍBARRO PÉREZ, S.: “Las competencias normativas de las Corporaciones Locales...”, cit., p. 59.

locales sobre sus tributos propios va a ser una cuestión ciertamente mediatizada por la del alcance o extensión que se dé al citado principio constitucional⁸⁴. Al respecto, podría pensarse *a priori* que a las entidades locales le está vedada toda intervención en la regulación de los elementos esenciales de sus tributos, pero, esta inicial conclusión no es exacta, pues como veremos, la reserva de ley en este sector experimenta, como ha confirmado el propio Tribunal Constitucional y se demanda desde instancias doctrinales, una cierta flexibilización, que se traduce, en la posibilidad de que la norma local colabore con la ley en la configuración de la materia inicialmente reservada a la misma⁸⁵.

En cualquier caso, a través del reconocimiento expreso del poder tributario de los Entes locales en el art. 133.2 CE se logra dotar a este de un rango constitucional que obviamente vincula a toda la legislación posterior; es decir, de esta manera se impide que dicho poder quede al arbitrio del legislador cuyas previsiones no podrán en ningún caso vaciar de contenido el precepto constitucional que atribuye a las Entidades locales el establecimiento y la exigencia de sus tributos⁸⁶. Por último, creemos oportuno puntualizar que las anteriores consideraciones se refieren, como se habrá supuesto, al poder normativo de las Entidades locales respecto de sus tributos propios⁸⁷.

2.- Contenido y alcance del poder tributario local. Especial incidencia del principio de reserva de ley.

Como acabamos de decir será el legislador el que concrete el contenido y alcance de las competencias normativas que en materia tributaria va a otorgar a las Entidades locales. Conviene tener presente que en dicha actuación incidirán varios principios materiales y formales, básicamente enunciados en el art. 31 CE, en función de los cuales y de sus implicaciones se articularán dichas competencias normativas; principios que también condicionarán el ejercicio del poder tributario de los distintos entes públicos territoriales. Entre ellos juega un papel básico y esencial para el tema que nos ocupa, el necesario respeto a la autonomía y suficiencia financiera local, y al principio de reserva de ley. Tal y como se ha reconocido, las Leyes deben fijar los límites del poder financiero de las Corporaciones locales. Pero a su vez, tales leyes se ven limitadas por el respeto

⁸⁴ ANÍBARRO PÉREZ, S.: “Las competencias normativas de las Corporaciones Locales...”, cit., p. 60.

⁸⁵ ANÍBARRO PÉREZ, S.: “Las competencias normativas de las Corporaciones Locales...”, cit., p. 61.

⁸⁶ LOZANO SERRANO, C.: “Potestades tributarias...”, cit., p. 9; y RAMALLO MASSANET, J., y ZORNOZA PÉREZ, J.: “Autonomía y suficiencia financiera...”, cit., p. 507.

⁸⁷ Pues, tal y como ha reconocido LOZANO SERRANO, las competencias locales sobre los dos tipos de recursos a los que se refiere el art. 142 de la CE, tributos propios y participaciones en los tributos del Estado y de las Comunidades Autónomas, son de muy diferente alcance. Si respecto a los tributos propios se ha de satisfacer aquella dimensión de la autonomía que permite a la Corporación local su establecimiento y exigencia; en relación a las participaciones son los entes superiores que las transfieren los que tienen capacidad normativa y competencias para establecerlas y regularlas (“Potestades tributarias...”, cit., p. 8).

exigido por la Constitución a la autonomía de los Municipios⁸⁸. Trataremos de determinar cómo se han conjugado ambos principios, y en consecuencia, cómo se ha articulado el poder normativo de las entidades locales en materia tributaria, y especialmente en el ámbito procedimental del tributo.

Asimismo, se ha de tener en cuenta que el poder tributario local se encuentra condicionado por la propia extensión territorial del ente local en sí; es decir, por el llamado principio de territorialidad⁸⁹. Se constata cómo el territorio se erige como límite al poder tributario local, que no podrá ejercerse más allá de sus límites territoriales; sin perjuicio de que la eficacia espacial de la Ordenanza fiscal pueda rebasar éstos, pues los principios que rigen su aplicación son el de territorialidad y residencia efectiva, según el art. 21 LGT y 107.2 LRBRL⁹⁰. Así se muestra en el caso del Impuesto municipal sobre Vehículos de Tracción Mecánica, que será objeto de nuestra atención en el segundo capítulo del presente trabajo, y en el que, como constataremos, se atribuye la competencia al Ente municipal que conste en el permiso de circulación del vehículo, de modo que las Ordenanzas fiscales de dicho ente pueden desplegar su eficacia fuera de las lindes de su término municipal, allí donde se encuentre el titular del permiso de circulación.

Como decimos, de entre los principios que inciden en la definición del poder normativo local destaca el principio de reserva de ley, y por ello, a él dedicaremos una particular atención. En efecto, es preciso conocer qué aspectos de la estructura del tributo han de ser necesariamente regulados por Ley; pues, justamente aquéllos otros que no han de serlo, constituirán el espacio donde puedan operar las facultades normativas de tales entidades. Dicho de otro modo, el ámbito del poder tributario de las Corporaciones locales vendrá “determinado negativamente por la facultad de dictar normas respecto de todos aquellos elementos y aspectos del tributo no cubiertos específicamente por la reserva de ley estatal”⁹¹.

⁸⁸ FERREIRO LAPATZA, J.J.: “Principios constitucionales informantes de la Hacienda local...”, cit., p. 214.

⁸⁹ Este principio opera en un doble aspecto; de un lado, delimita el ámbito territorial del poder tributario local, y por otro, actúa sobre el contenido mismo de las distintas figuras tributarias, tal y como se menciona en el art. 6 LRHL (LOZANO SERRANO, C.: “Potestades tributarias...”, cit., ps. 14 y 15).

⁹⁰ LOZANO SERRANO, C.: “Potestades tributarias...”, cit., p. 14. En parecidos términos se pronuncia FERREIRO LAPATZA, quien afirma que “nadie puede negar que las normas contenidas en las Ordenanzas fiscales del más pequeño y apartado municipio español forman parte del Ordenamiento jurídico nacional y obligan, por tanto, en todo el territorio español” (“Principios constitucionales informantes de la Hacienda local...”, cit., p. 214).

⁹¹ MENÉNDEZ MORENO, A.: “El poder tributario de las Corporaciones locales”, cit., ps. 2109 y 2112.

a) El principio de reserva de ley en materia tributaria.

Vamos a tratar de reseñar algunos aspectos de la reserva de ley que establece el art. 133 CE para el estricto ámbito de los tributos y el art. 31.3 CE para las prestaciones personales y patrimoniales de carácter público, que constituyen una categoría jurídica más amplia en la que se integran los tributos, como afirmó el Tribunal Constitucional en sus Sentencias 185/1995 (F.J. 3.º) y 182/1997 (F.J. 15.º), y ha sido reconocido a nivel doctrinal⁹². Desde un punto de vista formal contempla las relaciones entre diversos poderes de un mismo ordenamiento, actuando *ad intra* de él y no como regla delimitadora de competencias entre entes pertenecientes a ordenamientos diversos; se presenta, por tanto, como una norma sobre normación, con un contenido esencialmente formal y regulador de las fuentes del derecho. Tradicionalmente se ha sostenido, y aún hoy, que el fundamento de este principio se encuentra en la necesaria salvaguarda de la autoimposición por los ciudadanos de sus prestaciones tributarias; si bien, junto a éste, abarca también la garantía de otras finalidades que sólo la Ley por su carácter general puede asegurar, como pueda ser la igualdad de posiciones básicas de los ciudadanos en su contribución al gasto público asegurando la existencia de un sistema tributario justo⁹³, y la salvaguarda de la unidad del Ordenamiento. Finalmente, ofrece también este principio seguridad jurídica entendida como certeza del derecho⁹⁴.

Se admite, sin lugar a dudas, que la reserva de ley tributaria no tiene un carácter absoluto, sino relativo⁹⁵; siendo necesario precisar el ámbito concreto de este principio, y de ello se ha encargado, fundamentalmente, el Tribunal Constitucional en diversos pronunciamientos. Tal y como ha reconocido este Tribunal, la reserva de ley debe abarcar «*los criterios o principios con arreglo a los cuales se ha de regir la materia tributaria: la creación ex novo de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo*» (SSTC 37/1981, F.J. 4.º, 6/1983, F.J. 4.º, 179/1985, F.J. 3.º, 19/1987, F.J. 4.º, y 185/1995, F.J. 5.º). El siguiente paso será, evidentemente, determinar cuáles son dichos elementos esenciales. Al respecto, el propio Tribunal se ha encargado de concretar qué aspectos materiales del tributo se encuentran necesariamente amparados por la reserva de ley; si bien, no con la claridad y

⁹² LOZANO SERRANO “Este principio se formula no sólo respecto a los tributos, sino para las prestaciones patrimoniales públicas, abarcando también otros ingresos coactivos distintos de los tributos” (“Potestades tributarias...”, cit., p. 17). En igual sentido, ESEVERRI MARTÍNEZ, E., y LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Temas prácticos de Derecho Financiero...* cit, p. 88.

⁹³ LOZANO SERRANO, C.: “Potestades tributarias...”, cit., p. 19.

⁹⁴ ESEVERRI MARTÍNEZ, E., y LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Temas prácticos de Derecho Financiero...* cit, p. 89.

⁹⁵ Tal y como se infiere de la expresión «... *con arreglo a la ley*» empleada en el art. 31.3 CE, y «... *mediante ley*» del art. 133.1 CE, y ha confirmado el Tribunal Constitucional en sus Sentencias 37/1981, 179/1985 y 19/1987, entre otras.

precisión esperada. En cualquier caso, partiendo de la premisa de que la reserva de ley en materia tributaria no afecta por igual a todos los elementos integrantes del tributo (STC 221/1992); ha señalado que el grado de concreción exigible a la ley es máximo cuando regula el hecho imponible y el establecimiento de beneficios fiscales; y menor cuando se trata de regular otros elementos, como el tipo de gravamen y la base imponible (F.J. 7.º STC 221/1992)⁹⁶.

Al tratarse de una reserva relativa, aunque los criterios o principios que han de regir la materia deben contenerse en una ley, resulta admisible la colaboración del reglamento, siempre que «*sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia Ley*» y siempre que la colaboración se produzca «*en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad*» (entre otras, SSTC 37/1981, 6/1983, 79/1986, 60/1986, 19/1987 y 99/1987). El alcance de esta colaboración «*estará en función de la diversa naturaleza de las figuras jurídico-tributarias y de los distintos elementos de las mismas*» (STC 185/1995). Ya en la STC 19/1987 había puesto de manifiesto «*el diferente alcance de la reserva legal, según se está ante la creación y ordenación de impuestos o de otras figuras tributarias*» (F.J. 4.º), y antes incluso, había aludido a la especial flexibilidad de la reserva de ley tributaria cuando se trata de tasas (STC 37/1981, F.J. 4.º). Por tanto, la reserva de ley no alcanza a todas las categorías tributarias por igual; sus exigencias se mitigan cuando se trata de tasas y contribuciones especiales, mientras que se muestran con mayor amplitud en el ámbito de los impuestos.

Pero la reserva de ley no sólo incide en el ámbito material del tributo, sino que también despliega su operatividad en la esfera procedimental de la prestación tributaria; tal y como se infiere de la exigencia del art. 31.3 de la CE de una norma de rango legal, que se extiende, tanto para el establecimiento de prestaciones patrimoniales de carácter público, sobre lo cual no existe duda alguna, como para cuando se trate de prestaciones personales de carácter público. Asimismo, debemos recordar que el art. 105 de la Constitución determina que la Ley regulará «*el procedimiento a través del cual deben*

⁹⁶ Sobre el alcance del principio de reserva de ley en materia tributaria, la concreción de los elementos amparados por dicha reserva y el grado de cobertura exigible a la norma legal puede consultarse, entre otros, a PÉREZ ROYO, F.: “Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria”, *Hacienda Pública Española*, n.º 14, 1972; y del mismo autor: “Principio de legalidad, deber de contribuir y Decretos-leyes en materia tributaria”; *REDC*, n.º 13, 1985; MENÉNDEZ MORENO, A.: “El poder tributario de las Corporaciones locales”, cit.; y de este mismo autor: “Algunas reflexiones sobre los principios de capacidad y legalidad como inspiradores de los tributos y de los precios públicos”, en *Estudios de Derecho Tributario. En memoria de María del Carmen Bollo Arocena*, Servicio editorial de la Universidad del País Vasco, Bilbao, 1993 TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: “Las fuentes del derecho financiero a la luz de la Constitución”, en *La Constitución Española y las fuentes del Derecho*, Volumen III, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979.

producirse los actos administrativos, garantizando, cuando proceda, la audiencia del interesado»⁹⁷.

Es cierto que tradicionalmente se ha sostenido que la reserva de ley no alcanza al ámbito procedimental del tributo; y, por tanto, que no actúa respecto del establecimiento y regulación de la prestación tributaria formal, o dicho de otro modo, los deberes tributarios formales. Sin embargo, poco a poco se ha ido superando dicha posición, y cada vez, son más los autores, y algunos pronunciamientos jurisprudenciales⁹⁸, que defienden la operatividad del principio de reserva de ley en este ámbito, basándose para ello en el propio tenor y mandato jurídico del art. 31.3 de la CE, pues dentro del concepto de prestación personal de carácter público no sólo se incluye la prestación del servicio militar y determinadas prestaciones personales ubicadas en el ámbito local de muy escasa importancia como se ha sostenido tradicionalmente, sino también, los deberes de colaboración de los particulares para con la Administración tributaria⁹⁹. Por tanto, tal y como se ha reconocido, privar de derechos a los ciudadanos o “imponerles deberes, lo que a estos efectos puede ser equivalente, exigiéndoles un comportamiento, «un hacer concreto, un soportar o un omitir», mediante el establecimiento de cualquier deber de colaboración; requiere del instrumento normativo adecuado para lograr dicho equilibrio,

⁹⁷ En virtud de este mandato constitucional se ha dictado la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, en cuya Disposición Adicional Quinta se excluye de su ámbito de aplicación directa a los procedimientos tributarios, respecto de los cuales esta Ley tendrá un carácter supletorio. Ahora bien, ello no significa que los procedimientos tributarios en general, y el procedimiento de gestión tributaria en particular, en cuanto procedimientos administrativos que son, no queden dentro del ámbito de sujeción a la ley que proclama el citado precepto constitucional. Es decir, conforme al art. 105 c) de la CE es preciso que los aspectos esenciales o básicos de los procedimientos tributarios, entre los cuales se encuentra el derecho de audiencia del particular, sean regulados en una norma legal. Dicha exigencia se encuentra en el ámbito procedimental del tributo doblemente reclamada; como estamos viendo en el art. 105 CE, y a su vez, en el art. 31.3 CE.

⁹⁸ En este sentido, en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de febrero de 1995 se reconoce que «*la obligación de proporcionar a la Administración Tributaria, datos, informes o antecedentes con transcendencia tributaria, constituye una manifestación de los llamados doctrinalmente “deberes de colaboración”..., encuadrables en la categoría más amplia de los deberes de prestación a que implícitamente se refiere el artículo 31.3 CE*» (cit. por ESEVERRI MARTÍNEZ, E., y LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: *Temas prácticos de Derecho Financiero...* cit, p. 93).

⁹⁹ FERNÁNDEZ PAVÉS, M.J.: “Implicaciones del Principio constitucional de legalidad tributaria en el ámbito procedimental del tributo”, en *Estudios de Derecho Público. Homenaje a Juan José Ruiz-Rico, Volumen I. Derecho Público (I)*; Tecnos, Madrid, 1997, p. 267. Asimismo, SÁNCHEZ SERRANO ha defendido que la Administración sólo podrá regular o exigir el cumplimiento de tales deberes dentro de los límites establecidos por Ley formal (“La función comprobadora de la Administración Pública en la gestión de los tributos”; Civitas, REDF, n.º 3, 1997, ps. 583 y 584).

delimitando el ámbito preciso de la actuación administrativa; y ese instrumento normativo no puede ser otro que la ley”¹⁰⁰.

Sobre el alcance de la reserva en este ámbito, se ha defendido un criterio similar al sostenido por el Tribunal Constitucional al referirse a los elementos materiales del tributo cubiertos por este principio. Si se generaliza la afirmación vertida por este Tribunal en su Sentencia 221/1992, de 14 de diciembre anteriormente mencionada, sobre que la reserva de ley hay que «entenderla referida a los criterios o principios con arreglo a los cuales se ha de regir la materia tributaria: la creación ex novo de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo», a todos los supuestos contenidos en el art. 31.3 de la CE, “puede afirmarse que la creación de cualquier prestación pública obligatoria para los ciudadanos, así como, la regulación de sus principales aspectos o elementos sustanciales, vendrá de la mano de la norma legal”¹⁰¹. Por tanto, la creación de los deberes de colaboración y la regulación sustancial de su régimen jurídico corresponde a la ley.

En definitiva, poco a poco han sido más los autores que dentro de los elementos sustanciales de los tributos cubiertos por la reserva de Ley, han incluido no sólo los elementos materiales sustanciales –como son el hecho imponible, los sujetos pasivos, los elementos de cuantificación del tributo- sino también “las líneas directivas o cuestiones básicas y más relevantes de los elementos formales o mecanismos aplicativos del tributo, los aspectos esenciales del procedimiento de gestión tributaria”¹⁰².

b) Necesaria flexibilización del principio de reserva de ley en el ámbito local.

El principio de reserva de ley ha de tenerse en cuenta obviamente respecto de los tributos locales; ahora bien, no es posible trasladar a este lugar sin las precisas matizaciones la doctrina que sobre este principio hemos visto, sino que debemos tratar de circunscribirla al concreto y específico ámbito local. Por tanto, hechas las anteriores consideraciones, bastante breves y generales, sobre el principio de reserva de ley

¹⁰⁰ FERNÁNDEZ PAVÉS, M.J.: “Implicaciones del Principio constitucional de legalidad tributaria...”, cit., p. 265.

¹⁰¹ FERNÁNDEZ PAVÉS, M.J.: “Implicaciones del Principio constitucional de legalidad tributaria...”, cit., p. 272.

¹⁰² FERNÁNDEZ PAVÉS, M.J.: “Implicaciones del Principio constitucional de legalidad tributaria...”, cit., p. 273. Recoge la autora una cita del Profesor PALAO TABOADA en la que reconoce que “parece fuera de toda duda que al menos los rasgos esenciales o definitorios de los procedimientos de aplicación de los tributos están comprendidos en la reserva legal en materia tributaria, puesto que no basta con que la ley instituya un tributo, sino que debe establecer todos los elementos claves de la relación habiendo resultado más claro aludir no sólo al establecimiento sino también a la exigencia de esas prestaciones” (PALAO TABOADA, C.: “La estimación objetiva singular”, *Civitas, REDF*, n.º 2, 1974, p. 385) (p. 273).

tributaria, vamos a tratar de determinar en este momento los aspectos materiales y formales de los tributos que pueden ser regulados por las Entidades locales; partiendo de la premisa de que dicha delimitación viene dada por el principio constitucional de reserva de ley (art. 31.3 y 140 CE) y de autonomía de los municipios (art. 140 CE). Tradicionalmente se ha sostenido que aquel principio constituye el límite principal a la autonomía, entendida como poder de establecimiento y de normación; y más concretamente, se ha considerado que la especificidad de la reserva de ley le otorga a ésta una consideración prioritaria, y en consecuencia, un cierto carácter residual a la autonomía¹⁰³. Hoy día, este planteamiento, si bien es cierto que aún subsiste, está sufriendo alguna modificación a la luz de los recientes pronunciamientos del Tribunal Constitucional que amplían el ámbito de decisión normativa de las Corporaciones locales, restringiendo, por ende, el margen de actuación de la reserva de ley.

1) Doctrina constitucional sobre la reserva de ley en el ámbito local.

Expresamente referidas a los Tributos locales, las Sentencias del Tribunal Constitucional 179/1985, de 19 de diciembre, y 19/1987, de 17 de febrero, que declararon respectivamente la inconstitucionalidad de la facultad otorgada a los Ayuntamientos por la Ley 24/1983, de 21 de diciembre, de Saneamiento y Regulación de las Haciendas Locales para fijar libremente el tipo de gravamen del Recargo Municipal sobre el IRPF y los tipos de gravamen de las Contribuciones Territoriales; así como, la STC 233/1999, de 16 de diciembre, entre otras, han permitido al Tribunal concretar el principio de reserva de ley respecto de los tributos locales y conjugar este principio con el de autonomía financiera de las Corporaciones locales.

Reconoce el máximo intérprete de la Constitución que no cabe ignorar que, cuando se trata de ordenar por Ley los tributos locales la reserva de Ley «*ve confirmada su parcialidad, esto es, la restricción de su ámbito*» (STC 19/1987, F.J. 4.º, y STC 233/1999, F.J. 10.º); pues el sentido que hay que reconocer a este principio constitucional introducido por el art. 31.3 CE no puede entenderse desligado de las condiciones propias del sistema de autonomías territoriales que la Constitución consagra (art. 137) y específicamente de la garantía constitucional de la autonomía de los municipios (art. 140).

En efecto, la proclamación constitucional de la autonomía de las Corporaciones locales «*posee también una proyección en el terreno tributario, pues éstas habrán de contar con tributos propios y sobre los mismos deberá la Ley reconocerles una*

¹⁰³ Así lo reconoce CALVO ORTEGA, pues en su opinión, “la reserva de ley es... de consideración jurídica preferente”, y por tanto, “en una secuencia lógica primero será el establecimiento por Ley (contenido mínimo) y después el respeto a la autonomía municipal” (“Principios tributarios...”, cit., p. 50).

intervención en su establecimiento o en su exigencia (art. 140 y 133.2)...; ello sin perjuicio de que esta autonomía tributaria no sea plena y de que no aparezca la misma carente de límites» (STC 233/1999, F.J. 10.º).

Ello obedece a que la imposición y ordenación de los tributos locales corresponde al Pleno de la Corporación, *«órgano que, en tanto que integrado por todos los Concejales (art. 22.1 LBRL) elegidos, en los términos que establece la legislación electoral general “mediante sufragio universal, igual, libre, directo y secreto” (art. 19.2 LBRL), respeta escrupulosamente las exigencias de autoimposición o autodisposición de la comunidad sobre sí misma que... se adivinan en el sustrato último de la reserva de ley».*

En definitiva, señala el Tribunal en esta Sentencia 233/1999 que *«en virtud de la autonomía de los Entes locales constitucionalmente garantizada y del carácter representativo del Pleno de la Corporación municipal, es preciso que la ley estatal atribuya a los Acuerdos dictados por éste (... acuerdos dimanantes del ejercicio de la potestad de ordenanza), un cierto ámbito de decisión acerca de los tributos propios del Municipio, entre los cuales se encuentran las tasas. Es evidente, sin embargo, que este ámbito de libre decisión de los Entes locales... no está exento de límites».* Y no está exento de límites por dos motivos; a través de los cuales, puede apreciarse cómo el Tribunal mantiene pese a las consideraciones anteriores una posición conservadora o restrictiva en cuanto a las posibilidades reales que se derivarían de sus afirmaciones si se llevasen hasta sus últimas consecuencias.

Dichas limitaciones derivan, en primer lugar, de que, aunque los Acuerdos aprobados por el Pleno de la Corporación municipal cumplen las exigencias de autodisposición en el establecimiento de los deberes tributarios que latan en la reserva de ley tributaria, es claro que la reserva legal en esta materia existe también al servicio de otros principios, como son la preservación de la unidad del ordenamiento y de una básica igualdad de posición de todos los contribuyentes (STC 19/1987, F.J. 4.º, y STC 233/1999, F.J. 10.º). Y en segundo lugar, porque respecto de los tributos propios de los municipios la reserva de ley ni *«deberá extenderse hasta un punto tal en que se prive a los mismos de cualquier intervención en la ordenación del tributo o en su exigencia para el propio ámbito territorial»*, ni *«tampoco podrá el legislador abdicar de toda regulación directa en el ámbito parcial que así le reserva la Constitución (art. 133.1 y 2)... Las leyes reclamadas por la Constitución en su art. 133.2 CE no son, por lo que a las Corporaciones locales se refiere, meramente habilitadoras para el ejercicio de una potestad tributaria que originariamente sólo corresponde al Estado; son también Leyes ordenadoras –siquiera de modo parcial...—de los tributos así calificados de “locales”, porque la Constitución encomienda aquí al legislador no sólo el reconocer un ámbito de autonomía al ente territorial, sino también garantizar la reserva legal que ella misma establece (art. 31.3)».*

En fin, lo que el legislador no puede hacer es renunciar «*al establecimiento de toda limitación en el ejercicio de la potestad tributaria de las Corporaciones locales*» (STC 19/1987, F.J. 4.º, y STC 233/1999, F.J. 10.º).

2) Ámbito del poder tributario local a la luz del principio de reserva de ley tributaria.

Una de las consideraciones que se deducen de los pronunciamientos del Tribunal Constitucional referidos, y de la que sólo pretendemos dejar constancia, pues a ello ya hemos hecho referencia, es que la reserva de ley en materia tributaria local es una reserva estatal de Ley¹⁰⁴. La consecuencia inmediata que se deriva de dicha afirmación es que no ha lugar a actuación normativa de las Comunidades Autónomas en la regulación de los tributos locales. Ahora bien, creemos conveniente matizar, como se ha hecho a nivel doctrinal, que en ocasiones el Tribunal parece mezclar dos cuestiones o planos que deberían haber sido correctamente diferenciados para evitar confusiones, cuales son, por una parte, el de la delimitación del poder tributario de los distintos entes territoriales autónomos que se encomienda por el artículo 133.2 a la ley estatal; y por otra parte, el de la reserva de ley para el establecimiento de las prestaciones patrimoniales públicas, entre ellas las tributarias, a que se refiere el artículo 31.3¹⁰⁵.

Hecha la anterior puntualización, lo que se constata en estas decisiones jurisprudenciales, es cómo para el máximo intérprete de la Constitución, es imprescindible que la ley reconozca a las Entidades locales la facultad de intervenir en la ordenación de sus tributos propios, debiendo siempre dejarles un espacio de libre decisión, aunque no necesariamente en todos los tributos ni con igual intensidad (STC 221/1992, de 11 de diciembre¹⁰⁶). Ahora bien, este ámbito de libre decisión ha de estar

¹⁰⁴ Así se infiere de la STC 233/1999, de 16 de diciembre, en cuyo Fundamento Jurídico 10º se indica que «... procura la Constitución en el artículo 133 integrar las diversas exigencias derivadas de la reserva de ley estatal, y de la autonomía territorial...»; y más adelante que «en virtud de la autonomía de los Entes locales... es preciso que la Ley estatal atribuya a los Acuerdos dictados por éste...».

¹⁰⁵ ANÍBARRO PÉREZ, S.: «Las competencias normativas de las Corporaciones Locales...», cit., p. 58. Afirma la autora que «ambas normas cumplen en el seno de la Constitución funciones diversas. El fin del art. 133.2 – en conexión con el apartado 1 del mismo precepto- es realizar el diseño inicial del reparto del poder tributario entre los distintos entes territoriales, dejando a la ley estatal su posterior concreción. Por su parte, el objetivo del art. 31.3 CE es garantizar que el establecimiento de los tributos se haga por ley, la cual podrá ser estatal o autonómica según quien sea en cada caso el ente que tenga atribuida en el bloque de constitucionalidad la competencia para establecer el tributo en cuestión» (ps. 58 y 59).

¹⁰⁶ Esta STC 221/1992, de 11 de diciembre, reafirma que la exigencia de la reserva de ley abarca, sobre todo, el hecho imponible, pudiendo ser más laxa en otros elementos sustanciales del tributo. En consecuencia, para los entes locales se abre la posibilidad de que la ley que establezca el tributo, una vez

sujeto a límites, por el mismo carácter derivado del poder tributario de las Corporaciones locales y porque la autonomía local hace referencia a un poder necesariamente limitado; y ha sido precisamente esta jurisprudencia sobre los límites dentro de los cuales debe quedar circunscrito el poder tributario local para salvaguardar el principio de reserva de ley, la que ha condicionado en gran medida al legislador¹⁰⁷, como veremos al analizar a qué quedan reducidas las competencias normativas de las Corporaciones locales a la luz de la LRHL¹⁰⁸. Es cierto que en los últimos años se han llevado a cabo una serie de modificaciones normativas que tenían por objeto, entre otros, ampliar el ámbito de autonomía local, y más exactamente, incrementar el ámbito de decisión normativa de tales entes, pero los resultados han sido insuficientes, ante las enormes expectativas existentes, como constataremos a continuación.

Reconoce el Tribunal que la reserva de ley en el ámbito local ha de actuar con una mayor «*parcialidad*» o «*restricción*», basándose esencialmente en el carácter representativo del Pleno de la corporación, informado por el principio democrático, y que permite satisfacer las exigencias de autoimposición que trata de salvaguardarse con este principio¹⁰⁹. Tal y como se ha manifestado, “lo que diferencia a la ley del reglamento, y lo que fundamenta la reserva de ley, es una cierta *calidad procedimental*, ya que el procedimiento de aprobación de la ley, a diferencia del reglamentario, se sujeta a

determinados sus elementos esenciales, les permita abordar su regulación en el resto de aspectos distintos a los mencionados, y que no se reducen meramente a su gestión.

¹⁰⁷ Así lo reconoce ANÍBARRO PÉREZ, S.: “Las competencias normativas de las Corporaciones Locales...”, cit., p. 63.

¹⁰⁸ Constataremos cómo básicamente se reducen a poder decidir el establecimiento o no de los impuestos potestativos, y la facultad de determinar la concreta cuantía de algunos tributos actuando sobre el tipo de gravamen, y en ciertos casos, sobre la base tributaria, así como, una mayor discrecionalidad para el reconocimiento de beneficios fiscales.

¹⁰⁹ Así lo ha venido poniendo de manifiesto el Tribunal Constitucional en diversas Sentencias; en este sentido, en su Sentencia 19/1987, manifestó que «los Ayuntamientos como Corporaciones representativas que son (artículo 140 de la Constitución), pueden, ciertamente, hacer realidad, mediante sus Acuerdos, la autodisposición en el establecimiento de los deberes tributarios, que es uno de los principios que late en la formación histórica —y en el reconocimiento actual, en nuestro ordenamiento— de la regla según la cual deben ser los representantes quienes establezcan los elementos esenciales para la determinación de la obligación tributaria» (F.J. 4.º). Vuelve a referirse el Tribunal Constitucional a esta cuestión en su Sentencia 233/1999, de 16 de diciembre, F.J.10º.

A este aspecto democrático se ha referido también el propio Tribunal Supremo; así, en su Sentencia de 3 de febrero de 1987, ha señalado que «no puede desconocerse en los municipios la existencia de un cierto ‘componente político’ que le viene atribuido a la Corporación por el origen democrático de sus componentes, que son elegidos por sufragio universal, libre, secreto y directo en la forma establecida por la ley y que tienen como misión fundamental el gobierno y la administración del municipio, siendo precisamente ese componente político el motor de la vida municipal y cuyo respeto en cierta manera garantiza la Constitución».

principios de publicidad y pluralidad en garantía de la intervención de las fuerzas políticas minoritarias”¹¹⁰. Y “no es posible ignorar que esa especificidad procedimental está asimismo presente en la aprobación de sus normas por las asambleas locales”¹¹¹; en ellas se asegura que la regulación de los tributos va a depender de la exclusiva voluntad de los ciudadanos expresada a través de sus representantes. En consecuencia, no hay razones para plantear respecto a las normas reglamentarias locales la sospecha de una ausencia o defecto de carácter democrático, como sí sucede con las disposiciones reglamentarias estatales. Esta esencia democrática del órgano que aprueba el reglamento local es el argumento esgrimido también por parte de la doctrina italiana para postular una mayor flexibilización de la reserva de ley cuando se proyecta en el ámbito local; principio que, por otra parte, es interpretado tanto doctrinal como jurisprudencialmente en aquel ordenamiento de forma bastante similar al nuestro¹¹².

¹¹⁰ ANÍBARRO PÉREZ, S.: “Las competencias normativas de las Corporaciones Locales...”, cit., ps. 53 y 54. Comparte la autora el parecer de DE OTTO y PARDO, tal y como expresamente reconoce.

En parecidos términos, en la doctrina italiana se tiende a identificar, tal y como reconoce CARINCI, la ratio de la reserva de ley en la necesidad de satisfacer, entre otras, las tres siguientes exigencias fundamentales: que las decisiones que afecten a prestaciones impositivas sean adoptadas por un órgano representativo de todas las instancias sociales para de este modo poder obtener el mayor nivel de consenso posible; que dichas decisiones sean acompañadas de la necesaria confrontación entre mayoría y oposición para asegurar su racionalidad y ponderación; y finalmente, que puedan someterse a los controles de legitimidad que el ordenamiento predispone para los actos que tienen fuerza de ley (“I limiti della potestà regolamentare degli enti locali in materia tributaria al vaglio della Corte costituzionale”; Rivista di Diritto Tributario, Parte II, 1998, p. 198). Exigencias que son satisfechas por los reglamentos locales italianos, atribuyéndose la competencia para su elaboración y aprobación al Consejo Municipal (art. 42.2.f) del Decreto Legislativo de 18 de agosto de 2000, n.º 267), órgano representativo del cuerpo electoral; y previendo determinados controles de legitimidad para las normas reglamentarias locales (art. 52.4 del Decreto Legislativo de 15 de diciembre de 1997, n.º 446).

¹¹¹ ANÍBARRO PÉREZ, S.: “Las competencias normativas de las Corporaciones Locales...”, cit., ps. 53 y 54.

¹¹² Dispone el art. 23 de la Constitución italiana que «ninguna prestación personal o patrimonial puede ser impuesta si no es en base a la Ley». Es evidente la similitud del tenor literal de este precepto con el art. 31.3 de nuestra Constitución; y sin duda, es dicha similitud la que ha conducido a que la interpretación en ambos países de este principio sea bastante parecida. Al igual que en nuestro país, la doctrina italiana ha sostenido que la reserva de ley puede modularse notablemente en relación a la diversa naturaleza y función de los institutos singulares a los que se refiere (GIOVANARDI, A.: “Tributi comunali”; *Digesto delle discipline privatistiche (Sezione Commerciale)*, Quarta edizione, UTET, 1999, p. 160), y en consecuencia, la reserva de ley puede asumir una distinta rigidez en función de los diversos ámbitos sobre los que opera (FEDELE, A.: “La potestà normativa degli enti locali”; *Rivista di Diritto Tributario*, Parte I, 1998, p. 113). De este modo, se ha reconocido la diversidad existente entre los reglamentos locales y los estatales respecto a la operatividad de este principio, pues si bien ambos gozan del mismo rango, la reserva de ley parece actuar con una mayor elasticidad cuando nos encontramos ante normas secundarias de origen local. Esta diversa interpretación del principio de reserva de ley encuentra su causa y justificación en la constatación de que la competencia para la emanación de los reglamentos locales se atribuye al Consejo Municipal, órgano compuesto por quienes han

No podemos olvidar, en cualquier caso, que, aunque las decisiones normativas de los Entes locales respecto de sus tributos propios (que se manifiestan en las Ordenanzas fiscales) son capaces de garantizar la necesidad de autoimposición al ser aprobadas por los órganos representativos de las Corporaciones locales, y aunque tales normas pertenezcan a un ordenamiento diferenciado y basado en la autonomía, y que, por tanto, satisfacen parte de las exigencias derivadas del principio de reserva de ley tributaria, lo cierto es que éste trata de proteger otras finalidades sustanciales a cuya consecución coadyuva, que también han de ser tenidas en cuenta, evidentemente.

Dicho de otro modo, conviene tener presente, como nos recuerda el Tribunal Constitucional, que la reserva de ley tributaria se encuentra también al servicio de otros principios esenciales, como son la necesidad de garantizar la unidad del ordenamiento y una igualdad básica de posición de los contribuyentes; lo cual impide que el acuerdo municipal pueda sustituir por completo a la Ley. La cuestión es si a través de las normas tributarias emanadas de los Entes locales se satisfacen o no dichas exigencias; pues, de las afirmaciones del Tribunal Constitucional parece inferirse que no. Al respecto, creemos conveniente recordar, como se ha señalado a nivel doctrinal, que la diferente presión fiscal a la que puedan verse sometidos los ciudadanos por razón de territorio no supone vulneración alguna del principio constitucional de igualdad¹¹³; e incluso, se ha afirmado que la igualdad no puede jugar en un plano intermunicipal, pues sólo tiene sentido lógico su exigencia ante un sistema tributario concreto¹¹⁴. Al respecto, el Tribunal Supremo, en

sido directamente designados por el electorado. Por tanto, es esa esencia democrática de los reglamentos locales la que, en definitiva, justifica esa diversa interpretación. Sobre la mayor elasticidad con la que actúa el principio de reserva de ley en la esfera local puede consultarse CARINCI, A.: "I limiti della potestà regolamentare delgi enti locali...", cit., p. 198.

¹¹³ ANÍBARRO PÉREZ, S.: "Las competencias normativas de las Corporaciones Locales...", cit., p. 67. Sobre esta cuestión, MENÉNDEZ MORENO, tras afirmar que "respecto a la fidelidad del principio de autoimposición, no parece que pueda oponerse reparo alguno", señala en relación al respeto a la uniformidad y racionalidad, es decir, al principio de igualdad que "no puede ser valorado teniendo únicamente en cuenta la presión fiscal, la carga tributaria sobre los ciudadanos, sino que debe lógicamente tenerse en cuenta la correlación entre estos tributos soportados y los gastos públicos aprobados en los presupuestos de las respectivas Comunidades Autónomas y Corporaciones locales" ("Algunas reflexiones sobre los principios de capacidad y legalidad...", cit., p. 31).

¹¹⁴ Esta es la opinión de CALVO ORTEGA, quien afirma que "hay que excluir... que la igualdad pueda jugar en un plano intermunicipal", y ello por diversas razones, de un lado, "porque la diversidad es consecuencia de la autonomía financiera, y por ello tributaria, concedida a los municipios y que tiene en nuestro ordenamiento rango constitucional"; y de otro, "la política de servicios que fije cada corporación puede demandar una financiación cuantitativa y cualitativamente diversa". Por tanto, "dada la vinculación existente entre Poder tributario y Poder presupuestario (ingreso y gasto público) sólo tiene sentido lógico la exigencia de la igualdad ante un sistema tributario concreto, que es lo mismo que decir ante un Poder fiscal determinado" ("Principios tributarios...", cit., p. 52).

su sentencia de 4 de octubre de 1984 (RA 4944) ya reconoció que «*cada municipio en uso de la autonomía constitucionalmente establecida y dentro de los límites que la ley permita podrá establecer tributos a los residentes en su territorio, sin que necesariamente tenga que resultar una tributación igual en todos los municipios lo que sería contrario tanto al principio de adecuar la imposición a la necesidad de satisfacer los gastos, como a la justicia distributiva dadas las diferencias existentes a este respecto entre los municipios*».

Por tanto, a raíz de estos pronunciamientos se puede concluir la necesidad de que se produzca una flexibilización, modulación o restricción de las exigencias de la reserva de ley cuando de la capacidad de normación de los entes locales en materia tributaria se trata; esta necesaria modulación ya había sido demandada desde instancias doctrinales¹¹⁵ y se ha visto confirmada, como hemos analizado, en diversos pronunciamientos del Tribunal Constitucional; al que, sin embargo, se le puede criticar que mantiene una posición conservadora o restrictiva en cuanto a las posibilidades reales que se derivarían de tal teoría si se llevase hasta sus últimas consecuencias¹¹⁶. El principal problema creemos se encuentra en determinar cuál ha de ser el grado de modulación que ha de producirse; esto es, cuál es el límite hasta el que han de reducirse las exigencias derivadas del principio de reserva de ley¹¹⁷. Para ello es necesario concretar el ámbito mínimo de la regulación material y formal de los tributos que necesariamente ha de ser cubierta por una norma legal, y a partir de ahí, es posible la intervención de la norma local reglamentaria. Es decir, la reserva de ley ha de cubrir márgenes mínimos, y no máximos, cuando de la regulación de los tributos locales se trata¹¹⁸.

¹¹⁵ Esta idea de flexibilización y modulación del principio de reserva de Ley, al confrontarlo con el principio de autonomía local, ha sido formulada por diversos autores: entre otros, puede citarse a CALVO ORTEGA, R.: "Principios tributarios...", cit., p. 69; CALVO ORTEGA, R.: "Las Ordenanzas fiscales", en *La Reforma de las Haciendas Locales*, Tomo I; Lex Nova, Valladolid, 1991, p. 88; LOZANO SERRANO, C.: "Potestades tributarias...", cit., p. 28; RAMALLO MASSANET, J., y ZORNOZA PÉREZ, J.: "Autonomía y suficiencia financiera...", cit., p. 508; ANÍBARRO PÉREZ, S.: "Las competencias normativas de las Corporaciones Locales...", cit., p. 61.

¹¹⁶ Compartimos, por tanto, la crítica efectuada por ANÍBARRO PÉREZ, S.: "Las competencias normativas de las Corporaciones Locales...", cit., p. 61.

¹¹⁷ Se ha propuesto que "el debilitamiento de la reserva de ley en estos casos podría operarse tomando como referente o criterio rector, en la línea propuesta por García Morillo, técnicas tradicionales de cooperación en el ejercicio de la potestad normativa, como puede ser la relación entre ley básica y leyes autonómicas de desarrollo" (ANÍBARRO PÉREZ, S.: "Las competencias normativas de las Corporaciones Locales...", cit., p. 55).

¹¹⁸ En este sentido, se ha sostenido que aquello que en todo lugar ha de regularse siempre por una norma legal es el hecho imponible del tributo en cuestión; y respecto del resto de elementos del tributo es posible su normación por la propia Corporación local. Esta viene a ser la opinión de MENÉNDEZ MORENO, para quién: "El hecho imponible de los tributos de las Corporaciones locales ha de venir necesariamente

Consideramos, a la vista de lo señalado que, el establecimiento de los tributos locales en el sentido de creación *ex novo* y regulación de sus elementos materiales y formales esenciales ha de hacerse por una norma de rango legal, para de este modo satisfacer las exigencias del principio de reserva de ley. “Una vez que dicha norma legal ha regulado los elementos esenciales, se podrá permitir que las Entidades locales integren esta normación, tanto en los restantes aspectos del tributo como en sus propios elementos esenciales, pero respecto a éstos siempre dentro de un marco prefijado por la norma legal que no suponga la libre intervención del ente local ni una mera remisión en blanco por la norma habilitadora”¹¹⁹. Por tanto, esa especial modulación se traduce en la posibilidad de que la norma local colabore con la Ley en la configuración de la materia inicialmente reservada a la misma¹²⁰. De este modo, se hace posible que, incluso respecto del establecimiento y regulación de los elementos esenciales del tributo en su perspectiva material y formal, que son los sometidos a reserva relativa de Ley, pueda producirse una cierta intervención de las Entidades locales¹²¹; siendo, evidentemente, necesario que la norma legal haya cubierto el ámbito mínimo a que se circunscribe la reserva de Ley.

De esta doctrina del Tribunal Constitucional, cabe concluir, por tanto, que se ha de otorgar un mayor protagonismo al poder tributario local, reforzándose así las normas en las que dicho poder tributario se traduce, las Ordenanzas fiscales, hasta el punto de que,

contemplado en una ley estatal, como consecuencia del mandato del artículo 133.1 de la Constitución, según el cual los tributos han de establecerse mediante ley, y no mediante norma jurídica de otra naturaleza. Las exenciones, el contribuyente, el sustituto y el retenedor, el repercutido, el responsable y la base imponible, no tienen que venir necesariamente regulados por la Ley estatal que establezca el tributo. Las corporaciones locales podrán, cuando no lo hagan las leyes, regular su contenido, si bien, las características del hecho imponible descrito en esas leyes y la intrínseca naturaleza jurídico-conceptual de los precitados elementos de la estructura del tributo, serán determinantes imprescindibles de esa regulación; como también lo serán los principios constitucionales y, en especial, el de capacidad económica. La Constitución no impide tampoco la posibilidad de que las Corporaciones locales establezcan libremente los tipos de gravamen (y en su caso los recargos), en los tributos destinados a su financiación” (“El poder tributario de las Corporaciones locales”, cit., p. 2122). E insiste este autor en esta idea, afirmando que “podría decirse que la Ley del Estado tiene potestad para regular el presupuesto de hecho, la hipótesis de la norma; mientras que las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales pueden abordar la regulación de aquellos otros aspectos de las normas que se refieren a sus propios tributos, que concretan su «entidad» e integran el aspecto objetivo del mandato o consecuencia de dicha norma” (“Algunas reflexiones sobre los principios de capacidad y legalidad...”, cit., ps. 30 y 31).

¹¹⁹ LOZANO SERRANO, C.: “Potestades tributarias...”, cit., p. 19.

¹²⁰ ANÍBARRO PÉREZ, S.: “Las competencias normativas de las Corporaciones Locales...”, cit., p. 61.

¹²¹ En parecidos términos se han pronunciado RAMALLO MASSANET, J., y ZORNOZA PÉREZ, J.: “Autonomía y suficiencia financiera...”, cit., ps. 507 y 508.

en virtud de dicha doctrina constitucional, se podría decir que las Ordenanzas fiscales van adquiriendo un rango “suprarreglamentario”¹²²; sobre esta idea profundizaremos, posteriormente, al analizar la posición que ocupan estas normas locales en el conjunto del ordenamiento tributario, y más especialmente, respecto de los reglamentos estatales.

En definitiva, debe concluirse que con el límite de la reserva de ley, la normación de toda la materia restante corresponde a los Ayuntamientos¹²³, y la ley tributaria debería limitarse al mínimo exigido por el principio de reserva de ley para respetar también las exigencias derivadas de la proclamación de la autonomía municipal. Dicho en otros términos, la incidencia del principio de reserva de ley en este ámbito ha de entenderse en el sentido de que los aspectos materiales y formales del tributo que han de ser regulados por el principio de reserva de ley no constituyen un contenido mínimo que ha de ser cubierto por esta norma de rango legal, sino más bien, un contenido máximo. Por tanto, lo que propugnamos no es que el legislador efectúe una mera habilitación a la Corporación local para que delimite los elementos esenciales del tributo; no se trata de que la norma legal efectúe una remisión en blanco ni se abduque de toda regulación directa; sino de que el legislador satisfaga los mínimos exigidos por dicha reserva, de modo que tanto respecto de los elementos esenciales –materiales y formales- del tributo, como en los restantes no cubiertos por la reserva, pueda producirse la colaboración e intervención de la norma local. Todo ello sin que sea posible transgredir los límites mínimos de la reserva de Ley en aras de conseguir una mayor y más adecuada financiación¹²⁴. Así se deriva de la conjunción de los principios de reserva de Ley y de autonomía local; a continuación constataremos cuál ha sido la opción del legislador.

3.- Configuración del poder tributario local en las leyes ordinarias. Las Leyes de Bases de Régimen Local y de Haciendas Locales.

Vista la posición del Tribunal Constitucional sobre la especial operatividad del principio de reserva de ley en materia tributaria local, y las consecuencias que de su doctrina se derivan; vamos a analizar, brevemente, cómo se ha configurado por la normativa este ámbito de poder normativo local. Sin duda, la determinación del margen de decisión que se quiera otorgar a los Entes locales en el ámbito de sus tributos propios es una opción política; correspondiendo al legislador la concreción del grado de intervención normativa de que han de gozar dichos Entes, respetando siempre,

¹²² RUBIO DE URQUÍA, J.I.: “Alcance de la potestad normativa de las Entidades locales en materia de gestión tributaria: algunas puntualizaciones”; *Tributos locales*, n.º 7, 2001, p. 96.

¹²³ CALVO ORTEGA, R.: “Las Ordenanzas fiscales”, cit., p. 88.

¹²⁴ CALVO ORTEGA, R.: “Principios tributarios...”, cit., p. 65.

evidentemente, el mínimo garantizado por la Constitución¹²⁵. El legislador, al adoptar esta decisión, ha estado directamente mediatizado por la interpretación que el Tribunal Constitucional ha realizado sobre el poder normativo de las Entidades locales en materia tributaria al interrelacionar los principios de autonomía y reserva de ley, si bien, al igual que el Tribunal Constitucional, mantiene una posición bastante conservadora y restrictiva en cuanto al alcance y extensión de dicho poder.

La Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases del régimen local constituye un primer paso en el proceso de definición y delimitación del poder tributario local. En efecto, reconoce expresamente a Municipios, Provincias e Islas (los llamados, Entes locales necesarios) su potestad tributaria y financiera, junto a la reglamentaria y de autoorganización (art. 4.1. b) y a), respectivamente)¹²⁶; potestades propias que ejercerán «en régimen de autonomía y bajo la propia responsabilidad, atendiendo siempre a la debida coordinación en su programación y ejecución con las demás Administraciones públicas» (art. 7.2). Insiste en esta idea el apartado 1 del art. 106 de este mismo texto normativo en el que, en términos parecidos a los del art. 133.2 CE¹²⁷, se especifica que «las Entidades locales tendrán autonomía para establecer y exigir tributos de acuerdo con lo previsto en la legislación del Estado reguladora de las Haciendas locales y en las Leyes que dicten las Comunidades Autónomas en los supuestos expresamente previstos en aquélla». Se remite, por tanto, para conocer el alcance de las competencias normativas de que gozarán las Entidades locales respecto del establecimiento y exigibilidad de sus tributos propios a lo establecido en la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.

¹²⁵ En parecidos términos se pronuncia ANÍBARRO PÉREZ, S.: "Las competencias normativas de las Corporaciones Locales...", cit., p. 66.

¹²⁶ También el art. 5 LGT hace una mención expresa al poder tributario (potestad, dice la norma) de Municipios y Provincias, que no añade nada a lo ya establecido en la Constitución y en la LRRL; en particular, señala que «las Provincias y los Municipios podrán establecer y exigir tributos dentro de los límites fijados por las Leyes. Las demás Corporaciones y Entidades de Derecho Público no podrán establecerlos, pero sí exigirlos, cuando la Ley lo determine».

¹²⁷ No obstante, se ha de indicar que existe una diferencia de formulación esencial entre el art. 133.2 de la CE y el art. 106.1 de la LRRL, pues en el precepto constitucional se reconoce la potestad de los Entes locales para establecer y exigir tributos en el marco de la Constitución y las leyes, y en el precepto de la LRRL se concreta dicho marco en dos sentidos; de un lado, se refiere a la legislación del Estado reguladora de las Haciendas locales, y de otro, a las leyes de las Comunidades Autónomas (Vid. LOZANO SERRANO, C.: "Potestades tributarias...", cit., p. 11). Por su parte, RUBIO DE URQUÍA ha señalado que la diferencia esencial entre una y otra formulación es que "mientras que la primera (el art. 133.2 CE) vincula el poder tributario de las Entidades locales al principio de autonomía, la segunda (art. 106.1 LRRL) no recoge, en absoluto, tal vinculación" ("Las competencias de las Entidades locales en la Gestión Tributaria. Delegación de competencias. Colaboración interadministrativa en la Gestión Fiscal", en *La gestión Tributaria en la Hacienda Local*; ed. CEMCI, Instituto Nacional de la Administración Pública, Granada, 1991, p. 21).

Esta última Ley, que no dedica ningún precepto a reconocer en general o en abstracto el poder tributario local¹²⁸, delimita las competencias normativas que tendrán los Entes locales respecto de sus tributos propios básicamente en los arts. 15 y 60 de dicho Texto normativo. De la conjunción de estos dos preceptos se derivan los límites del ejercicio de dicho poder normativo tributario local. Estos límites están en función de la concreta figura tributaria de que se trate (impuestos, tasas y contribuciones especiales), así como, en el seno de los impuestos, dependiendo de que se trate de impuestos de exacción potestativa u obligatoria.

En efecto, el ámbito de intervención normativa dejada a las Entidades locales es mayor cuando se trata de tasas y contribuciones especiales, pues la Ley se limita en estos casos a regular únicamente sus aspectos definidores; dejando un amplio margen de decisión a las Entidades locales.

Dicho margen se reduce considerablemente cuando de impuestos se trata. Sus competencias normativas en esta materia difieren según se trate de impuestos potestativos u obligatorios. En el primer caso, las Entidades locales gozan de plena libertad para decidir su establecimiento y exacción o no; y en el caso de que decidan exigirlos deberán adoptar su imposición (art. 15.1 LRHL). Asimismo, podrán modular los Entes locales algunos aspectos de los elementos de cuantificación, así como, en relación a los beneficios fiscales. Por su parte, en los impuestos de exacción obligatoria, carecen las entidades municipales de capacidad para decidir o no su establecimiento y exacción, de modo que no es necesario acuerdo de imposición. Además, al igual que en el caso anterior podrán fijar algunos elementos que inciden en la determinación de la cuota tributaria, así como, en el reconocimiento y aplicación de beneficios fiscales, fundamentalmente.

Resulta, por tanto, que la autonomía local se manifiesta, de un lado, mediante la atribución de tributos de establecimiento discrecional; respecto de los cuales se permite al Ente local decidir si los exige o no, aunque en el supuesto de que decida establecerlos apenas si dispondrá de capacidad para modularlos, es decir, deberá adoptar las previsiones de la Ley¹²⁹. Y de otro lado, en la posibilidad de modificar o incidir en algunos elementos de cuantificación¹³⁰, y de regular el establecimiento y requisitos exigidos para la concesión o no de algunos beneficios fiscales.

¹²⁸ LOZANO SERRANO, C.: "Potestades tributarias...", cit., p. 23.

¹²⁹ Podrá acordar o no, por tanto, el Ente local la exigencia de las tasas, contribuciones especiales, ICIO, IIVTNU e Impuesto sobre Gastos Suntuarios (art. 15.1 LRHL).

¹³⁰ Podrá el Ente local acordar los tipos de gravamen en el IBI, ICIO e IIVTNU, incidir sobre la cuota de Tarifa del IAE mediante la aplicación de determinados índices; incrementar o no las cuotas del IVTM, incidir sobre la base tributaria del IIVTNU, etc.

Se constata en las líneas anteriores cómo el hecho de que se trate de una u otra categoría tributaria, y básicamente, dependiendo de su carácter potestativo u obligatorio, condiciona el ejercicio de la potestad reglamentaria local¹³¹. En este sentido, atendiendo al ámbito formal del tributo, el alcance del poder normativo de las Entidades locales en este ámbito será excesivamente reducido, estará en función de cada concreta figura tributaria y diferirá atendiendo a la mayor o menor precisión con que se haya ordenado el procedimiento de aplicación y exacción del tributo en cuestión por la propia LRHL. Como veremos, este texto legal contiene con relación a cada impuesto y para las tasas y contribuciones especiales en general, algunas menciones explícitas a particularidades de su procedimiento de gestión. A su vez, también incidirá enormemente en la concreción de las competencias normativas que ostentan las Entidades locales para configurar el procedimiento de gestión de sus tributos propios, la remisión genérica que el art. 12 LRHL realiza en esta materia a la LGT, LDGC y demás disposiciones normativas de desarrollo aprobadas por el Estado.

Nos encontramos, por tanto, ante una Ley bastante exhaustiva y excesivamente reglamentista¹³², que deja un escaso margen de intervención en la normación de sus tributos propios y de su procedimiento de exacción a los Entes locales. En su texto se reducen al mínimo posible las competencias normativas de estos Entes en la regulación de sus tributos, y para ello el legislador estatal se escuda, no en el principio de reserva de ley, respecto del cual hemos visto que al confrontarlo con la autonomía local sufre una modulación o flexibilización que permite reducir sus exigencias, siendo necesario que ajuste su intervención a estándares mínimos; sino en la competencia exclusiva del Estado sobre el sistema tributario estatal proclamada en el art. 133.1 CE. Dicho en otros términos, la extensión de regulación de esta ley (como se muestra en el tenor del art. 12) y su potencialidad de producción reglamentaria¹³³ es de tal amplitud que incide sobre aspectos o elementos normalmente no cubiertos por la reserva de ley; esto es, existen aspectos que quedan claramente fuera del ámbito de protección del principio de reserva

¹³¹ En parecidos términos se pronuncian AA.VV.: *Manual de Ordenanzas fiscales*; Ciss, Valencia, 1999, p. 45.

¹³² Crítica efectuada por CALVO ORTEGA, R.: “Las Ordenanzas fiscales”, cit., p. 89; LOZANO SERRANO, C.: “Potestades tributarias...”, cit., ps. 19 y 20; RAMALLO MASSANET, J., y ZORNOZA PÉREZ, J.: “Autonomía y suficiencia financiera...”, cit., p. 508.

¹³³ Potencialidad de producción reglamentaria que se manifiesta, por ejemplo, en la Disposición Final párrafo 1.º, que autoriza al Gobierno de la Nación para dictar cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y aplicación de la LRHL. De este modo se constriñe el espacio que en principio podría entenderse reservado a la producción normativa de las Corporaciones locales; y se constata, tal y como ha señalado CALVO ORTEGA, la invasión de la zona de autonomía tributaria por normas estatales que no realizan el principio de reserva de ley (“Principios tributarios...”, cit., p. 78).

de ley en materia tributaria, y que, sin embargo, han sido detenidamente regulados¹³⁴. En este sentido se ha llegado incluso a afirmar que la LRHL es un claro ejemplo de invasión del campo propio de intervención de las Ordenanzas fiscales¹³⁵.

En definitiva, a pesar de las modificaciones producidas en los últimos años (Leyes 50/1998, de 30 de diciembre, 55/1999, de 26 de diciembre, ambas de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, y Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales) orientadas a otorgar una mayor autonomía tributaria a las Corporaciones locales y que han supuesto la atribución de mayores competencias normativas a tales entidades, fundamentalmente en materia de beneficios fiscales y en relación a algunos elementos de cuantificación del tributo (tipo de gravamen); sigue siendo enormemente discutible el grado de precisión de la LRHL y el escaso margen de actuación que deja a los Municipios en la regulación de sus tributos propios¹³⁶; sobre todo, si se atiende a lo que podría resultar de la doctrina del Tribunal Constitucional y de la interpretación de los principios de autonomía y reserva de ley, como hemos visto. No sucede igual en otros ordenamientos de nuestro entorno, y en particular, en el italiano, en el que en los últimos años se ha ampliado el ámbito de actuación de la potestad reglamentaria general del Ente local, y especialmente, en el ámbito tributario, en coherencia con la creciente importancia que han asumido los tributos propios en la financiación de los Municipios y Provincias italianas. Se ha reducido la intervención de la norma legal al ámbito estrictamente necesario para satisfacer las exigencias derivadas de la reserva de ley en materia tributaria, dejando el resto de

¹³⁴ En este sentido se manifiesta también CALVO ORTEGA, R.: "Las Ordenanzas fiscales", cit., p. 89, y el mismo autor en "Principios tributarios...", cit., p. 79.

¹³⁵ CALVO ORTEGA, R.: "Las Ordenanzas fiscales", cit., p. 89.

¹³⁶ En opinión de LOZANO SERRANO "siendo la realidad social diferenciada de cada municipio fundamento suficiente para admitir la diversidad de tipos de gravamen (STC 19/1987, de 17 de febrero), no se entiende que no lo sea también para permitir otras diversidades en la regulación de sus tributos. Aspectos que tanto inciden en la situación y necesidades locales como el tratarse de un municipio rural, de montaña, turístico o residencial, ciudad-dormitorio, dispersión o concentración de la población, y otros, no es que no se tengan en cuenta por la Ley; es que tampoco se podrán tener en cuenta por el propio ente al establecer sus impuestos propios". De este modo se evidencia, en su opinión, "la escasa capacidad del ente local para imprimir cierta orientación propia a su sistema tributario e incluso, para tener en cuenta en el mismo sus diferentes realidades y situaciones. La contemplación de otros criterios para fijar los tipos de gravamen, la previsión de beneficios fiscales que pudieran ordenar los propios municipios, la existencia de recargos específicos no actuantes sobre todos los conceptos y sujetos gravados, y, en fin, diversas medidas en este sentido, podrían redundar en una mayor adaptación de los impuestos locales a las realidades y necesidades de cada municipio, reduciendo una homogeneidad forzada entre los mismos que impone la Ley 39/1988 pensada, sobre todo, para los municipios de elevada población, que son un número ínfimo del total de los españoles... Piénsese... hasta qué punto prever un trato igual para realidades diferentes no puede poner en aprietos la consecución del principio de igualdad en su dimensión y exigencias de tipo sustancial" (LOZANO SERRANO, C.: "Potestades tributarias...", cit., p. 29).

aspectos a la intervención normativa del Ente local. Ahora bien, somos conscientes también de que en otros ordenamientos, como es el caso del francés, los Entes locales cuentan con un poder muy limitado en materia fiscal y tributaria en general, y muy especialmente respecto al procedimiento de aplicación de sus tributos. En efecto, sólo intervienen indirectamente en la determinación de la base imponible a través del establecimiento de determinados beneficios fiscales¹³⁷, y en la fijación del tipo de gravamen, si bien, deberán hacerlo respetando determinadas limitaciones impuestas por la Ley¹³⁸. Ello obedece fundamentalmente a que las competencias administrativas para la aplicación y exacción de estos tributos (los impuestos directos locales) han sido asumidas totalmente por la Administración tributaria estatal.

De todos modos, regresando a nuestro ordenamiento, no se puede olvidar que esta opción que en la actualidad recoge la LRHL, que ha elegido la postura más prudente y segura¹³⁹, compatibilizando las exigencias derivadas de la autonomía local con el entendimiento jurisprudencial de la reserva de ley tributaria en la articulación del poder tributario local; es una opción legítima (aunque discutible en nuestra opinión), que cuenta con el refrendo del Tribunal Constitucional, que mantiene al respecto una postura muy

¹³⁷ Creemos conveniente indicar que los cuatro impuestos directos locales franceses, conocidos como las quatre vieilles (cuatro ancianas), y que proporcionan más del 85% de la fiscalidad local (según datos proporcionados por DOSIÈRE, R.: *La fiscalité locale*; Presses Universitaires de France, París, 1996, p. 6) se exigen partiendo de una misma y única base imponible (asiette), es decir, la base imponible de cada una de los impuestos directos locales es la misma para cada entidad beneficiaria. El resultado adopta la forma de una agrupación o suma de impuestos locales percibidos sobre una misma base imponible, Dicha base se encuentra asentada sobre el llamado “valor locativo catastral”, cuyo procedimiento de fijación es similar al que se preveía en la LRHL antes de su última modificación para nuestro valor catastral.

Pues bien, las Entidades locales pueden actuar directamente sobre estas bases de imposición, acordando determinadas exoneraciones –*exonérations*- o deducciones –*abattements*-; beneficios fiscales que, previstos en la norma legal, pueden decidir aplicar dichos Entes dentro de su ámbito territorial a los sujetos que cumplan los requisitos necesarios para su otorgamiento. Estos acuerdos locales deben ser comunicados a los servicios fiscales del Estado (art. 1639 A CGI), para que dichos servicios puedan calcular la base imponible teniendo en cuenta la decisión adoptada por la Entidad local, y una vez fijada la base, proceder a notificarse la a dicha Entidad.

¹³⁸ El poder reconocido a los Entes locales franceses en materia de tipos de imposición ha sido calificado de “real” o “auténtico”, en el sentido de que la decisión compete a dichos entes y ha de ser ejercida por ellos en todo caso (poder-deber). Ahora bien, la votación (vote) de estos tipos de gravamen (taux d'imposition) está sujeta a importantes limitaciones establecidas por la Ley, pues, de un lado, se han previsto ciertas reglas de conexión entre los tipos de imposición de los diferentes impuestos y que son aplicables al conjunto de los Entes territoriales (art. 1636 B sexies del Code Générale des Impôts); y de otro lado, sólo para los Municipios se ha fijado un tipo máximo o tope (taux plafond) que no puede ser superado, y que será calculado de forma diferente en función del impuesto directo local de que se trate (art. 1636 B CGI) (AA.VV.: *Dossiers pratiques Francis Lefebvre. Impôts locaux*; Francis lefebvre, París, 1994, p. 22).

¹³⁹ RAMALLO MASSANET, J., y ZORNOZA PÉREZ, J.: “Autonomía y suficiencia financiera...”, cit., p. 508.

restrictiva y poco consecuente con sus propios planteamientos, y respetuosa con los estándares internacionales fijados en la propia Carta Europea de Autonomía Local¹⁴⁰. En este texto internacional se dispone que respecto de los tributos locales ha de reconocerse a las Entidades locales la potestad de fijar la cuota o el tipo dentro de los límites de la Ley (art. 9.3¹⁴¹); aunque, tal y como se ha reconocido, “el objetivo de la Carta Europea no es fijar niveles máximos de autonomía local, sino más bien niveles o estándares mínimos por debajo de los cuales no sería posible hablar seriamente de entes dotados de autonomía”¹⁴².

4.- Las Ordenanzas fiscales como manifestación del poder tributario local. Su posición en el ordenamiento jurídico.

Las Ordenanzas y Reglamentos municipales constituyen “una fuente de Derecho y una manifestación de autonomía, y como tales manifestaciones de autonomía la contemplación de los reglamentos municipales y su proceso de elaboración, informa, a la vez, del grado de libertad y de control de la vida municipal y, al contrario, de la misma cuantía de sus competencias”¹⁴³.

La voluntad del Pleno de la Corporación, que satisface, como hemos visto, las exigencias del principio democrático o de autoimposición se plasma, jurídicamente, en materia tributaria, por medio de Ordenanzas. Son normas jurídicas de valor y fuerza reglamentarios, fruto de la atribución que de la potestad reglamentaria se realiza a las Corporaciones Locales, de manera implícita en el art. 140 CE, y expresamente por el art. 4 LRBRL y art. 15 LRHL¹⁴⁴; y que han sido consideradas, tradicionalmente, como una manifestación o expresión de la autonomía tributaria municipal.

En materia tributaria, la potestad reglamentaria se ejercerá, por tanto, a través de ordenanzas fiscales reguladoras de los tributos propios y de ordenanzas generales de

¹⁴⁰ En este sentido se pronuncia ANÍBARRO PÉREZ al analizar el margen de decisión con que cuentan las corporaciones locales para la concreción del *quantum* de sus impuestos (ANÍBARRO PÉREZ, S.: “Las competencias normativas de las Corporaciones Locales...”, cit., p. 66). Insiste esta autora en esta misma idea en “Los principios de autonomía y suficiencia...”, cit., p. 104.

¹⁴¹ Textualmente dice este precepto que «*una parte al menos de los recursos financieros de las Entidades locales debe provenir de ingresos patrimoniales y de tributos locales respecto de los que tengan la potestad de fijar la cuota o el tipo dentro de los límites de la Ley*».

¹⁴² ANÍBARRO PÉREZ, S.: “Los principios de autonomía y suficiencia...”, cit., p. 104.

¹⁴³ EMBID IRUJO, A.: “La potestad reglamentaria de las Corporaciones locales”, en *Organización territorial del Estado (Administración local)*, Volumen II; IEF, Madrid, 1985, ps. 985 y 986.

¹⁴⁴ CALVO ORTEGA, R.: “Las Ordenanzas fiscales”, cit., p. 87. Para este autor, el art. 6.1 LGT que se cita frecuentemente como fuente de potestad reglamentaria tiene sólo un valor declarativo; se limita a hacer referencia a lo ya establecido por otras leyes (nota 1, p. 87).

gestión, recaudación e inspección (art. 106.2 LRBRL)¹⁴⁵. Asimismo, los Entes locales podrán emanar disposiciones interpretativas o aclaratorias de dichas ordenanzas.

Las ordenanzas se convierten así en fuente de rango suficiente para proceder a la regulación de la gestión tributaria; las disposiciones atinentes al procedimiento de aplicación de los tributos locales pueden contenerse en cualesquiera de los dos tipos de Ordenanzas anteriormente referidas. Ahora bien, respecto a las Ordenanzas generales de gestión, recaudación e inspección se ha dudado acerca de su subsistencia en la actualidad a la vista del contenido del art. 12 LRHL¹⁴⁶.

Como hemos visto, la delimitación del campo propio de actuación de las Ordenanzas fiscales, es decir, la concreción de los aspectos materiales, y sobre todo, formales de los tributos que deberán ser regulados por ellas, vendrá dada por los principios de autonomía local y reserva de ley. De la conjugación de ambos podemos concluir, que con el límite de la reserva de ley, la normación de la materia restante corresponde a los Ayuntamientos (que también podrán colaborar en la configuración normativa de los elementos materiales y formales esenciales). Sin embargo, esta no es la postura mantenida en la LRHL que lleva a cabo una regulación minuciosa y exhaustiva tanto de aspectos de los tributos cubiertos por la reserva de ley, como de aquellos otros que no necesitan de semejante protección. Ello ha provocado que el espacio de actuación de estas normas reglamentarias respecto a los elementos formales o procedimentales del tributo sea muy reducido, entre otras razones, dada la amplia extensión que de las normas estatales reguladoras de la gestión tributaria se ha realizado en el art. 12 LRHL. En este sentido se ha llegado incluso a afirmar que “los límites existente al ejercicio de esa potestad reglamentaria en materia de gestión tributaria local son difusos”¹⁴⁷.

¹⁴⁵ También llamadas Ordenanzas verticales (aquellas que regulan todos los aspectos de un mismo tributo), y ordenanzas horizontales, previstas para aspectos generales aplicables a todos los impuestos (CALVO ORTEGA, R.: “Las Ordenanzas fiscales”, cit., p. 90).

¹⁴⁶ Manifiestan dichas dudas CALVO ORTEGA (“Las Ordenanzas fiscales”, cit., p. 90) y RUBIO DE URQUÍA (“Alcance de la potestad normativa de las Entidades locales...”, cit., p. 91). Este último autor afirma expresamente que el art. 12 LRHL, tanto en su redacción originaria como en la actual, ha dejado sin efecto el art. 106.2 LRBRL; es decir, ha supuesto una derogación parcial, material y tácita de su contenido, pues, en su opinión, resulta inviable la compatibilidad plena entre aplicación directa de la normativa reglamentaria estatal que se proclama en el art. 12 LRHL y el ejercicio de la potestad reglamentaria local a través de Ordenanzas generales de gestión, recaudación e inspección. Otros autores, en cambio, consideran que el papel de estas Ordenanzas se ha visto potenciado de forma importante tras la reforma operada por la Ley 50/1998, y en consecuencia, que no ha lugar a dudar hoy día de su subsistencia (AA.VV.: Manual de Ordenanzas fiscales... cit., p. 42).

¹⁴⁷ AA.VV.: Manual de Ordenanzas fiscales... cit., p. 42.

En consecuencia, las ordenanzas fiscales en los aspectos procedimentales fundamentalmente concretarán aquellos aspectos concretos del campo de la gestión y recaudación que por su especialidad no son previstos en las normas estatales, haciendo necesaria la ordenanza en estos casos; o bien, adaptarán las previsiones contenidas en la normativa estatal al propio régimen de organización y funcionamiento local. Contrasta esta situación con la existente en el ordenamiento italiano en el que se ha ampliado enormemente el ámbito de actuación de las disposiciones reglamentarias locales que disciplinan el procedimiento de gestión; hasta el punto que se ha llegado a afirmar que los reglamentos locales en materia de tributos locales dejan de ser (si no totalmente, sí en gran medida) una fuente residual respecto a la ley, para pasar a desempeñar un papel casi protagonista, es decir, pueden considerarse “fuente principal”, ya que, respetando las exigencias del principio de reserva de ley las normas emanadas del ente local pueden concurrir y participar en el diseño de sus tributos propios y configurar su procedimiento de gestión¹⁴⁸.

No nos vamos a referir a los trámites o procedimiento para su aprobación¹⁴⁹, a su contenido¹⁵⁰, ni a otras cuestiones objeto de controversia y discusión¹⁵¹; sino

¹⁴⁸ MARONGIU, G., y TUNDO, F.: “Il sistema dei tributi comunali alla luce dei recenti provvedimenti di riforma”; *Tributi*, n.º 9, 1998, p. 1048.

¹⁴⁹ Los arts. 15 a 19 de la LRHL se refieren a la imposición y ordenación de los tributos locales. Conforme al art. 111 LRBL los acuerdos de establecimiento, supresión y ordenación de los tributos locales, así como, las modificaciones de las correspondientes Ordenanzas fiscales, serán aprobados, publicados y entrarán en vigor, de acuerdo con lo dispuesto en las normas especiales que regulan la imposición y ordenación de los tributos locales. Por tanto, la aprobación de las Ordenanzas fiscales seguirá un procedimiento especial, que es el regulado en el art. 17 LRHL. En él se distinguen básicamente dos fases: la llamada aprobación provisional, y la aprobación definitiva.

De este procedimiento destacan, fundamentalmente, dos datos, que muestran las peculiaridades que se presentan en este ámbito en relación con la producción de normas tributarias por otros entes públicos:

De un lado, destaca la exigencia para su aprobación de la mayoría absoluta del número legal de miembros de la Corporación (art. 47.3. h) LRBL). No obstante, se prevé su modificación por el Proyecto de Ley de Medidas para la Modernización del Gobierno Local, presentado en el Congreso de los Diputados el pasado 13 de junio de 2003, pasando a exigirse el mismo quorum requerido para la aprobación de los presupuestos de las Entidades locales.

Y de otro lado, se caracteriza por la introducción de una posible reclamación de los interesados dentro del procedimiento mismo de aprobación (art. 17.3 y 18 LRHL); siendo objeto de discusión doctrinal la naturaleza de tal reclamación. En este sentido, se ha llegado a afirmar que no se trata de un recurso propiamente dicho, sino “una forma de que los Órganos de gobierno de la Entidad local puedan tener en cuenta la opinión de los vecinos sobre estas cuestiones concretas” (AA.VV.: *Manual de Ordenanzas fiscales...* cit., p. 49).

Finalmente, tan sólo queremos reseñar que ha habido autores que han puesto en duda, atendiendo al tenor literal del art. 111 LRBL, que el procedimiento diseñado en los arts. 15 a 19 LRHL sea de aplicación a las llamadas ordenanzas generales de gestión, recaudación e inspección tributaria; cuya aprobación se llevará a cabo conforme al procedimiento general diseñado en los arts. 70.2, 65.2 y 40 LRBL. La diferencia

exclusivamente a la posición que ocupan en el ordenamiento jurídico, y en particular, respecto de los reglamentos estatales que disciplina los aspectos procedimentales del tributo.

De las consideraciones realizadas por el Tribunal Constitucional en su Sentencia 233/1999, de 16 de diciembre, en la que expresamente afirma que el ámbito de libre decisión dejado a las Corporaciones locales es «*desde luego mayor que el que pudiera relegarse a la normativa reglamentaria estatal*», puede deducirse el reconocimiento a las Ordenanzas fiscales de un alcance superior y distinto al de meras normas reglamentarias, alcance que permitiría calificarlas como “normas suprarreglamentarias”¹⁵².

Dicho de otro modo, el Tribunal Constitucional viene a reconocer que las normas reglamentarias locales ocupan una posición diversa en el ordenamiento jurídico tributario a la que puedan tener los reglamentos estatales o autonómicos¹⁵³. No pueden asimilarse

fundamental entre ambos procedimientos (el general de todas las Ordenanzas locales, y el específico de las ordenanzas en el ámbito tributario) radica en la mayoría exigida para su aprobación, diferencia que dejará de existir si sale adelante la propuesta contenida en el Proyecto de Ley anteriormente referido (AA.VV.: Manual de Ordenanzas fiscales... cit., ps. 43 y 44).

Este procedimiento de aprobación de las Ordenanzas fiscales ha sido objeto de estudio, entre otros autores, por CALVO ORTEGA, R.: “Las Ordenanzas fiscales”, cit.; AA.VV.: Manual de Ordenanzas fiscales, p. 43 y ss; MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: “Las Ordenanzas fiscales. Criterios para su elaboración”, en Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local, Marcial Pons, Madrid, 1993, ps. 107 a 136; LOZANO SERRANO, C.: “Potestades tributarias...”, cit., p. 31; ARNAL SURÍA, S. y GONZÁLEZ PUEYO, J.: Manual de Ingresos de las Corporaciones Locales, El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Madrid, 2001, ps. 102 a 119.

¹⁵⁰ La LRHL establece cuál debe ser el contenido mínimo de las Ordenanzas fiscales según se refieran a tributos potestativos (arts. 15.1 y 3, y 16.1 LRHL), o a los impuestos obligatorios (art. 15.2 y 3, y 16.2 LRHL); ahora bien, hay autores que prefieren su clasificación diferenciando entre las ordenanzas de cuantificación (las que modifican la cuantía de la obligación tributaria; esencialmente el tipo de gravamen) y las ordenanzas de regulación (vid. CALVO ORTEGA, R.: “Las Ordenanzas fiscales”, cit., p. 95).

¹⁵¹ Dos de los aspectos más discutidos en torno a las Ordenanzas fiscales ha sido el referente a si es admisible o no su aplicación retroactiva; al respecto se ha afirmado que del art. 111 LRBRL y 17.4 LRHL se puede extraer un principio general de irretroactividad de las Ordenanzas fiscales (LOZANO SERRANO, C.: “Potestades tributarias...”, cit., p. 33); y a si ha lugar o no al mantenimiento de los actos firmes dictados al amparo de una ordenanza posteriormente declarada nula o modificada (cuestión resuelta en el art. 19 LRHL en el sentido de que los actos firmes mantienen sus efectos).

¹⁵² RUBIO DE URQUÍA, J.I.: “Alcance de la potestad normativa de las Entidades locales...”, cit., p. 96.

¹⁵³ Así ha sido reconocido también por ANÍBARRO PÉREZ, S.: “Las competencias normativas de las Corporaciones Locales...”, cit., ps. 53, 54 y 62; ARNAL SURÍA, S. y GONZÁLEZ PUEYO, J.: Manual de Ingresos de las Corporaciones Locales; El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Madrid, 2001, ps. 83 a 85, entre otros autores. Existen, además, decisiones judiciales que se refieren a esta cuestión; en este sentido, el TSJ de Extremadura en su Sentencia de 22 de enero de 1996 reconoce que la colaboración

y equipararse sin más, pese a que todas compartan un mismo rango, dado que entre ellas existe una diferencia que resulta ser sustancial; no se puede olvidar que los Reglamentos y Ordenanzas locales proceden de un órgano de naturaleza democrático-representativa, que permite satisfacer las exigencias de autoimposición o autodisposición que constituyen el basamento, entre otras finalidades, del principio de reserva de ley. Por tanto, nos encontramos ante normas que “como la Ley, sirven para hacer efectivo el principio según el cual los tributos han de ser establecidos y aprobados por los representantes de aquellos que están llamados a soportarlos”¹⁵⁴. Es aquí donde reside, por tanto, la verdadera especificidad de las normas tributarias locales y es este rasgo característico el que justifica que en el ámbito local se postule una restricción o debilitamiento de las exigencias del principio de reserva de ley. En efecto, este principio dulcifica sus exigencias cuando articula las relaciones Ley–Reglamento local, y no cuando opera en el ámbito Ley-Reglamento estatal¹⁵⁵. Y una muestra significativa de lo que venimos afirmando la constituye, el distinto fallo al que llega el Tribunal Constitucional en el enjuiciamiento que de la regulación de los llamados Precios Públicos se contenía en la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos y en la LRHL, en sus Sentencias 185/1995, de 14 de diciembre, y 233/1999, de 16 de diciembre, respectivamente. La doctrina italiana ha dado un paso más hacia delante, al cuestionarse no sólo la posición que ocupan las normas reglamentarias locales con respecto a las de mismo rango estatal¹⁵⁶, sino también respecto a las propias normas legales. Al respecto,

Ley-Reglamento en el ámbito local alcanza perfiles singulares; el principio de reserva de ley no puede llegar a convertirse en un impedimento para que los Ayuntamientos intervengan de alguna forma en el diseño de su propia Hacienda. Es voluntad del constituyente, continúa indicando la Sentencia, que los Ayuntamientos puedan producir normas en aspectos que les afectan sustancialmente, basando su afirmación el Tribunal en la propia finalidad de la LRHL, proclamada en la Exposición de Motivos, y que no es otra que hacer efectivos hasta los mayores límites posibles los principios de autonomía y suficiencia financiera.

¹⁵⁴ ARNAL SURÍA, S, y GONZÁLEZ PUEYO, J.: Manual de Ingresos de las Corporaciones... cit., p. 84.

¹⁵⁵ ANÍBARRO PÉREZ afirma que “el alcance de la reserva no puede ser idéntico cuando actúa como técnica de limitación del Ejecutivo que cuando actúa como mecanismo de distribución competencial en las relaciones verticales de poder, puesto que se trata de relaciones informadas por principios diversos; en el primer caso, el principio de desconcentración –distribución interfuncional u horizontal de la capacidad normativa en el seno de un mismo ordenamiento-, y en el segundo, el de descentralización –distribución territorial o vertical-” (“Las competencias normativas de las Corporaciones Locales...”, cit., p. 54).

¹⁵⁶ Cuestión tratada, entre otros, por MARONGIU, G., y TUNDO, F.: “Il sistema dei tributi comunali alla luce...”, cit.; DI PIETRO, A.: “Regolamenti Tributari”, Enciclopedia Giuridica Treccani, 1999; CARINCI, A.: “I limiti della potestà regolamentare degli enti locali...”, cit.; DE PAOLIS, D.: “Prime riflessioni sul riordino dei tributi locali operato dal Decreto Legislativo n° 446/97”, La Finanza Locale, fascículo 11, volumen 18, 1998; TUNDO, F.: “La potestà regolamentare dei comuni: alcune ipotesi ‘di confine’”; en L’evoluzione dell’ordinamento tributario italiano. Atti del Convegno: I settanta anni di diritto e pratica tributaria (Genova 2-3 luglio 1999) (Coordinato da Antonio e Victor Uckmar), Cedam, Padova, 2000.

se ha considerado por parte de algún autor que en este último supuesto, las relaciones entre la norma primaria y la norma reglamentaria local en materia fiscal deberían estar presididas por el criterio de competencia y no por el de jerarquía¹⁵⁷.

A su vez, se ha señalado que en la relación Ley-norma local en materias en las que las Corporaciones locales tienen reconocidas competencias normativas “la ley sí encuentra un límite infranqueable, en tanto en cuanto no podrá agotar toda la regulación, ya que de hacerlo estaría invadiendo el ámbito de autonomía local constitucionalmente protegido”¹⁵⁸; mientras que en la relación Ley-Reglamento estatal la ley no encuentra ningún límite.

Atendiendo a lo anterior, se ha llegado a criticar a nivel doctrinal la producción reglamentaria del Gobierno en materia tributaria local; e incluso, a defender la no existencia de normas reglamentarias, bien sea estatales o autonómicas, entre la Ley

Al respecto FEDELE ha señalado que no pueden subordinarse las normas reglamentarias locales a las de mismo rango estatal; considerando poco probable la intervención sistemática de actos normativos secundarios de órganos del Estado en materia de Hacienda local (“La potestà normativa degli enti locali...”, cit., p. 115).

¹⁵⁷ En el ordenamiento italiano se ha reconocido a los Entes locales la posibilidad de regular todos los aspectos concernientes a sus tributos propios y demás ingresos de Derecho público, sin imponerles más límites que los derivados del principio de reserva de ley, que como ya hemos indicado, en aquel país, al igual que en el nuestro, es interpretado con una mayor elasticidad cuando se proyecta sobre el ámbito local. Esta amplia potestad reglamentaria que les ha sido atribuida por el art. 52 del Decreto Legislativo 446/1997 podría quedar sustancialmente limitada y mermada, si una norma legal posterior alterase dicha atribución competencial, o bien, regulase la materia que ya había sido normada en un reglamento local, derogando a éste en todo o en parte. Para tratar de evitar estos inconvenientes, se ha propuesto por parte de FEDELE y LA ROSA que las relaciones Ley-Reglamento local se rijan, no por el principio de jerarquía, sino por el de competencia, al igual que en relación a las fuentes regionales. Se apoya el primero de los autores citados para fundamentar su propuesta, tanto en el propio reconocimiento constitucional de la autonomía local (reconocimiento que parece excluir, a juicio del autor, la aplicación del principio jerárquico en todo el ámbito de competencia normativa atribuido a los entes locales como manifestación de su autonomía), como en el propio tenor del art. 52.1 del Decreto Legislativo 446/1997, que incorpora una cláusula general según la cual «para aquello no reglamentado se aplican las disposiciones de las leyes vigentes», con la que se parece confirmar la primacía del reglamento local en materia fiscal, respecto de las normas legales que regulen esa misma materia, que integrarán lo dispuesto en la norma secundaria, en cuanto ésta sea fragmentaria o insuficiente en su regulación. En definitiva, el criterio de la competencia puede explicar la prevalencia de las normas producidas por el ente local, en las materias y con los límites previstos en las “leyes generales”, sobre aquellas normas, preexistentes y sucesivas, generales o específicas, derivadas de otras fuentes, también de rango legislativo (FEDELE, A.: “La potestà normativa degli enti locali...”, cit., ps. 115 y ss). También sostiene la necesidad de aplicar el criterio de competencia en este ámbito, LA ROSA, S.: “L’ accertamento e i poteri di controllo nella disciplina dell’ Ici”; Rivista di Diritto Tributario, Parte I, 1998.

¹⁵⁸ ANÍBARRO PÉREZ, S.: “Las competencias normativas de las Corporaciones Locales...”, cit., p. 54.

estatal que ordena los aspectos básicos y esenciales del régimen jurídico material y formal de los tributos locales y las normas reglamentarias locales¹⁵⁹.

La cuestión tratada adquiere una gran relevancia en el ámbito procedimental de los tributos locales. En efecto, el art. 12 LRHL remite la regulación de la gestión, liquidación, inspección y recaudación de estos tributos a lo dispuesto, no sólo en las normas legales estatales que los regulan, sino también a las disposiciones normativas que las desarrollan, y que, por tanto, tendrán carácter reglamentario. He aquí una muestra evidente de cómo se invade por parte de disposiciones reglamentarias estatales el ámbito de actuación propio de las Ordenanzas tributarias locales; sin que exista una justificación suficiente que lo avale¹⁶⁰.

¹⁵⁹ Este es el parecer de CALVO ORTEGA, quien afirma que “la ley..., es una exigencia constitucional que se antepone en su contenido mínimo al principio de autonomía tributaria; pero la producción reglamentaria del Gobierno o de otro órgano del Poder Ejecutivo no tendría ya la misma justificación constitucional, siendo, en definitiva, una reducción de la autonomía tributaria atribuida en la misma Ley fundamental... Entre la Ley ordinaria emanada del Poder Legislativo central, a la que podría exigírsele, además, que contuviese sólo un mínimo para no constreñir la autonomía municipal, y las normas fiscales dictadas por cada Ayuntamiento no deberían existir otras normas jurídicas ni centrales ni autonómicas si de verdad se quiere que la autonomía municipal tenga toda su potencialidad que le ha atribuido la Constitución... En otras palabras, los reglamentos estatales sobre tributos municipales estarían en conflicto con la citada autonomía municipal”; cualquiera que sea, consideramos nosotros, el contenido de tales reglamentos, es decir, ya se refieran a la regulación material de los tributos locales, o afecten al procedimiento de exacción y aplicación de los mismos (“Las Ordenanzas fiscales”, cit., ps. 75, 76 y 88).

¹⁶⁰ El problema se presentará cuando una determinada Entidad local regule algún aspecto del procedimiento de gestión de forma diferente o contraria a lo establecido en un reglamento estatal; obviamente, sin llegar a contradecir lo dispuesto en la norma legal respecto de la que la norma reglamentaria constituye su ejecución o desarrollo; en tal supuesto, surge la cuestión relativa a qué norma deberá prevalecer. En principio, atendiendo a la doctrina del Tribunal Constitucional, y al carácter superior o prevalente que de la misma cabe atribuir a las ordenanzas fiscales locales, podría considerarse la prevalencia de la norma tributaria local. Ahora bien, la solución no está tan clara.

Al respecto podríamos tener en cuenta el principio funcional enunciado por GÓMEZ FERRER para explicar las relaciones entre determinadas normas legales; es preciso señalar que este autor se refiere a disposiciones legales y trata de justificar la especial fuerza vinculante que tienen algunas de ellas con respecto a otras de su mismo rango. Consideramos que sus afirmaciones pueden ser también aplicadas al ámbito de las disposiciones reglamentarias con el propósito de explicar la especial vis atractiva que puedan tener algunas de ellas con respecto a las demás. En opinión de este autor las relaciones entre las leyes (y en nuestra opinión, entre las normas reglamentarias estatales y locales) no pueden explicarse únicamente en virtud del principio de competencia o jerarquía; sino que es preciso complementarla con la idea de función que cumplen tales normas en el sistema jurídico, de acuerdo con la Constitución. Esta es la clave para dar razón de superioridad a unas normas del mismo rango sobre otras que inciden sobre una misma materia en los supuestos en que ni uno ni otro principio permiten resolver cuál es la norma que debe prevalecer (las consideraciones de GÓMEZ FERRER, las hemos tomado de ORTEGA ÁLVAREZ, L.: “Las competencias propias de las Corporaciones Locales”, en Tratado de Derecho Municipal; Civitas, Madrid, 1988, p. 195). Y en

5.- El poder tributario local en el ámbito procedimental.

a) Alcance de las facultades normativas de los Entes locales respecto de la gestión de sus tributos.

Del art. 133.2 CE en el que, no sólo se reconoce poder a los Entes locales para el establecimiento de sus tributos propios, sino también para su exigibilidad, y de los arts. 137 y 140 del mismo Texto Constitucional, en los que se contiene una garantía constitucional de la autonomía de municipios y provincias, se infiere que los Entes locales necesarios deberán contar con un ámbito de decisión normativa (y también, como veremos, aplicativa) respecto del procedimiento de exacción y aplicación de sus propios tributos. En este sentido reconoce el propio Tribunal Constitucional, en su Sentencia 214/1989, que las potestades de gestión tributaria y su regulación por el propio Ente local, constituyen una parte del ámbito de autonomía local garantizado en la Constitución. Por tanto, para el máximo intérprete de la Constitución la titularidad de la gestión tributaria y de su regulación se incluye en el ámbito de la llamada “garantía institucional de la autonomía local”.

De otra parte, del propio reconocimiento normativo de la titularidad de las competencias de gestión tributaria a favor de los Entes locales en el art. 106.3 de la LRBRL, se deriva, tal y como se ha señalado a nivel doctrinal, no sólo que tales entes podrán y deberán llevarla a cabo, salvo en los supuestos de delegación y colaboración, sino también que, en cuanto que titulares de las mismas, son también competentes para su regulación, en el marco diseñado por la propia legislación¹⁶¹. Es decir, en el citado artículo de la LRBRL, que será objeto de nuestra atención en el siguiente apartado, “no sólo se están atribuyendo a la entidad local potestades administrativas de gestión, sino también la potestad normativa de regular ésta dentro del marco legislativo preestablecido”¹⁶².

A la hora de concretar el alcance de las competencias normativas de los Entes locales en la regulación del procedimiento de gestión, como ya hemos indicado, ha de tenerse en cuenta las limitaciones impuestas por el principio de reserva de ley, que también incide, aunque en menor medida, en el ámbito procedimental del tributo. De este modo, los aspectos esenciales del procedimiento de aplicación del tributo habrán de ser regulados necesariamente en una norma legal, así como, el establecimiento y regulación

este sentido, no se puede olvidar que las normas reglamentarias locales son expresión o manifestación de la autonomía que el propio Texto constitucional reconoce a Municipios y Provincias.

¹⁶¹ LOZANO SERRANO, C.: “Potestades tributarias...”, cit., p. 34.

¹⁶² LOZANO SERRANO, C.: “Potestades tributarias...”, cit., p. 34.

de los elementos básicos de los deberes tributarios formales, es decir, los deberes de colaboración impuestos a los ciudadanos para con la Hacienda pública. Fuera de los aspectos esenciales del procedimiento, que están amparados por el principio de legalidad, no hay problema en que lo regule la propia entidad local.

Ahora bien, se verá limitado el Ente local por la regulación que del procedimiento de aplicación de los tributos locales se contiene en la propia LRHL, en la que, en relación a cada figura tributaria, se hace una referencia, en unas ocasiones más extensa y minuciosa, y en otras menor, de su procedimiento de aplicación. Y sobre todo, incidirá, la remisión que en el art. 12 LRHL se contiene a la regulación que de esta materia se contiene en las disposiciones legales y reglamentarias estatales. Esta remisión incide en un doble plano: en el normativo (en el momento de regular en la correspondiente ordenanza fiscal el *iter* procedimental a seguir), y en el aplicativo (a la hora de proceder a exaccionar un tributo en cada caso en concreto).

Fruto del anterior marco legislativo es que las competencias normativas de que disponen los Entes locales para la regulación y diseño del procedimiento de aplicación y exacción de sus tributos propios son muy limitadas; en la práctica se reducen a concretar el régimen de declaración y de ingreso (art. 16.1. b) LRHL); en especial, si se sigue el sistema de declaración simple o de declaración-liquidación, y a realizar las oportunas adaptaciones de las disposiciones estatales al peculiar régimen de organización y funcionamiento local, es decir, a la propia realidad local.

b) El artículo 12 LRHL y su incidencia en la determinación de dicha materia.

Ya en el art. 2.2 de la LRHL, al declarar que para la cobranza de los tributos y de las cantidades que como ingresos de Derecho público debe percibir la Hacienda Local, ésta «*ostentará las prerrogativas establecidas legalmente para la Hacienda del Estado, y actuará, en su caso, conforme a los procedimientos administrativos correspondientes*»; se perfila que el marco normativo aplicable a la gestión tributaria local estará integrado necesariamente por las disposiciones normativas generales que regulan esta materia para toda la Administración Pública.

Se vuelve a insistir en esta idea nuevamente en los arts. 11 a 13 de la LRHL, en los que se declara que los diversos aspectos de la gestión tributaria de las Entidades locales se desarrollarán conforme a la legislación estatal. Interesa fundamentalmente el art. 12 LRHL en cuyo apartado 1 se dispone que «*la gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales se realizará de acuerdo con lo prevenido en la Ley General Tributaria, en la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente y en las demás Leyes del Estado reguladoras de la materia, así como en las disposiciones dictadas para*

su desarrollo». Se proclama la aplicación directa e inmediata, y no supletoria, de la normativa estatal en la gestión de los tributos locales¹⁶³. Quizá el aspecto más discutible, tal y como ya hemos señalado, es que del tenor del precepto se infiere la aplicabilidad directa no sólo de las normas legales reguladoras de la gestión tributaria en general, sino también de las disposiciones reglamentarias dictadas en desarrollo de dicha normativa.

La LRHL no contiene, por tanto, una norma general en materia de gestión, liquidación, inspección o recaudación de los tributos locales, sino que se limita a remitirse en bloque a la legislación estatal existente en materia de gestión tributaria. Tan sólo contempla la LRHL algunas normas particulares de gestión específicamente referidas a cada uno de los tributos propios en particular, y que no han sido objeto de desarrollo reglamentario, salvo algunos aspectos específicos del procedimiento de aplicación del IBI, IAE e IVTM (en particular aquellos trámites o actuaciones que se encuentran encomendadas a órganos pertenecientes a la Administración estatal, como veremos). Ahora bien, la normativa legal o reglamentaria estatal no contempla, como regla general, la especificidad de los tributos locales ni la realidad orgánica y funcional de la Administración Tributaria Local; y es precisamente en este ámbito donde cobra un especial protagonismo la potestad reglamentaria local.

Dicho en otras palabras, en la esfera de aplicación de los tributos locales, existen ciertas particularidades respecto al ámbito estatal, particularidades nacidas bien de especificaciones expresamente previstas en la legislación específica local, o bien, del propio sistema organizativo de los Entes a que corresponde la titularidad de estos tributos¹⁶⁴. Baste decir que la mayoría de los Entes locales carecen de un sistema de organización y de distribución de competencias similar al estatal, en cuanto a los órganos

¹⁶³ Esta aplicabilidad directa de la normativa estatal sobre gestión tributaria a la esfera local ha sido reconocida por la práctica totalidad de la doctrina; entre otros, puede citarse a RUBIO DE URQUÍA, J.I.: “Alcance de la potestad normativa de las Entidades locales...”, cit., ps. 91 y 93; ARNAL SURÍA, S.: “La gestión de los tributos locales”, Palau 14, RVHP, n.º 7, 1989, p. 47; ALONSO GONZÁLEZ, L.M., y PAGÉS I GALTÈS, J.: “La aplicación de la LGT a las Haciendas locales”, en Tratado de Derecho tributario y financiero local; Marcial Pons, Madrid, 1993, ps. 102 y 105.

Estos dos últimos autores consideran que la LGT, en base a su vocación totalizadora, será, en su globalidad, de aplicación supletoria a las Haciendas locales, salvo en las materias en las que la propia legislación local declara su aplicación directa e inmediata, y entre dichas materias se encuentran las referidas en los arts. 10 a 14 LRHL. En estos casos, por tanto, se aplicará la LGT, no con carácter supletorio, sino de forma directa e inmediata. (ALONSO GONZÁLEZ, L.M., y PAGÉS I GALTÈS, J.: “La aplicación de la LGT...”, cit., ps. 102 y 105).

Ello sin perjuicio de que en determinados casos, la propia LRHL declara que la LGT será de aplicación supletoria; como sucede en el art. 7.3 LRHL (véase el comentario que realizan sobre este supuesto ALONSO GONZÁLEZ, L.M., y PAGÉS I GALTÈS, J.: “La aplicación de la LGT...”, cit., p. 102, y COBO OLVERA, T.: “Reseña de las disposiciones...”, cit., p. 850.

¹⁶⁴ ARNAL SURÍA, S.: “La gestión de los tributos locales”; Palau 14, RVHP, n.º 7, 1989, p. 48.

de gestión; carencias que han sido puestas de manifiesto por el Tribunal Supremo, entre otras, en sus Sentencias de 10 de noviembre de 1999 y 2 de junio de 2001. En este sentido, “son escasas las Haciendas locales que han articulado una completa organización administrativa tributaria: gestora, inspectora y recaudatoria, y que han delimitado formal y materialmente las funciones que corresponden a cada uno de dichos órganos”¹⁶⁵. Asimismo, tres de los impuestos locales más importantes, y que tienen un carácter preceptivo, junto a numerosas tasas, siguen un modelo de gestión nada parecido al que caracteriza hoy el sistema tributario estatal, y sobre el mismo, no existe prácticamente ninguna referencia en la normativa a la cual la LRHL se remite. Nos estamos refiriendo evidentemente a los llamados tributos de cobro periódico mediante recibo, cuyo sistema de gestión se aparta del previsto y regulado en la LGT y que presentan numerosas particularidades que no son objeto de atención en dicha norma legal estatal, ni en las disposiciones que la desarrollan. Hoy día, el modelo de aplicación de estos tributos solo opera prácticamente en la esfera local; contrastando esta situación con la existente en el ordenamiento tributario francés en el que, no sólo los impuestos directos locales se gestionan de este modo, sino también algunos impuestos estatales, y entre ellos, algunos de gran peso como el Impuesto sobre la Renta (*Impôt sur le revenu*). Todos ellos son gestionados a través de listas o censos (*rôles*); son impuestos de cobro periódico mediante recibo (*avis d'imposition*). Ello se debe, fundamentalmente a que en aquel ordenamiento no se encuentra tan extendida la utilización de la declaración-liquidación o autoliquidación del contribuyente, como mecanismo de iniciación del procedimiento aplicativo de los tributos, y de gran importancia para la anticipación de ingresos y salvaguarda de la recaudación (entre otros aspectos destacados).

De esta forma se ha llegado a reconocer que “la realidad de los tributos locales y de la Administración Tributaria Local pone de manifiesto la inadecuación de gran parte de la normativa estatal a efectos de su aplicación en la gestión de los tributos por parte de esa concreta Administración Tributaria”¹⁶⁶, y que, en consecuencia, “hay que ser conscientes del peligro que supone trasladar automáticamente la actual ordenación de la gestión tributaria estatal a los entes locales”¹⁶⁷, pues pueden producirse situaciones de ausencia absoluta de normativa aplicable, o situaciones de insuficiencia o inadecuación de la normativa disponible, “bien por carecer de desarrollo reglamentario estatal las

¹⁶⁵ ALONSO GIL, M.: “La aplicación de los tributos locales. Relaciones entre la gestión tributaria y la Inspección tributaria local”; Gaceta Fiscal, n.º 208, 2002, p. 95.

¹⁶⁶ RUBIO DE URQUÍA, J.I.: “Alcance de la potestad normativa de las Entidades locales...”, cit., p. 95.

¹⁶⁷ Pues dicha traslación en opinión de LOZANO SERRANO puede conducir “por una parte, a una situación de anomia y de vacío regulador que deje sin resolver los problemas y conflictos que se suscitan con dicha transposición; y, por la otra, a una práctica administrativa, determinada por la inercia, la diferente organización y la falta de medios materiales y humanos, condenada a desarrollarse en evidente incumplimiento, o cuando menos desajuste, respecto a la legislación que debería guiarla” (“Potestades tributarias...”, cit., p. 39).

normas particulares de gestión de los tributos locales establecidas en la LRHL, bien por no contemplar la normativa estatal las particularidades del ‘fenómeno local’¹⁶⁸.

Para evitar estos inconvenientes se ha sostenido que la remisión que en el art. 12.1 LRHL se efectúa a las disposiciones legales y reglamentarias estatales que disciplinan el procedimiento de gestión tributaria ha de interpretarse “principalmente como un loable y necesario afán de sistematizar con los moldes de éste los principios, conceptos y la tipología de los actos y actuaciones locales de gestión tributaria. Y no tanto como la pretensión de sujetar esta última a unos procedimientos administrativos que resultarían de imposible ejecución, aun con la aludida adecuación organizativa por parte del ente local, debido a que la LHL opta por un modelo de gestión tributaria”¹⁶⁹. Lo que se viene a decir, por tanto, es que la remisión efectuada en el art. 12 LRHL no significa que se transpongan los procedimientos diseñados por la LGT a la esfera local, sino que se produzca una cierta homologación en cuanto a las actuaciones a desarrollar, pero adaptándolas el Ente local a su propia realidad. No se trata, por tanto, de copiar, reproducir o repetir miméticamente los procedimientos; y todo ello, evidentemente, sin que dicha adaptación a la esfera local pueda llegar a suponer una alteración de la esencia en sí del procedimiento.

En definitiva, la transposición pura y simple del modelo jurídico de gestión tributaria consolidado para el Estado no es de fácil recepción por las Entidades locales; de ahí, la previsión contenida en el apartado 2 de este art. 12 LRHL, con la que se pretende modular dicha traslación al propio sistema de organización y funcionamiento de la Entidad local.

Dispone este apartado del art. 12 LRHL 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». Se reconoce, por tanto, la facultad de toda Corporación local de adaptar la normativa legal y reglamentaria estatal, en materia de gestión, liquidación, inspección y recaudación, al régimen propio de organización y funcionamiento.

En principio, este reconocimiento conlleva, indudablemente, un reforzamiento de la autonomía local. Es cierto que esta posibilidad podía entenderse ya integrada, sin problemas, dentro de la potestad de autoorganización que a los Entes locales reconoce el

¹⁶⁸ RUBIO DE URQUÍA, J.I.: “Alcance de la potestad normativa de las Entidades locales...”, cit., p. 92. Y esto también es lo que viene a reconocer, en parte, LOZANO SERRANO en “Potestades tributarias...”, cit., p. 39.

¹⁶⁹ LOZANO SERRANO, C.: “Potestades tributarias...”, cit., p. 39.

art. 4.1.a) LRBRL, pues dicha potestad, como se ha reconocido, evidentemente supone la posibilidad de organizar internamente los servicios de gestión tributaria en general. En cualquier caso, “por claridad y para evitar confusiones, es interesante que la normativa refleje expresamente todas las posibilidades de actuación”¹⁷⁰. Además, de esta forma, aumentando la capacidad normativa de los Entes locales se podrá reducir la homogeneidad forzada que impone la LRHL y el resto de la normativa estatal aplicable en este caso. No se puede olvidar que el régimen local español se ha caracterizado tradicionalmente por su excesivo y acendrado uniformismo, que ha alcanzado a todos los ámbitos, incluido el tributario, y que ha supuesto que se contemplen «*a todos o a la mayor parte de los municipios, con independencia de su demografía y complejidad, como organizaciones merecedoras de un tratamiento jurídico uniforme*» (Exposición de Motivos del Proyecto de Ley de Medidas para la Modernización del Gobierno Local, presentado en el Congreso de los Diputados el pasado 13 de junio de 2003).

De este modo, en relación, por ejemplo, a la Inspección tributaria local, siendo evidente que procederá la aplicación directa de la LGT, LDGC y RGIT, se podrá llevar a cabo la adaptación de dicha normativa a la realidad organizativa local, como de hecho venía aconteciendo, antes de la incorporación del apartado 2 del art. 12 LRHL por la Ley 50/1998, en base a la potestad de autoorganización que compete al propio Ente local como hemos visto. Como se sabe, en el ámbito estatal es el Inspector jefe quien dicta el acto administrativo por el que se aprueba la liquidación (bien sea de forma expresa o tácita), mientras que en la esfera local, la facultad de dictar actos administrativos se residencia en los órganos de gobierno municipales y no en el funcionario que ostenta la jefatura de dicho servicio que elaborará únicamente el informe propuesta de resolución¹⁷¹.

Esta potestad reglamentaria de las Entidades locales para adaptar las normas estatales de gestión a su peculiar régimen de organización y funcionamiento tendrá su reflejo en la correspondiente Ordenanza fiscal, ya sea la propia de cada tributo o bien la General de Gestión, en las que se contendrán las especificaciones propias de la organización y funcionamiento de la Entidad local en la gestión, liquidación, inspección y recaudación de sus tributos (art. 15.3 y 16.1 y 2 LRHL).

Uno de los inconvenientes que se plantean reside en determinar qué ha de entenderse por adaptar al respectivo régimen de organización y funcionamiento, sin contravenir el contenido material de dicha normativa. Al respecto, se ha reconocido que “no resulta fácil, ni probablemente sea posible, llegar a una interpretación unívoca del precepto... pues éste aparece constituido a partir de dos conceptos jurídicos indeterminados, a saber: por un lado, el concepto de ‘régimen de organización y

¹⁷⁰ FERNÁNDEZ PAVÉS, M.J. : “La reforma de las Haciendas Locales”, cit., p. 489.

¹⁷¹ ALONSO GIL, M.: “La aplicación de los tributos locales...”, cit., p. 96.

funcionamiento de las Entidades locales'; por otro, el concepto de 'contenido material de las disposiciones del Estado en materia de gestión tributaria'¹⁷².

Al respecto, se ha aclarado que para encontrarnos ante una actuación adaptada en sentido propio es preciso que las disposiciones legales del Estado tengan un desarrollo reglamentario estatal; en el caso de que no fuese así, no cabría hablar de "adaptación", sino que se trataría más bien de una actuación de "desarrollo" reglamentario en sentido propio. Y ello, sin olvidar que, hay supuestos en los que es la propia normativa estatal, ya sea legal o reglamentaria, la que remite a la correspondiente Ordenanza fiscal, sin que quepa tampoco en este supuesto hablar de adaptación alguna¹⁷³.

En cualquier caso, de este precepto se infiere que no ha lugar a dudar, hoy día, de que la Entidad local goza de legitimación para regular aquellos supuestos en los que no existe normativa estatal aplicable o en los que ésta es insuficiente o inadecuada; así como, para proceder al desarrollo reglamentario de las particularidades previstas en la LRHL para la gestión de los tributos locales y que no han sido objeto de desarrollo reglamentario estatal, así como, adecuar la normativa estatal a las especialidades del fenómeno local.

¹⁷² RUBIO DE URQUÍA, J.I.: "Alcance de la potestad normativa de las Entidades locales...", cit., p. 94.

¹⁷³ RUBIO DE URQUÍA, J.I.: "Alcance de la potestad normativa de las Entidades locales...", cit., p. 94 y ALONSO GIL, M.: "La aplicación de los tributos locales...", cit., p. 96. Esta interpretación supone admitir que en el caso de que la disposición legal estatal cuente con el correspondiente desarrollo reglamentario, éste goza de prevalencia sobre la propia ordenanza fiscal local.

Para RUBIO DE URQUÍA, el alcance de la potestad reglamentaria atribuida a las Entidades locales por el art. 12.2 LRHL es el siguiente:

1º. Las Ordenanzas fiscales podrán regular aquellos extremos de las Leyes estatales que obedezcan al peculiar régimen de organización y funcionamiento de la Administración tributaria del Estado, y que no afecten al propósito material del precepto de que se trate.

2º. Las Ordenanzas fiscales podrán actuar en idéntico sentido respecto de las normas del Estado por las que se desarrollen las leyes anteriores.

3º. Las Ordenanzas fiscales podrán regular cuantos aspectos de la gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales carezcan directa o indirectamente de cobertura en la normativa estatal, sea legal o reglamentaria.

4º. Por último, las Ordenanzas fiscales podrán regular cuantas cuestiones les hayan sido expresamente atribuidas por Ley o norma reglamentaria estatal".

De todo ello resulta un curioso juego de supletoriedad o subsidiariedad de las Ordenanzas fiscales:

a) En todo lo previsto por la normativa estatal, será ésta la que resulta de aplicación directa, salvo en lo adaptado por la Ordenanza fiscal; en este último supuesto será de aplicación directa la Ordenanza fiscal.

b) En todo lo susceptible de ser regulado por Ordenanza fiscal, será ésta la normativa de aplicación directa; en su defecto, resultará de aplicación supletoria la normativa estatal" ("Alcance de la potestad normativa de las Entidades locales...", cit., p. 95).

Asimismo, es indudable que la potestad normativa de las Entidades locales en materia de gestión tributaria tiene un límite preciso e infranqueable: la adaptación no puede contravenir el contenido material de la normativa estatal (art. 12.2 *in fine*)¹⁷⁴.

Es cierto que con esta modificación del art. 12.2 LRHL, más nominal que real, pues ciertamente ya podían las Entidades locales realizar tales adaptaciones de la normativa estatal en base a su potestad de autoorganización, pero positiva en cualquier caso, se ha dado un paso hacia delante en la incidencia de la potestad reglamentaria de las Entidades locales en materia de gestión de sus tributos propios, pero aún queda un largo camino por recorrer. Sería conveniente que se incrementasen las competencias normativas de las Corporaciones locales respecto de la gestión de sus propios tributos reduciéndose simultáneamente la presencia de la normativa estatal reguladora de esta cuestión. Aumentando el poder tributario de los Entes locales en este ámbito se podría reducir, como hemos visto, la homogeneidad forzada que impone la LRHL, pues prever un trato igual para realidades diferentes puede ser igual de discriminatorio¹⁷⁵. Asimismo, esta posibilidad sería respetuosa con las exigencias derivadas del principio de reserva de ley, y supondría un avance en la incidencia del principio de la autonomía local en el ámbito tributario. Además, otro argumento a favor de aumentar la capacidad de decisión de los Entes locales se conecta con el grado de responsabilidad atribuido a las corporaciones locales en materia presupuestaria o de gasto público; aumentando su poder tributario se les permitiría adaptar mejor sus ingresos y gastos¹⁷⁶.

En cualquier caso, aún queda mucho por hacer como se constata si miramos hacia el ordenamiento italiano, en el que en los últimos años se ha avanzado decisivamente en el reconocimiento de un amplio poder normativo de Municipios y Provincias en materia tributaria en general, y respecto de la gestión de los tributos, por cuanto aquí nos interesa, en particular. Entre las modificaciones normativas emprendidas e innovaciones introducidas que han supuesto una profunda modificación y reordenación de la Hacienda local italiana, inspirada y orientada fundamentalmente por la pretensión de avanzar progresivamente hacia un reconocimiento explícito de la autonomía financiera de los entes locales¹⁷⁷; destaca, sin duda, el art. 52 del Decreto Legislativo de 15 de

¹⁷⁴ En opinión de RUBIO DE URQUÍA “parece bastante evidente desde que regía la redacción original del art. 12.2 LRHL que la intención última de la LRHL es la de conseguir que la gestión de los tributos locales se ajuste a la materialidad de las normas estatales reguladoras de la gestión tributaria” (“Alcance de la potestad normativa de las Entidades locales...”, cit., p. 94).

¹⁷⁵ LOZANO SERRANO, C.: “Potestades tributarias...”, cit., p. 29.

¹⁷⁶ ANÍBARRO PÉREZ, S.: “Las competencias normativas de las Corporaciones Locales...”, cit., p. 68.

¹⁷⁷ Aspiración que se ha visto satisfecha con el reconocimiento expreso de la autonomía financiera local en el propio art. 119 de la Constitución italiana. En este contexto de profundos cambios, entre otras

diciembre de 1997, n.º 446, en el que se delimita el nuevo alcance del poder normativo local en materia tributaria¹⁷⁸. En concreto, en el apartado 1 de dicho precepto se dispone que los Municipios y Provincias pueden regular, mediante reglamento (como resulta lógico) sus propios ingresos, incluidos los tributarios; salvo en lo referente a la individualización y definición de los presupuestos de hecho o imponibles (*fattispecie*), los sujetos pasivos y la alícuota máxima de los tributos en particular, respetando en todo caso las exigencias derivadas del criterio general de simplificación de las obligaciones de los contribuyentes.

De la lectura del precepto resulta evidente y clara, ante todo, la amplitud del poder normativo reconocido a las Entidades locales italianas, y no sólo en relación a sus ingresos tributarios, sino respecto de cualesquiera de ellos. Esta posibilidad de autodeterminar la normativa de sus propios ingresos les permitirá adecuar la imposición a su propia realidad territorial y socioeconómica, así como, a su propia estructura organizativa y régimen de funcionamiento; y al mismo tiempo, les permitirá satisfacer las exigencias de simplicidad, eficacia y eficiencia que, al igual que al resto de Administraciones territoriales, se les reclama¹⁷⁹.

medidas, se ha procedido a ampliar el ámbito de la potestad reglamentaria en materia financiera y tributaria de los entes locales, así como, a una redefinición del presupuesto de hecho y de la naturaleza de numerosas figuras hasta hoy indudablemente tributarias y que, en caso de que el Municipio se decida a hacer uso de la facultad que le brinda la normativa (arts. 62 y 63 del Decreto Legislativo de 15 de diciembre de 1997, n.º 446), pueden pasar a denominarse cánones o tarifas, con las indudables dudas que se plantean en torno a su naturaleza jurídica y que han sido objeto de estudio por diversos autores. Entre otros, puede consultarse: GIOVANARDI, A.: "Tributi comunali", Digesto delle discipline privatistiche (Sezione Commerciale), Quarta edizione, UTET, 1999; FEDELE, A.: "La potestà normativa degli enti locali...", cit.; y MARONGIU, G., y TUNDO, F.: "Il sistema dei tributi comunali alla luce...", cit.

¹⁷⁸ Este Decreto Legislativo 446/1997, desarrolla y explicita los principios y criterios directivos contenidos en el art. 3, apartados 143 y 149 de la Ley de 23 de diciembre de 1996, n.º 662, en la que se confiere una delegación al Gobierno italiano para que proceda a reestructurar el sistema tributario local. Entre otras cuestiones, dicho Decreto Legislativo se ocupa de la potestad reglamentaria de los Municipios en relación al Impuesto sobre los Inmuebles (arts. 58 y 59), del Canon por la instalación de medios publicitarios (art. 62) y del Canon por la ocupación de espacios y áreas públicas (art. 63); y de la potestad reglamentaria de las Provincias respecto a la institución del Impuesto provincial de transcripción (Imposta provinciale di trascrizione) (art. 56). Esta reordenación de la materia tributaria local realizada en este Decreto Legislativo, deja transparentar claramente la voluntad del legislador, no solamente de introducir elementos de racionalidad en el régimen jurídico tributario local; sino también de ampliar la autonomía impositiva de los entes territoriales menores (MARONGIU, G., y TUNDO, F.: "Il sistema dei tributi comunali alla luce...", cit., p. 1047).

¹⁷⁹ Se ha llegado a afirmar que la potestad reglamentaria así introducida constituye un instrumento mediante el cual el Municipio puede efectivamente dar una completa regulación a sus propias "fuentes de financiación", con independencia de su naturaleza (TUNDO, F.: "La potestà regolamentare dei comuni...", cit., p. 515).

Puede considerarse que el ámbito de actuación de la norma reglamentaria viene definido en este art. 52.1 en sentido negativo; pues, podrá regularse por reglamento local cualquier aspecto referente a cualquier ingreso local, a excepción de aquéllos que vienen expresamente excluidos de dicho posible espacio de intervención¹⁸⁰. Exclusiones que, por otra parte, resultan del todo lógicas si se atienden a los principios rectores del sistema tributario italiano, entre los que se encuentra, al igual que en el nuestro, el principio de reserva de ley.

En efecto, se sustraen del ámbito de actuación del poder tributario local determinados aspectos del tributo que coinciden básicamente con los que se consideran integrados dentro del ámbito protegido por el principio de reserva de ley. Constituyen un límite infranqueable para el Ente local, de modo que su posible violación determinará el carácter ilegítimo del reglamento local, permitiéndose su impugnación ante los órganos de justicia administrativa (impugnación que puede llevar a cabo el propio Ministerio de Hacienda¹⁸¹) y que podrá finalizar con la declaración de nulidad de dicha norma reglamentaria¹⁸². Por tanto, no podrá ser objeto de regulación por una norma reglamentaria local, o en otras palabras, necesariamente deberá determinarse en una norma legal: la individualización y definición de los presupuestos de hecho (*fattispecie*)¹⁸³,

¹⁸⁰ Así viene a reconocerlo TUNDO, para quien todo aquello que no ha sido expresamente sustraído de la potestad normativa local, puede ser objeto de regulación a través de dichas disposiciones secundarias (“La potestà regolamentare dei comuni...”, cit., p. 516).

¹⁸¹ Creemos conveniente resaltar que el reglamento local italiano, por el mero hecho de referirse a la materia tributaria, se ve sometido a un mayor control de legitimidad. En el art. 52.4 del Decreto Legislativo 446/1997, se establece que el Ministerio de Hacienda puede impugnar los reglamentos por vicios de legitimidad ante los órganos de justicia administrativa. Nos encontramos, por tanto, ante un particular sistema de control de legitimidad: comunicación preceptiva al Ministerio de Hacienda, y legitimación del mismo para interponer recurso ante los órganos de justicia administrativa.

En consecuencia, el reglamento local que se refiera a la materia tributaria está sujeto a un doble control. De un lado, al control típico al que se somete cualquier disposición reglamentaria con independencia de la materia que regule: la deliberación para la aprobación del reglamento deberá ser sometida al control de legitimidad del Comité (Comitato) regional territorialmente competente, conforme al art. 17 de la Ley de 15 de mayo de 1997, n.º 127. Y junto al anterior, será sometido también a un control que podemos denominar “atípico” (expresión utilizada por DE PAOLIS, D.: “Prime riflessioni sul riordino dei tributi locali...”, cit., p. 1411), que, como hemos indicado, viene atribuido al Ministerio de Hacienda, al que se reconoce la facultad de impugnar por vicios de legitimidad los reglamentos que versan sobre cuestiones tributarias, ante los órganos de justicia administrativa competentes.

¹⁸² MARONGIU, G., y TUNDO, F.: “Il sistema dei tributi comunali alla luce...”, cit., p. 1048.

¹⁸³ Se ha considerado que esta necesaria intervención de las fuentes primarias en materia de hecho imponible y de sujetos pasivos podría configurarse, más que en términos de una regulación analítica y exhaustiva, como una previsión de amplias categorías homogéneas, en cuyo ámbito el ente local pueda, al menos en parte, seleccionar a través de reglamentos, los presupuestos de hecho en concreto relevantes a los fines de la aplicación del tributo (FEDELE, A.: “La potestà normativa degli enti locali...”, cit., p. 114).

los sujetos pasivos, y la fijación de la alícuota máxima¹⁸⁴. Se constata de este modo, cómo para el legislador del Decreto Legislativo 446/1997, al igual que para la doctrina y jurisprudencia italiana mayoritaria, se considera respetado el principio de reserva de ley en materia tributaria (art. 23 de la Constitución italiana) toda vez que en la norma legal se contiene la regulación de esos elementos básicos del tributo.

Atendiendo a esta amplia configuración del poder normativo de los entes locales en materia fiscal, se ha llegado a afirmar que esta exigencia de que se respete el principio de reserva de ley proclamado en el art. 23 de la Constitución italiana, puede entenderse no tanto como la prescripción de un contenido mínimo a cubrir con la normativa de rango legislativo, sino como un contenido máximo. En otras palabras, en el futuro las fuentes de rango legal podrán, y quizás en este punto, deberán limitarse a individualizar los elementos esenciales del tributo local en la medida en que ello sea estrictamente necesario para salvaguardar la necesaria coordinación con la Hacienda pública. E incluso, se ha llegado a considerar que al haberse establecido como límite al ejercicio del poder normativo local solamente el necesario respeto al principio de reserva de ley, constituye un reconocimiento implícito de una reserva de reglamento local¹⁸⁵.

Asimismo, también se exige al ente local que en uso del poder normativo que se le ha reconocido respete las exigencias de simplificación en el cumplimiento de sus obligaciones y deberes por los contribuyentes. Por tanto, un criterio inspirador de la actividad normativa del ente local debe ser la simplificación¹⁸⁶, junto a la salvaguarda de

¹⁸⁴ Se ha criticado la referencia expresa a la alícuota máxima entre los aspectos del tributo que necesariamente habrán de ser fijados en una norma legal, y por tanto, su exclusión del campo de intervención del poder tributario local; pues se considera una limitación ulterior de la autonomía del Municipio, quizás oportuna, pero no deducible directamente de la propia norma constitucional, del art. 23 CI (FEDELE, A.: "La potestà normativa degli enti locali...", cit., p. 114).

De otro lado, sobre esta facultad del Ente local de concretar la alícuota aplicable dentro de aquella medida máxima fijada por el legislador, se ha pronunciado la Corte Constitucional en su Sentencia de 26 de enero de 1957, n.º 30, reconociendo que en el ejercicio de esta potestad el ente local no es absolutamente libre, ni siquiera dentro de la horquilla de valores fijados por el legislador, ya que ha de adoptar esta decisión atendiendo al preciso e individualizado nexo que se presente, entre necesidades financieras del Ente y gasto público; es decir, ha de adoptar esta decisión en función de su necesidad financiera actual.

¹⁸⁵ CARINCI, A.: "I limiti della potestà regolamentare degli enti locali...", cit., ps. 200 y 201.

¹⁸⁶ Son varios los autores que han puesto en duda que se pueda alcanzar dicho objetivo, esencialmente porque, en su opinión, la simplificación de las obligaciones de los contribuyentes es difícilmente conciliable con la ampliación del poder normativo de Municipios y Provincias. Consideran que, aunque las normas emanadas de cada Municipio y Provincia garanticen la consecución de este objetivo dentro de cada uno de ellos en particular, el efecto de la proliferación reglamentaria global podrá ser el de desorientación y sensación de inseguridad para el ciudadano (TOSI, L., y GIOVANARDI, A.: "L'ordinamento tributario degli enti locali tra ampliamento dei margini di autonomia e tentativi di 'detrubutarizzazione' del prelievo", en L'evoluzione

los derechos y garantías del contribuyente (Ley de 27 de julio de 2000, n.º 212, sobre disposiciones en materia de Estatuto de los derechos del Contribuyente)¹⁸⁷.

Finalmente, para aquellos supuestos en los que el contenido de la norma reglamentaria local pueda considerarse incompleto o fragmentario, con el fin de evitar el nacimiento de posibles controversias, este art. 52.1 incorpora una importante norma de cierre, y en la que reside la diferencia esencial entre aquél ordenamiento y el nuestro en esta materia. Dispone que para aquellos aspectos no reglamentados (no regulados en disposición reglamentaria local) se aplicarán las disposiciones de las leyes vigentes. Esta cláusula final viene a confirmar que el poder normativo municipal, de hecho, se presenta con una extensión potencialmente idónea para cubrir toda la materia de los tributos municipales, a excepción solamente de aquéllos ámbitos expresamente excluidos¹⁸⁸. Vemos, por tanto, cómo se altera el sistema de prelación de fuentes, y cómo la norma legal actúa (salvo en el ámbito que le ha sido específicamente reservado) con un carácter subsidiario con respecto a la norma reglamentaria local¹⁸⁹. Sólo cuando ésta última sea insuficiente, se acudirá a lo establecido en una norma legal. En este sentido se ha afirmado por parte de la doctrina italiana, como ya hemos indicado, que los reglamentos locales han dejado de ser una fuente residual respecto a la ley para pasar a considerarse una “fuente principal”¹⁹⁰. Esta tendencia se ha visto confirmada por la Ley de 3 de agosto de 1999, n.º 256 y el Decreto Legislativo de 18 de agosto de 2000, n.º 267, por el que se aprueba el Texto único de las Leyes del ordenamiento de los entes locales. La Ley de 3 de agosto de 1999, n.º 256, con las que se cambia significativamente la relación entre leyes y estatutos (y reglamentos) locales en general. Tal y como se ha indicado, la relación entre disposiciones locales y leyes recuerda en gran medida la relación entre leyes regionales y leyes generales, prevaleciendo, en ambos casos, la última, sólo en cuanto contengan principios¹⁹¹.

En consecuencia, fuera del ámbito reservado a la Ley (individualización y definición del hecho imponible, sujeto pasivo y alícuota máxima) y respetando las

dell'ordinamento tributario italiano. Atti del Convegno: I settanta anni di diritto e pratica tributaria (Genova 2-3 luglio 1999), (Coordinato da Antonio e Victor Uckmar); Cedam, Padova, 2000, p. 475)

¹⁸⁷ Al respecto puede consultarse nuestro trabajo, FERNÁNDEZ PAVÉS, M.J., y JABALERA RODRÍGUEZ, A.: Algunas cuestiones sobre la gestión tributaria local en Italia; IEF, Madrid, 2002.

¹⁸⁸ TUNDO, F.: “La potestà regolamentare dei comuni...”, cit., p. 516.

¹⁸⁹ E incluso se ha llegado a sostener como ya hemos indicado para que este sistema diseñado en el art. 52 del Decreto Legislativo 446/1997 tenga sentido, que la relaciones entre la norma legal y la norma reglamentaria local habrán de estar presididas por el principio de competencia y no por el de jerarquía (FEDELE, A.: “La potestà normativa degli enti locali...”, cit., p. 115 y ss).

¹⁹⁰ MARONGIU, G., y TUNDO, F.: “Il sistema dei tributi comunali alla luce...”, cit., p. 1048.

¹⁹¹ En este sentido se ha pronunciado VANDELI, L.: “La autonomía local y las reformas institucionales en Italia”, en Anuario del Gobierno Local 1999/2000; Marcial Pons, Madrid, 2000, p. 168.

exigencias de simplificación de las obligaciones y deberes impuestos a los contribuyentes, el ente local goza de competencia normativa para regular cualquier aspecto referente a sus tributos. De lo dicho se deriva que, el ente municipal y provincial italiano podrá normar, respecto a la materia que aquí nos interesa, el completo procedimiento de aplicación y exacción de sus tributos.

Se abre así para la intervención normativa local un espacio particularmente amplio: junto a su intervención natural, para proceder a la integración, actuación y ejecución de la normativa sustancial referente a los elementos determinantes del *an* y del *quantum* de la prestación tributaria local; el reglamento local podrá asumir, en el ámbito de la aplicación del tributo, los caracteres de una verdadera y propia reglamentación delegada¹⁹². Se ha llegado incluso a afirmar que el papel del reglamento local en ambos planos sustancial y formal, será bien distinto; en el primero, dependerá de la regulación, más o menos amplia, más o menos completa, adoptada por la norma legal. Si ésta última está lo suficientemente acabada, requerirá una intervención reglamentaria a lo sumo de mera ejecución; en cambio, si la disposición legal es muy genérica y se limita a realizar una proclamación de principios, requerirá de una normativa de integración y de detalle más exhaustiva, que podrá ser llevada a cabo por el reglamento local.

En cambio, en el amplio sector de aplicación de los tributos locales, se confía a los Municipios una amplia autonomía normativa, de modo que estos podrán determinar todos los aspectos referentes a la liquidación, control, comprobación, recaudación, imposición de sanciones, etc. Ahora bien, no se puede olvidar que el propio legislador, en el apartado 5 de este art. 52, ha establecido una serie de principios que deben orientar la intervención normativa de los entes locales en esta esfera; principios que, no obstante, se caracterizan por referirse a unos supuestos muy específicos y particulares de aplicación de los tributos. En concreto, aluden al caso en el que las actividades de *accertamento* y recaudación no son desempeñadas por el propio ente local de forma directa, sino que éste acude a formas asociadas para su ejercicio, o bien son atribuidas a terceros sujetos, como puede ser un concesionario¹⁹³.

¹⁹² DI PIETRO, A.: "Regolamenti Tributari...", cit., p. 8.

¹⁹³ En efecto, el Municipio puede decidir desarrollar él mismo las actuaciones de gestión tributaria (gestión directa), sin necesidad de acudir a formas asociadas, y sin encomendar la misma a otros organismos o sujetos privados; en este caso, no operarán los criterios fijados en el apartado 5 del art. 52 del Decreto Legislativo 446/1997. Estos criterios sólo operan en dos supuestos particulares: de un lado, cuando el Ente local acude a formas asociadas para desarrollar la actividad de *accertamento*, tales como: los convenios (*convenzioni*), consorcios (*consorzi*), uniones de Municipios (*unioni da comuni*) y la comunidad de montaña (*comunità da montane*); y de otro lado, también operarán estos criterios cuando el ente local acude a un tercero, encomendándole el ejercicio de las actuaciones de liquidación, *accertamento* y recaudación de sus tributos. Este tercero puede ser una Administración especial (*aziende speciali*); una sociedad por acciones o de responsabilidad limitada, con mayoría (prevalente) de capital público local; una sociedad mixta constituida

Una vez asegurado el respeto a los principios que afectan a estos supuestos particulares, el ente local mantiene la más amplia autonomía reglamentaria para diseñar la gestión tributaria. Podrá decidir cómo regular las fases de aplicación del tributo, podrá adoptar modelos de liquidación y de recaudación diversos en función de que quiera otorgar un mayor protagonismo al contribuyente o no, podrá determinar el procedimiento de *accertamento* que considere oportuno e individualizar los poderes de investigación y control, podrá elegir y concretar la modalidad y forma con la que hacer frente a las infracciones tributarias, etc¹⁹⁴. Obviamente, al regular la liquidación, *accertamento* y recaudación, podrán valerse de las normas existentes en el ordenamiento jurídico tributario relativas a los tributos estatales, así como, de la jurisprudencia desarrollada respecto a la aplicación de los impuestos en general, y podrán adaptarlas a su propia experiencia y realidad. Será, así pues, en el ámbito del procedimiento de gestión tributaria, cuando el ente local desempeñará su plena potestad normativa¹⁹⁵.

Vemos, por tanto, cómo el modelo diseñado por el legislador italiano ha venido a alterar los ámbitos de actuación de los diversos niveles territoriales en materia tributaria, dejando en manos del Estado el poder de producir normas que establezcan nuevos presupuestos tributarios, y al mismo tiempo delimiten sus elementos esenciales, y reservando a los entes locales el poder de concretar la regulación, aplicar, *accertare* y exigir dichos tributos¹⁹⁶.

En definitiva, hemos podido constatar a lo largo de las líneas precedentes cómo de la configuración constitucional del poder tributario local y de la interpretación que del mismo ha hecho el Tribunal Constitucional, el alcance de las competencias normativas que deberían haberse reconocido a los entes locales en relación a sus tributos propios, y en particular, respecto al procedimiento de aplicación de los mismos es considerablemente más amplio y extenso que el que definitivamente ha quedado plasmado en los textos normativos; nuestro legislador se ha mostrado bastante reticente al otorgar tales competencias, a diferencia del legislador italiano que ha dado un importante paso más, que es el que debería haberse producido en nuestro ordenamiento

para la gestión en ámbitos supramunicipales; un concesionario de la recaudación de los tributos; o cualesquiera de los sujetos inscritos en el Registro para el *accertamento* y recaudación de los ingresos de los entes locales, al que se refiere el art. 53 del Decreto Legislativo 446/1997.

¹⁹⁴ DI PIETRO, A.: "Regolamenti Tributari...", cit., p. 10.

¹⁹⁵ Ahora bien, no todos los autores italianos se han mostrado favorables a esta atribución a los entes locales de un amplio margen de intervención normativa respecto a la gestión de sus tributos, en cuanto que ésta podrá dar lugar a una proliferación de normas reglamentarias locales que pueden, en su opinión, disminuir la tutela del contribuyente (TOSI, L. y GIOVANARDI, A.: "L'ordinamento tributario degli enti locali tra ampliamento dei margini di autonomia e tentativi di 'decontributarizzazione' del prelievo", cit., p. 477).

¹⁹⁶ DE PAOLIS, D.: "Prime riflessioni sul riordino dei tributi locali...", cit., ps. 1408 y 1409.

aprovechando la última reforma de la LRHL, en virtud de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, y que aún está pendiente.

III. LAS POTESTADES ADMINISTRATIVAS DE LAS ENTIDADES LOCALES SOBRE LA GESTIÓN TRIBUTARIA.

A) Planteamiento del tema.

Como se ha afirmado, la Ley reguladora de las Haciendas Locales no se ha limitado a implantar un nuevo sistema tributario local (es decir, a recoger simplemente las normas reguladoras sustantivas de los diferentes tributos locales), sino que ha ido más allá, regulando otros aspectos o materias diversas que nos permiten afirmar que dicha Ley contiene un nuevo “ordenamiento tributario local”¹⁹⁷. Entre aquellas materias destaca la relativa a la gestión de los mencionados tributos; tema que es tratado desde dos puntos de vista: en un primer momento, se resuelve la cuestión acerca de la titularidad de las competencias en materia de gestión tributaria local (aspecto subjetivo), fundamentalmente en los arts. 7 y 8 de la mencionada Ley; y posteriormente, centrándose en su aspecto objetivo, se abordan las cuestiones referentes a aspectos generales de dicha gestión (especialmente en los arts. 10 a 13), así como, las particularidades que puedan presentarse respecto al procedimiento de aplicación de cada tributo en particular (especialidades que son incorporadas por el legislador en las secciones correspondientes a la delimitación del régimen jurídico de cada tributo)¹⁹⁸.

Centrándonos en el aspecto subjetivo de la gestión tributaria, intentaremos determinar quién es el Ente titular de la competencia en materia de gestión de los tributos locales, es decir, qué Ente es el competente para llevar a cabo el procedimiento de aplicación de los distintos tributos locales. Dicha determinación no encuentra una respuesta expresa en la norma constitucional, en el sentido de que en su texto no se refiere directamente a quién es dicho Ente; si bien de ella, como es lógico, puede inferirse cuál habrá de ser el criterio orientador que nos conduzca a una posible solución. Será la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local la que proclame el principio básico que nos permita responder a la cuestión planteada; conforme al art. 106.3 de dicha norma legal, la titularidad de las competencias en materia de gestión de

¹⁹⁷ RUBIO DE URQUÍA, J.I.: “Las competencias de las Entidades locales en la Gestión Tributaria. Delegación de competencias. Colaboración interadministrativa en la Gestión Fiscal”, en *La gestión Tributaria en la Hacienda Local*; CEMCI, Instituto Nacional de la Administración Pública, Granada, 1991, ps. 19 y 20.

¹⁹⁸ RUBIO DE URQUÍA, J.I.: “Las competencias de las Entidades locales...”, cit., p. 20.

los tributos locales corresponde, en principio, a la Entidad local titular del tributo de que se trate, salvo que una Ley del Estado disponga otra cosa¹⁹⁹.

Por su parte, la LRHL no aborda en profundidad esta cuestión (régimen competencial en materia de gestión tributaria local), limitándose a reproducir y complementar, una vez más, lo dispuesto en la LRBRL, tal y como tendremos ocasión de constatar más adelante.

B) El ente público competente para la aplicación de los tributos locales. Referencias constitucionales.

Si nos acercamos al texto constitucional podemos comprobar cómo, al igual que sucedía respecto a la titularidad legislativa en materia de tributación local, y más en concreto, respecto a la gestión tributaria local, en ninguno de los escasos preceptos referentes a las Entidades locales encontramos una mención explícita, clara y exenta de confusión a esta cuestión²⁰⁰. No obstante, de la conjunción de diversos preceptos constitucionales puede llegar a inferirse que corresponden a los Entes locales en principio la competencia administrativa para la gestión de sus tributos propios.

En efecto, nos encontramos con el art. 142 CE que establece que «*las Haciendas locales deberán disponer de medios suficientes para el desempeño de las funciones que la ley atribuye a las Corporaciones respectivas y se nutrirá fundamentalmente de tributos propios y de la participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas*». Sin embargo, nada nos dice este artículo sobre qué competencias ostentarán los Entes locales respecto a sus tributos propios, y si entre dichas competencias se encuentran las relativas a la gestión de los mismos²⁰¹. De otro lado, en el art. 137 de la Norma

¹⁹⁹ Este principio ha sido igualmente admitido por RUBIO DE URQUÍA, J.I.: “Las competencias de las Entidades locales...”, cit., p. 25; así como, por GRANIZO LABRANDEJO, J.J.: La reforma del Sistema Tributario Local de 1998; Ciss, Valencia, 1999, p. 141.

²⁰⁰ Como ha afirmado RUBIO DE URQUÍA, en el ámbito local “el texto constitucional nos plantea dos problemas fundamentales, a saber: de un lado, la escasez de preceptos dedicados específicamente a la Administración Local (arts. 140, 141 y 142 CE); y, de otro, la confusa, ambigua y, en muchos casos, errónea formulación de tales preceptos, sobre todo si los mismos se ponen en relación con otros de la misma Constitución” (“Las competencias de las Entidades locales...”, cit., p. 21).

²⁰¹ BARQUERO ESTEVAN reconoce que el concepto mismo de «tributo propio local» “incluye... la atribución del rendimiento a los entes locales (aunque no necesariamente en su totalidad...) y el reconocimiento a dichos entes de un margen normativo suficientemente relevante como para permitirles incidir en la cuantía de los ingresos derivados del tributo. El reconocimiento de competencias administrativas, por el contrario, no puede considerarse un elemento esencial de dicho concepto. Sin embargo, la exigencia de intervención de los entes locales en dicha gestión es mayor que en el resto de las materias, lo que se traduce

constitucional, se indica que Municipios y Provincias «gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses». Conforme a la doctrina del Tribunal Constitucional la autonomía debe ser entendida como un derecho de las comunidades locales a participar, a través de órganos propios, en el gobierno y administración de cuantos asuntos les atañen; correspondiendo materializar ese derecho a la propia norma legal, que gozará de una amplia discrecionalidad a la hora de concretar dichas competencias, pero sin que ello suponga una libertad absoluta, pues en ningún caso podrá vaciar de contenido la proclamación de autonomía local. Por tanto, del reconocimiento constitucional del principio de autonomía local puede derivarse la exigencia constitucional de atribución de competencias a los entes locales necesarios en asuntos de su interés.

En consecuencia, puede pensarse que a través de la formulación del art. 137 CE se está reconociendo indirectamente la competencia de los Entes locales, al menos de los Municipios y Provincias, para llevar a cabo la gestión tributaria, pues *a priori* dentro del concepto genérico de “propio interés” aplicado a tales Entidades locales se encuentra el llevar a cabo la gestión de sus recursos tributarios²⁰²; no obstante dicha conclusión no es del todo clara.

Ahora bien, si relacionamos lo dispuesto en este artículo con lo preceptuado en el art. 133.2 CE, la respuesta a la cuestión tratada resulta más evidente; en este artículo se dispone, como hemos tenido ocasión de recoger, que las Corporaciones locales «podrán establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las Leyes». Para que la Entidad local pueda exigir los tributos (reivindicar o reclamar aquello que le corresponde en concepto de tributo conforme a derecho) y de este modo, dar satisfacción a sus propios intereses conforme al art. 137, ha de disponer de competencia para ello. En otras palabras, este art. 133.2 CE “lleva implícita una exigencia constitucional (que constituye un elemento esencial de la autonomía de los entes locales) vinculante para el legislador, que no puede dejar aquel precepto vacío de contenido. Ello imposibilita, en sede jurídico-constitucional, un reparto competencial en el que a los entes locales necesarios (únicos protegidos por el art. 137 CE) no se les atribuyan competencias para gestionar al menos algunos de sus tributos”²⁰³.

en la necesidad de que la no atribución de las competencias a los entes locales... se apoye en una justificación suficiente” (La gestión de los tributos locales: aspectos competenciales..., cit., p. 198).

²⁰² Según RUBIO DE URQUÍA, el art. 137 CE realiza una “confusa» formulación del principio de autonomía local, que a primera vista pudiera indicarnos que las Entidades Locales tienen autonomía y, por ende, competencia absoluta para gestionar sus tributos propios, en la medida en que éstos son sus «... respectivos intereses»” y esta confusa formulación dio lugar a lo que se ha denominado “euforia autonómico-local” (“Las competencias de las Entidades locales...”, cit., p. 21).

²⁰³ BARQUERO ESTEVAN, J. M.: La gestión de los tributos locales: aspectos competenciales..., cit., p. 198.

De la conjunción de estos preceptos constitucionales puede llegar a deducirse que los Entes locales han de disponer de las competencias necesarias para poder llevar a cabo la gestión de los tributos que “pueden establecer y exigir” (art. 133.2) para así dar satisfacción a sus propios intereses (art. 142) y siempre conforme a lo que se disponga en una norma estatal.

Ahora bien, una vez admitido que en la norma constitucional se determina indirecta o implícitamente que el titular de la competencia para la gestión de los tributos propios locales es, en principio, el Ente local; no se especifica nada, ni siquiera de forma indiciaria, sobre el alcance de dicha competencia. Esta última cuestión habrá de ser precisada por la correspondiente normativa estatal, y de ello se ha encargado precisamente la LRBRL en su art. 106, como a continuación veremos.

Antes de ello, cabe plantearse si a través de una norma estatal es posible alterar dicha atribución competencial al Ente local sobre la gestión tributaria, y en consecuencia, atribuir al Estado la totalidad de las competencias en esta materia. Esto es lo que acontece precisamente en el sistema tributario local francés, en el que, el Estado se reserva las competencias de aplicación de los impuestos directos locales²⁰⁴. En efecto, en dicho ordenamiento la gestión tributaria local es asumida íntegramente por la Administración tributaria estatal, que tiene la competencia, tanto para establecer y liquidar los impuestos directos locales (compete a determinados servicios integrados en la Dirección General de Impuestos), como para recaudarlos (actuación llevada a cabo en el seno de la Dirección General de Contabilidad o *Trésor*).

La cuestión planteada, en nuestra opinión, ha de ser respondida en sentido negativo²⁰⁵; es decir, no cabe que una norma estatal reserve el conjunto de la gestión de todos los tributos locales al Estado pues ello supondría vulnerar el mandato constitucional que, si bien no es expresamente proclamado, sí puede inferirse de su contenido (en particular, como hemos visto, de los arts. 142, 137, y, sobre todo, 133.2 CE). Así ha sido reconocido por el Tribunal Constitucional en su Sentencia 32/1981, de 28 de julio, en la que afirma que si bien el legislador puede disminuir o incrementar las competencias locales hoy existentes, lo que no puede hacer es eliminarlas por completo; y cualquier

²⁰⁴ Los impuestos directos locales a los que nos referimos son: la Tasa inmobiliaria sobre propiedades edificadas (*Taxe foncière sur les propriétés bâties*), regulada en los arts. 1380 a 1392 y 1399 a 1406 del CGI; La Tasa inmobiliaria sobre las propiedades no edificadas (*Taxe foncière sur les propriétés non bâties*), regulada en los arts. 1393 a 1398 y 1399 a 1406 CGI; la Tasa de vivienda (*Taxe d’habitation*, arts. 1407 a 1414 CGI); y la Tasa profesional (*Taxe professionnelle*, arts. 1447 a 1479 CGI).

²⁰⁵ La opinión contraria es mantenida por GRANIZO LABRANDEJO quien afirma que “una ley estatal puede modificar esta situación y atribuir al Estado la titularidad de todas o alguna de tales competencias” (La reforma del Sistema Tributario Local... cit., p. 142)

debilitamiento del ámbito de dichas competencias habrá de hacerse con «*justificación suficiente y nunca en daño del principio de autonomía*» (F.J. 3.º). Por tanto, no resulta admisible un desapoderamiento general de Municipios y Provincias respecto de la gestión de sus tributos propios, cualquiera que sea el motivo en el que pretendiera justificarse, como puedan ser razones de eficacia²⁰⁶; lo que sí puede llegar a producirse, siempre que cuente con justificación suficiente, son desapoderamientos concretos o parciales de competencias municipales en orden a la gestión de sus tributos propios, así como, asumirse otras fórmulas que no conduzcan a esa desposesión, como la atribución de determinadas competencias a los Entes locales a título de mera delegación, con la reserva de cualesquiera de los otros Entes territoriales de determinadas facultades de dirección y control suficiente como para garantizar la igualdad material de la imposición (como pueda ser a través de órdenes interpretativas vinculantes...); o el reconocimiento al Estado o Comunidades Autónomas de determinadas potestades coordinadoras²⁰⁷.

Ha de reconocerse y atribuirse, por tanto, a los Entes locales determinadas competencias, tanto normativas como ejecutivas, en orden a la gestión de sus tributos, sin que ello signifique que no sea admisible la posibilidad de que el Estado se reserve determinadas competencias sobre esta materia; como de hecho sucede respecto a determinadas funciones gestoras referentes a dos impuestos locales (Impuesto sobre Bienes Inmuebles e Impuesto sobre Actividades Económicas), reserva cuya constitucionalidad ha sido sancionada por el Tribunal Constitucional en su Sentencia 233/1999, de 16 de diciembre.

De lo anterior se deriva, por un lado, que, si bien las Entidades locales son titulares de sus tributos propios y de las competencias de gestión tributaria de los mismos, dicha capacidad para su gestión no es absoluta, sino que está limitada en los términos que establezca la correspondiente Ley del Estado; y de otro, que, si bien el Estado es competente para regular por ley los términos en los que los Entes locales pueden establecer y exigir tributos (art. 133 CE), ello no significa que pueda hacerlo sin sujeción a límite alguno, pues no pueden desconocerse determinados principios constitucionales como el de autonomía y suficiencia financiera local, así como, el necesario respeto al ámbito competencial de estas entidades. En consecuencia, no

²⁰⁶ Sobre esta cuestión afirma BARQUERO ESTEVAN que un desapoderamiento generalizado de los Municipios de la gestión de sus impuestos propios resultaría legítimo en la mayoría de los municipios; pero, “resultaría de dudosa compatibilidad con el principio de autonomía local en relación con los Municipios dotados de suficiente capacidad de gestión”. Además sería imposible extender este desapoderamiento a las tasas y contribuciones especiales, salvo respecto a la recaudación en vía de apremio (La gestión de los tributos locales: aspectos competenciales..., cit., p. 199).

²⁰⁷ BARQUERO ESTEVAN, J. M.: La gestión de los tributos locales: aspectos competenciales..., cit., p. 200.

pueden vaciar de competencias ejecutivas a las Corporaciones locales. Dado que las leyes de las Comunidades Autónomas no pueden regular los aspectos competenciales de la gestión tributaria local (salvo que una ley estatal expresamente las habilite para ello), no pueden alterar el régimen competencial establecido, atribuyendo a los Entes locales competencias distintas a las previstas en la normativa estatal.

C) La atribución de potestades administrativas en la LRBRL respecto a los tributos propios locales.

La decisión en torno a la cuestión de la atribución a los Entes locales de competencias administrativas para la aplicación de sus tributos propios se toma por el legislador básico de régimen local²⁰⁸. Como hemos indicado, el legislador dispone de un amplio margen de discrecionalidad para materializar las exigencias del principio de autonomía local en el plano de la atribución competencial; si bien, ello no significa que goce de una libertad absoluta, pues, tal y como se ha reconocido, “la atribución de competencias a los entes locales no puede suponer una desprotección de los intereses públicos implicados en la materia, en particular los de carácter supralocal”²⁰⁹. De este modo, habrá que valorarse en qué medida esos intereses públicos pueden quedar garantizados si su gestión (en todo o en parte) se encomienda a los entes locales; no sólo desde una perspectiva de mínimos (si dichos intereses quedan suficientemente garantizados), sino también por comparación (si quedan garantizados en igual o incluso en mayor medida que si las competencias se atribuyeran a otras instancias)²¹⁰. Para ello, se han establecido una serie de criterios ordenadores de la atribución de competencias de gestión a los propios Entes locales necesarios (eficacia, unidad, descentralización, etc.).

En efecto, en el art. 2.1 LRBRL se contiene un mandato al legislador ordinario para que asegure un nivel de competencias a los Entes locales necesarios. En particular, señala que *«para la efectividad de la autonomía garantizada constitucionalmente a las Entidades locales, la legislación del Estado y de las Comunidades Autónomas, reguladora de los distintos sectores de acción pública, según la distribución constitucional de competencias, deberá asegurar a los Municipios, las Provincias y las islas su derecho a intervenir en cuantos asuntos afecten directamente al círculo de sus intereses, atribuyéndoles las competencias que proceda en atención a las características de la*

²⁰⁸ BARQUERO ESTEVAN, J. M.: La gestión de los tributos locales: aspectos competenciales..., cit., p. 198.

²⁰⁹ BARQUERO ESTEVAN, J. M.: La gestión de los tributos locales: aspectos competenciales..., cit., ps. 196 y 197.

²¹⁰ BARQUERO ESTEVAN, J. M.: La gestión de los tributos locales: aspectos competenciales..., cit., ps. 196 y 197.

actividad pública de que se trate y a la capacidad de gestión de la Entidad local, de conformidad con los principios de descentralización y de máxima proximidad de la gestión administrativa de los ciudadanos»²¹¹. Estos criterios coinciden, en lo básico, con los recogidos en el art. 4.3 de la Carta Europea de Autonomía Local, en el que se proclama el principio de subsidiariedad, también llamado de proximidad, y en el que se afirma que «el ejercicio de las competencias públicas debe, de modo general, incumbir preferentemente a las autoridades más cercanas a los ciudadanos. La atribución de una competencia a otra autoridad debe tener en cuenta la amplitud o naturaleza de la tarea o las necesidades de eficacia o economía»²¹².

Los criterios para la participación de los Entes locales necesarios en los asuntos de su interés se refieren a las características de la materia o tema, y a la capacidad de gestión de la Entidad local (eficacia), a los que se añaden los principios de descentralización y máxima proximidad de la gestión administrativa a los ciudadanos, y el criterio de economía (como resalta la CEAL). Estos han de ser, por tanto, los elementos a tener en cuenta por el legislador ordinario para determinar la intensidad de la intervención de la Entidad local en el ámbito que a nosotros nos interesa, como es el de la aplicación de sus tributos propios, y en consecuencia, en ellos podrá fundamentarse un desapoderamiento parcial de competencias que en principio deberían corresponder a estos Entes.

Respecto al criterio de la eficacia o capacidad de los entes en relación con las características de la actividad, su valoración ha de efectuarse con arreglo a criterios globales, no mediante una individualización de cada ente local, conforme exige el art. 9 LRBRL.

De todo lo anterior, se infiere que “la atribución a los entes locales de las competencias para la gestión de sus propios tributos constituye, como regla general, una exigencia constitucional de su autonomía, a no ser que exista justificación suficiente para

²¹¹ Un análisis detenido y particularizado de este precepto es realizado por BARQUERO ESTEVAN, J. M.: La gestión de los tributos locales: aspectos competenciales..., cit., ps. 54 a 63.

²¹² Se ha dudado acerca de la vinculación del legislador ordinario estatal y autonómico respecto a lo dispuesto en el art. 2.1 LRBRL y 4.3 CEAL. Al respecto, BARQUERO ESTEVAN considera que el legislador sectorial autonómico se encuentra vinculado por los criterios del art. 2.1 LRBRL y del 4.3 de la CEAL. La norma básica habrá de interpretarse en este caso conforme al artículo 4.3 CEAL y mantendrá su eficacia como tal norma básica frente al legislador autonómico. Frente al legislador estatal sectorial, sin embargo, es dudoso que la norma básica pueda tener la misma eficacia que frente al legislador autonómico; y la CEAL tampoco aporta, en su opinión, mucho más, pues si bien es cierto que el legislador se encuentra obligado por este Tratado, su incumplimiento, siempre que no implique derogación o modificación de lo exigido en él, pueda afectar a la validez de la Ley (La gestión de los tributos locales: aspectos competenciales..., cit., ps. 66 y 67).

atribuir la competencia a un ente distinto. Justificación suficiente que habrá de estar vinculada a los principios de eficacia, economía o, en general, a las exigencias vinculadas a los intereses supralocales presentes en la materia²¹³.

En este sentido, el art. 106.3 LRBRL atribuye la titularidad de las competencias administrativas de gestión tributaria a los propios Entes locales, debiendo ejercerse, según el art. 7.2 de este mismo texto básico, en régimen de autonomía y bajo la propia responsabilidad, atendiendo siempre a la debida coordinación en su programación y ejecución con las demás Administraciones públicas. Concretamente, establece el apartado 3 del mencionado art. 106 que «*es competencia de las Entidades Locales la gestión, recaudación e inspección de sus tributos propios, sin perjuicio de las delegaciones..., y de las fórmulas de colaboración..., de acuerdo con lo que establezca la legislación del Estado*»²¹⁴. Reconoce expresamente que las Entidades locales son titulares de las competencias de gestión de sus tributos propios, si bien la ley estatal puede determinar otra cosa que implique alteración de esa “esfera competencial natural”²¹⁵; sin que dicha alteración conlleve la anulación de aquella atribución competencial.

Es clara y evidente la decisión del legislador: la atribución de la competencia al Ente local para llevar a cabo la aplicación del tributo, y su posible corrección por la vía de la delegación y colaboración²¹⁶.

D) Alcance de dichas potestades.

²¹³ BARQUERO ESTEVAN, J. M.: La gestión de los tributos locales: aspectos competenciales..., cit., p. 103.

²¹⁴ De este reconocimiento de la titularidad de las competencias de gestión se deriva, en opinión de LOZANO SERRANO, no sólo que podrán y deberán llevarla a cabo las mismas entidades locales (a salvo de los supuestos de delegación y colaboración); sino que en cuanto titulares de las mismas son también competentes para su regulación, en el marco de la legislación (“Potestades tributarias...”, cit., p. 34).

De otro lado, para este mismo autor, este art. 106.3 LRBRL trasluce la posición, no sólo preeminente, sino determinante y definidora de la legislación estatal, pues pese a tratarse de competencias propias del ente local, tanto su delegación como las fórmulas de colaboración que se establezcan con respecto a otros entes habrán de ajustarse a lo dispuesto en la legislación estatal (“Potestades tributarias...”, cit., p. 13). Extremo este reputado constitucional por la STC 214/1989, de 21 de diciembre.

²¹⁵ RUBIO DE URQUÍA, J.I.: “Las competencias de las Entidades locales...”, cit., p. 25.

²¹⁶ Esta atribución de competencias se ha de complementar con otras más específicas, y que, en opinión de LOZANO SERRANO, resultan de indudable trascendencia para hacer efectiva la primera. Se trata, a título ejemplificativo, de la presunción de legitimidad y la consiguiente ejecutividad de los actos de la corporación (art. 4.1.e) y f) LRBRL); la potestad reglamentaria y de autoorganización (art. 4.1.a) LRBRL), etc. (“Potestades tributarias...”, p. 34).

El art. 106 LRBRL debe interpretarse como “una regla general susceptible de excepciones particulares que tengan su fundamento en la concurrencia de específicos intereses supralocales”²¹⁷. Dichas excepciones, que conllevan una alteración de la atribución competencial al Ente local expresamente proclamada, pueden encontrar su justificación, como hemos visto, fundamentalmente, en la peculiaridad de la materia o en la propia capacidad del Ente, es decir, en criterios de eficacia, de protección del interés general o de necesidad de un tratamiento unitario de una determinada materia, eficiencia y economía en el gasto²¹⁸.

Pero, dichas excepciones no pueden conllevar, en ningún caso, una modificación total y absoluta, para la generalidad de los supuestos, del reconocimiento que de la competencia para la gestión y exacción de sus tributos se realiza a las Entidades locales²¹⁹. Sólo legitiman, por tanto, un desapoderamiento parcial en determinados casos particularizados. Habrá de analizarse en cada caso en concreto si existe una justificación suficiente y si resulta respetuosa con el principio de autonomía local (STC 32/1981, de 28 de julio).

En este sentido, la Ley reguladora de las Haciendas Locales concreta los términos del reconocimiento efectuado en la LRBRL, señalando el marco en el que habrá de actuar la Entidad local al ejercer las competencias de gestión tributaria (así como también, al regularlas), siendo respetuosa con la decisión adoptada por aquel Texto normativo básico. En efecto, conforme a lo previsto en la LRBRL, la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, atribuye la titularidad única de las competencias en materia de gestión tributaria, en principio, a la Entidad local titular del tributo de que se trate; aunque contempla dos excepciones, atendiendo a la concurrencia de intereses más generales, en relación al Impuesto sobre Bienes Inmuebles y al Impuesto sobre Actividades Económicas²²⁰. Respecto a ambos impuestos el Estado se reserva determinadas competencias en materia de gestión.

²¹⁷ BARQUERO ESTEVAN, J. M.: La gestión de los tributos locales: aspectos competenciales..., cit., p. 199. Prosigue este autor afirmando que “todo lo que no se limite a aquellas excepciones particulares constituye una derogación del artículo 106.3 LRBRL, cuya admisibilidad... depende de cuál sea la postura en torno a la cuestión de las relaciones entre dicha ley y las leyes sectoriales estatales” (p. 199).

²¹⁸ Evidentemente las Entidades locales en el ejercicio de estas competencias se verán limitadas por el principio de territorialidad; sólo podrán ejercerlas en su propio término municipal (art. 12 LRBRL).

²¹⁹ Así viene a reconocerlo BARQUERO ESTEVAN, J. M.: La gestión de los tributos locales: aspectos competenciales..., cit., p. 199; ORTEGA ÁLVAREZ, L.: “Las competencias propias de las Corporaciones locales”, cit., p. 192 y RUBIO DE URQUÍA, J.I.: “Las competencias de las Entidades locales...”, cit., p. 25.

²²⁰ CALVO ORTEGA viene a criticar la reserva que el Estado se ha hecho de parte de la gestión del IBI e IAE, porque la considera contraria al principio de autonomía y no responde a las exigencias derivadas del principio de reserva de ley. En particular, se pregunta si resulta tan difícil la formación de registros fiscales,

Del mismo modo, atendiendo principalmente a la insuficiencia de medios de muchas Entidades locales para gestionar por sí mismas su propio sistema tributario se han previsto determinados mecanismos a los cuales pueden acudir dichas Entidades para tratar de suplir dichas carencias y lograr una mayor eficacia en la gestión, sin alterar la atribución de la titularidad de competencias sobre el procedimiento de aplicación de los tributos a estas Entidades. A dichos mecanismos se refiere el propio art. 106.3 LRBRL: delegación de competencias y convenios de colaboración; y a ellos cabe añadir otros no citados expresamente, como la encomienda de gestión.

IV.- RELACIONES INTERADMINISTRATIVAS EN MATERIA DE GESTIÓN TRIBUTARIA LOCAL.

A) Planteamiento de la cuestión.

1.- Determinación del concepto relaciones interadministrativas.

Como la propia expresión indica por “relaciones interadministrativas” cabe entender el conjunto de todas las relaciones administrativas que pueden darse entre las distintas Administraciones públicas. Son diferentes las técnicas relacionales que pueden articularse entre la Administración del Estado, de las Comunidades Autónomas y la de las Entidades locales; ahora bien, todas ellas se justifican, en principio, tanto por la configuración del Estado como un Estado complejo con diferentes centros dotados de poder público-administrativo, como por la necesidad constitucional (art. 103 CE) y legal (art. 6 LRBRL) de conseguir la máxima eficacia en la actuación pública que desarrollan las distintas Administraciones²²¹. A nosotros nos interesan las relaciones que puedan plantearse entre la Administración estatal y autonómica, de un lado, y la Administración local, de otro. La configuración básica de estas relaciones se encuentra formulada en la LRBRL, en concreto, en su Capítulo II del Título V, intitulado precisamente “Relaciones interadministrativas”²²² (arts. 55 a 62). Dichas relaciones pueden ser, siguiendo la

las valoraciones, la inspección y determinadas actividades de gestión para que no sean atribuidas a las propias Corporaciones locales (“Principios tributarios...”, cit, p. 80).

²²¹ En este sentido se pronuncia, FONTANA PUIG, A.: “Las relaciones interadministrativas en la Ley reguladora de Bases de Régimen local”; Revista de Estudios de la Vida Local, n.º 46, 1987, p. 673.

²²² Se ha de poner en relación el contenido de estos arts. 55 a 62 de la LRBRL, con lo dispuesto en los arts. 61 y siguientes del TRRL y en el art. 9 de la LRJPAC.

clasificación adoptada por la mayoría de la doctrina administrativista²²³ y que parte del contenido de dichos preceptos, de colaboración, coordinación y colisión o conflicto²²⁴.

2.- Justificación del tema.

El fin último perseguido con la articulación de los distintos mecanismos de delegación y colaboración es alcanzar una mayor eficacia y eficiencia en el actuar de la Administración, y al mismo tiempo, en la medida de lo posible, mantener el criterio de unicidad en los comportamientos administrativos. La *eficacia* como criterio orientador de la actuación administrativa –expresa la aspiración o fin al que debe tender toda actuación administrativa- conlleva, tal y como se ha afirmado, la exigencia de que el sistema sea efectiva y correctamente aplicado²²⁵. Por tanto, “la eficacia (el cumplimiento del principio constitucional de eficacia) en la gestión de los tributos no debe medirse en términos de recaudación, sino en función de la mayor o menor “efectividad” y “corrección” en la

²²³ Sobre la formulación y régimen jurídico de las relaciones interadministrativas en la normativa básica local, puede consultarse, entre otros: FONTANA PUIG, A.: “Las relaciones interadministrativas...”, cit.; CUCHILLO FOIX, M.: “Las relaciones interadministrativas”; CEUMT, n.º 96, 1986; FERNÁNDEZ MONTALVO, R.: Relaciones interadministrativas de colaboración y cooperación; Marcial Pons, Madrid, 2000; y GALLEGO ANABITARTE, A.: “Transferencia y descentralización; delegación y desconcentración; mandato y gestión o encomienda. Teoría jurídica y derecho positivo”; Revista de Administración Pública, n.º 122, 1990.

²²⁴ Siguiendo a FONTANA PUIG, las relaciones de cooperación o colaboración pueden ser consideradas como las relaciones normales que deben existir entre dos Administraciones, pues la limitada capacidad económica de los Entes locales sumada a la conciencia de que los intereses locales han dejado de tener este carácter, conduce a la proliferación de la llamada “Administración mixta”, en la que nos encontramos con servicios que se prestan gracias a la colaboración de dos o más Administraciones (“Las relaciones interadministrativas...”, cit., p. 660). Entre los mecanismos de cooperación o colaboración, nos encontramos con técnicas relacionales (descritas, entre otros preceptos, en el art. 57.1 LRBRL, y que consisten en mecanismos de información, asesoramiento técnico o administrativo, asistencia técnica, ayuda financiera, celebración de convenios, etc.) y técnicas orgánicas (es decir, la posible creación de órganos institucionales a través de los cuales se canaliza la cooperación entre distintas Administraciones –art. 58 LRBRL-).

Se predica por la LRBRL, con carácter general, el deber de coordinación en las relaciones entre la administración local y las demás Administraciones públicas; se prevén diversas técnicas de coordinación (art. 59 LRBRL) fundamentalmente para cuando esta finalidad no se ha conseguido con las técnicas de colaboración.

Finalmente, se han establecido diversos mecanismos (relaciones de colisión o de conflicto) mediante los que se pretende salvaguardar los intereses generales o comunitarios que puedan ser lesionados a través de la conducta, activa o pasiva, de los Entes locales (arts. 60 y 61 LRBRL).

²²⁵ BARQUERO ESTEVAN, J.M.: “La organización de las Administraciones Locales para el ejercicio de sus competencias de gestión tributaria”; Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica, n.º 276, 1998, p. 107. En opinión de este autor, precisamente “la efectiva y correcta aplicación de las normas que integran el sistema tributario constituye la exigencia fundamental del principio constitucional de eficacia”, que presenta carácter vicario o servicial del interés general protegido en cada caso.

aplicación de las normas (las normas sustantivas) reguladoras de los tributos²²⁶. Además esta exigencia de eficacia en la Administración, no es contraria sino que ha de conjugarse con el principio de sometimiento pleno de la Administración al ordenamiento jurídico.

Esta pretensión de alcanzar la máxima eficacia –tanto en el desempeño de las competencias propias, como en el ejercicio de las que le han sido delegadas y al mismo tiempo respetando el ejercicio de las ajenas- hace necesario que, en un Estado complejo como el nuestro, con diferentes centros de decisión, se articulen cauces que permitan adoptar decisiones, fórmulas que posibiliten el desempeño de las funciones, y canales de información permanentes y dinámicos entre todas las Administraciones.

El propio Tribunal Constitucional ha reconocido que los principios de unidad del sistema y de eficacia administrativa referida al conjunto de la Administración pública permiten, cuando no imponen, al legislador establecer fórmulas de relación. Más concretamente, en su Sentencia 27/1987, de 27 de febrero, señala que *«La unidad del sistema en su conjunto, en el que las diferentes Entidades autónomas se integran, así como el principio de eficacia administrativa (art. 103.1 CE), que deben predicarse no sólo de cada Administración pública, sino del entero entramado de los servicios públicos, permiten, cuando no imponen, al legislador establecer fórmulas y cauces de relación entre unas y otras administraciones locales y de todas ellas con el Estado y las Comunidades Autónomas, en el ejercicio de las competencias que para la gestión de sus intereses respectivos correspondan»* (F.J. 1.^º).

Como hemos indicado en el apartado anterior, conforme al art. 106.3 LRRL la titularidad de las competencias en materia de gestión de los tributos locales corresponde, con carácter general, el Ente local, siempre y cuando en una Ley estatal no se disponga otra cosa. Ahora bien, al trasladar este esquema a la realidad de la Administración local española nos damos cuenta, como se ha reconocido, que esta atribución competencial “no va más allá, en muchos casos, de un mero reconocimiento formal de su «status» constitucional²²⁷; esto es, la situación deficitaria y la genérica insuficiencia de medios en muchos entes locales determina su imposibilidad práctica para el ejercicio de las competencias que le han sido reconocidas, siendo precisa la articulación de otros mecanismos que permitan suplir estas carencias y asegurar la efectiva y eficaz aplicación del sistema tributario local.

En efecto, la realidad de gran número de Entes locales ha indicado tradicionalmente, y aún evidencia en la actualidad, cómo muchos de ellos, por sus

²²⁶ BARQUERO ESTEVAN, J.M.: “La organización de las Administraciones Locales...”, cit., p. 108.

²²⁷ RUBIO DE URQUÍA, J.I.: “Las competencias de las Entidades locales...”, cit., p. 27.

dimensiones y recursos socioeconómicos no disponen de medios materiales, técnicos y humanos suficientes para poder ejercer las competencias de gestión de su sistema tributario, en ocasiones demasiado complejo. Esta situación no pasó desapercibida al legislador, y fue tomada en consideración al elaborar tanto la LRBRL como la propia LRHL, reconociéndose la posible aplicación de diferentes mecanismos como la delegación y la colaboración, que van a facilitar el adecuado desarrollo del sistema tributario local sin afectar al principio básico y general de titularidad local de las competencias en materia de gestión de los tributos locales. Esto es, dichas técnicas van a permitir que el Ente local siga siendo el titular de las competencias que la Ley estatal les reconoce en materia de gestión, y al mismo tiempo, van a posibilitar la efectiva aplicación del sistema tributario local. Tratan de corregirse, de este modo, los problemas derivados de la atribución competencial realizada por el art. 106.3 LRBRL, sin alterar su esencia.

En otras muchas ocasiones, la incapacidad de los entes locales no es material sino fundamentalmente jurídica, esto es, en ciertos casos disponiendo de medios técnicos, materiales y humanos suficientes para el ejercicio de las funciones atribuidas, se encuentran con otras limitaciones jurídicas como la imposibilidad de llevar a cabo actuaciones fuera de su ámbito territorial. Estas limitaciones también han sido tomadas en consideración por el legislador y les ha dado una respuesta expresa articulando mecanismos de colaboración; o más concretamente, a este problema da respuesta expresa el apartado 3 del art. 8 de la LRHL que posteriormente analizaremos.

Hemos visto, igualmente, cómo la regla general de atribución a los Entes locales de la titularidad de las competencias en materia de gestión tributaria local quiebra o se excepciona en dos impuestos en particular: en el caso del IBI e IAE. En ambos, el Estado se reserva determinadas competencias gestoras; dicha reserva plantea la necesidad de llevar a cabo relaciones entre las diferentes Administraciones implicadas en la actividad gestora, y ello por diversas razones. Así, de un lado, al tratarse de impuestos de gestión compartida es precisa la articulación de técnicas que permitan la participación y colaboración entre la Administración estatal y local dada la conexión y correlación (incluso, dependencia) existente entre las actuaciones de gestión llevadas a cabo por uno y otro Ente. Así, baste afirmar que para la adecuada y efectiva exigencia del IBI (para llevar a cabo una eficaz gestión tributaria y catastral) se requiere de la existencia de canales de información y comunicación continuos y constantes entre ambas Administraciones y del ejercicio de actuaciones en pro de dicha eficacia.

De otro lado, se ha afirmado que la reserva estatal de determinadas competencias en materia de gestión de impuestos locales -en cuanto excepción a la regla general de atribución de la titularidad de las competencias en materia de gestión al propio Ente local-

supone un desapoderamiento de los Entes locales en asuntos que afectan directamente a sus intereses, lo cual aconseja el establecimiento de fórmulas en virtud de las cuales éstos últimos pueden participar y colaborar en el ejercicio de esas competencias²²⁸.

Conviene indicar que no sólo cobran relevancia las relaciones interadministrativas, y en consecuencia, la articulación de mecanismos de participación, colaboración e intercambio de información, en el ámbito de los dos impuestos citados –IBI e IAE-, sino en relación al conjunto del sistema tributario local. Así, sabemos, por ejemplo, que en el ICIO para determinar la realización del hecho imponible así como para cuantificar la prestación tributaria que del mismo se deriva resulta esencial la licencia de obras o urbanística, y que la concesión o denegación de dicha licencia en principio es competencia del ente local²²⁹; en el caso de que la gestión tributaria del ICIO haya sido delegada, en virtud el art. 7 LRHL, por el Ente local a un Ente territorial superior deviene esencial la articulación de diferentes mecanismos de intercambio de información entre ambos Entes para la efectiva gestión y exigencia de este impuesto.

3.- Tráferencia, delegación y encomienda de gestión.

Antes de pasar a estudiar la delegación de las competencias de gestión tributaria, regulada esencialmente en el art. 7 LRHL, es preciso partir de la determinación, siquiera sea someramente, de una serie de figuras que nos permitirán concluir si la institución regulada en el precepto anteriormente mencionado es una auténtica delegación, o bien, se trata de una técnica distinta. Es, por tanto, obligada la diferenciación entre transferencia de competencias, la delegación de funciones, la delegación intersubjetiva o descentralización y la encomienda de gestión. Insistimos en que estas instituciones no van a ser estudiadas en profundidad pues nos limitaremos simplemente a indicar cuáles son sus notas características, para así poder concluir acerca de la verdadera naturaleza de la figura prevista en el art. 7 de la LRHL.

²²⁸ Así lo ha afirmado BARQUERO ESTEVAN, J.M.: “Delegaciones, convenios y otras técnicas de colaboración en la gestión de los tributos locales. (Con especial referencia a algunas de las modificaciones introducidas en ese ámbito por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre de M.F.A.O.S.)”; Revista de Hacienda Local, n.º 86, 1999, p. 367.

²²⁹ La licencia de construcción corresponde otorgarla al Ayuntamiento; ahora bien, si transcurren dos meses desde la solicitud, sin que se haya obtenido respuesta expresa en sentido positivo o negativo por parte del Ayuntamiento, el interesado puede reproducirla ante la Comisión Provincial de Urbanismo, que pasa a ser el órgano competente para otorgarla o denegarla, conforme al art. 9.1.5º a 7º del Decreto de 17 de junio de 1955, por el que se aprueba el Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales (Supuesto citado por SANTAMARÍA PASTOR como ejemplo de competencia sucesiva, en Principios de Derecho Administrativo, Volumen I; Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1998, p. 395).

a) Traslado de competencias.

Consiste fundamentalmente en un traslado de la titularidad de la competencia de una organización a otra con carácter permanente, por ejemplo, del Estado a las Comunidades Autónomas, o del Estado y Comunidades autónomas a los Entes locales²³⁰. Conlleva, por tanto, una “modificación de la norma atributiva, asignando la titularidad de la competencia a un ente distinto del que la ostentaba anteriormente como titular”²³¹. Es precisa que dicha transferencia, también denominada “reasignación de competencias”, sea dispuesta en virtud de una norma legal. En este caso, la tutela, si es que existe, debe ser de estricta legalidad²³².

b) La delegación.

Consiste principalmente en un traslado del ejercicio de la competencia reteniendo el ente delegante la titularidad de la misma²³³. Se ha de diferenciar entre la delegación interorgánica o delegación de funciones y la delegación intersubjetiva o entre personas jurídico públicas; si bien, entre ambas existen numerosas similitudes, fundamentalmente desde el punto de vista formal.

1) Delegación interorgánica²³⁴.

Se encuentra regulada fundamentalmente en el art. 13 LRJPAC. A partir de este precepto podemos destacar sus notas características:

²³⁰ También puede producirse dicha transferencia entre órganos. Así ha sido señalado por SANTAMARÍA PASTOR, quien afirma que el único supuesto al que alude con carácter general la legislación es la desconcentración (art. 12.2 LRJPAC) (Los principios de Derecho Administrativo... cit., p. 396).

²³¹ SANTAMARÍA PASTOR, J.A.: Los principios de Derecho Administrativo... cit., p. 396.

²³² Tal y como ha manifestado GALLEGO ANABITARTE, A.: “Transferencia y descentralización...”, cit., ps. 91 y 92.

²³³ La delegación ha sido considerada por FONTANA PUIG como una “figura límite entre las técnicas relacionales –de cooperación o colaboración- y las reglas de atribución de competencias” (“Las relaciones interadministrativas...”, cit., p. 662).

²³⁴ Se ha de diferenciar este supuesto, así como la delegación intersubjetiva, de la delegación de firma a la que se refiere el art. 16 LRJPAC, y que como ha afirmado SANTAMARÍA PASTOR, esta figura, que sólo opera entre órganos vinculados por una relación jerárquica, no pasa de ser una simple técnica de colaboración física entre el titular de un órgano y sus subordinados (Los principios de Derecho Administrativo... cit., p. 401). Conforme a este art. 16.1 LRJPAC, «Los titulares de los órganos administrativos podrán, en materia de su propia competencia, delegar la firma de sus resoluciones y actos administrativos a los titulares de los órganos o unidades administrativas que de ellos dependan, dentro de los límites señalados en el art. 13».

a) El ámbito subjetivo es configurado con una gran amplitud, en cuanto se permite la delegación entre cualesquiera órganos pertenecientes a una misma Administración, sin necesidad de que se trate de órganos entre los que existe una relación de jerarquía (no es preciso que se produzca en sentido lineal y descendente). En concreto, se afirma en el art. 13.1 LRJPAC que «*en cada Administración Pública se podrá acordar la delegación del ejercicio de competencias atribuidas a sus órganos administrativos en otros órganos, aunque no sean jerárquicamente dependientes, cuando existan circunstancias de índole técnica, económica, social, jurídica o territorial que lo hagan conveniente*».

b) Desde un punto de vista objetivo, se admite la delegación de cualesquiera competencias, a excepción de aquellas que expresamente se citan en el precepto en cuestión (apartado 2 del art. 13 LRJPAC)²³⁵.

c) En el ámbito formal, la delegación interorgánica se encuentra sometida a una serie de requisitos, que coinciden con ciertas matizaciones con los previstos para la delegación entre Entes:

- Las delegaciones y revocaciones se han de publicar en el Boletín Oficial del Estado, en el Boletín Oficial de la Comunidad Autónoma o en el Boletín Oficial de la Provincia, según la Administración a la que pertenezca el órgano delegante, y el ámbito territorial de la competencia de éste (art. 13.3 LRJPAC).

- Las resoluciones administrativas que se dicten por delegación deberán hacer constar expresamente dicha circunstancia (art. 13.4 LRJPAC).

- No cabe en principio la subdelegación («*delegata delegari non potest*») (art. 13.5 LRJPAC).

d) Atendiendo a sus efectos, ya sabemos que la delegación entre órganos, como la delegación en general, conlleva un traslado del ejercicio de la competencia del órgano delegante al delegado, de forma que aquél no podrá ejercerla en tanto se mantenga la eficacia de dicha delegación; en consecuencia, supone un desapoderamiento del órgano delegante. Ahora bien, dado que se traslada no la titularidad, sino el ejercicio de la competencia, resulta lógico que se indique expresamente en la LRJPAC que los actos dictados en ejercicio de la delegación se considerarán dictados por el órgano delegante (art. 13.4).

²³⁵ En la legislación local, la determinación de las competencias indelegables entre órganos se realiza en los arts. 23.2 y 35 LRBRL.

Finalmente, ha de indicarse que dicha delegación interorgánica, en principio, es de duración indefinida en el tiempo, si bien cabe la posibilidad de que en el acto de delegación se limite su eficacia a un plazo determinado de tiempo, así como, es posible la revocación en cualquier momento por el órgano delegante.

2) Delegación intersubjetiva.

Son diferentes los supuestos que pueden plantearse: delegación entre el Estado y las Comunidades Autónomas (a la que se refiere esencialmente el art. 150.2 CE), delegación del Estado y Comunidades Autónomas en los Entes locales (a la que nos referiremos a continuación) y delegación entre un determinado ente territorial y las entidades instrumentales dependientes del mismo.

La delegación entre personas jurídico públicas se desenvuelve, como se ha afirmado, en el marco de una relación jurídico administrativa que nace en virtud de una declaración de voluntad del Ente delegante que acepta el delegatario, y por ella este último adquiere legitimación para actuar sobre un ámbito de conductas originariamente reservado sólo al delegante²³⁶. En este caso, “la competencia sigue siendo de la entidad delegante, pero la entidad delegada la ejerce en su propio nombre y bajo su propia responsabilidad, porque es un delegado y no un mandatario por cuenta ajena”²³⁷. Por tanto, gestiona el delegado competencias de titularidad ajena, lo que justifica y fundamenta la tutela jurídica y material a la que queda sometida la actuación de la entidad delegada²³⁸.

²³⁶ ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: “La organización de los servicios de gestión. Delegaciones y colaboración administrativa”, en Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local; Marcial Pons, 1993, p. 204.

²³⁷ Por tanto, para GALLEGO ANABITARTE, en el supuesto de delegaciones entre personas jurídico públicas, el ente delegado actúa en su propio nombre y bajo su propia responsabilidad (“Transferencia y descentralización...”, cit., p. 80). No obstante, esta no es la opinión sostenida por otros autores; así, para DIEZ-OCHOA AZAGRA y FERRANDO CAMPUS, los actos administrativos emanados por el Ente público delegado se consideran dictados por el Ente público delegante, de ahí que los recursos que correspondan contra dichos actos sean aquéllos que cabrían contra los actos que dicte el órgano delegante (“Algunas consideraciones en torno a la delegación de competencias inspectoras en el IAE en los Ayuntamientos, Diputaciones Provinciales, Cabildos y Consejos insulares y Comunidades Autónomas”; Estudios financieros, n.º 127, 1993, p. 16). Para ESEVERRI MARTÍNEZ “el ente delegatario actúa por cuenta y en nombre del delegante, de manera que las resoluciones adoptadas por el primero en el ejercicio de la delegación de funciones se consideran como dictadas por la autoridad que las haya conferido (art. 93.4 LPA)” (“La organización de los servicios de gestión...”, cit., p. 205); se ha de tener en cuenta que, aunque este autor en principio se refiera a la delegación entre entes públicos, al enumerar las características de ésta alude expresamente a la delegación de funciones, es decir, parece referirse a la delegación entre órganos y además se apoya en el texto normativo anterior a la aprobación de la LRJPAC.

²³⁸ GALLEGO ANABITARTE, A.: “Transferencia y descentralización...”, cit., p. 80.

La delegación de cualesquiera competencias –incluidas, por tanto, aquellas relativas a la aplicación de los tributos- del Estado y Comunidades Autónomas, en general, está regulada esencialmente en el art. 27 LRBRL²³⁹. De la lectura de este precepto se desprenden las siguientes características de la delegación intersubjetiva (también denominada “descentralización territorial”), coincidente en muchos casos con la delegación interorgánica con algunas matizaciones:

a) En el ámbito subjetivo, sujeto activo o ente delegante puede ser tanto el Estado como las Comunidades Autónomas y otras Entidades Locales; y sujeto pasivo o receptor de la delegación ha de ser uno o varios Municipios.

b) Desde un punto de vista objetivo o material, se exige que las competencias delegadas se refieran a materias que afectan a los intereses propios de los municipios, y que, además, con dicha delegación «*se mejore la eficacia de la gestión pública y se alcance una mayor participación ciudadana*» (art. 27.1 LRBRL).

c) En cuanto a los requisitos formales, han de concurrir los siguientes:

- El acto de delegación, en opinión de determinados autores²⁴⁰, ha de revestir forma normativa. Es cierto que la LRBRL no se refiere expresamente a esta cuestión, pero de la lectura del art. 27 se deduce que es precisa una disposición normativa en la que se prevea la posibilidad de la delegación –no se dice nada respecto al rango de dicha disposición-.

- El acto de delegación ha de tener un contenido mínimo; deberá especificar, al menos, «*el alcance, contenido, condiciones y duración de la delegación, así como el control que se reserve la Administración delegante y los medios personales, materiales y económicos que ésta transfiera*» (art. 27.1 LRBRL).

²³⁹ Arts. 66 a 68 TRRL.

²⁴⁰ En este sentido se pronuncia SANTAMARÍA PASTOR (Los principios de Derecho Administrativo... cit., p. 549). Por su parte, para DIEZ OCHOA AZAGRA y FERRANDO CAMPUS, es preciso que la delegación esté prevista en una ley formal, en virtud del principio de irrenunciabilidad de la competencia proclamado en el art. 12.1 LRJPAC. Esta es la opinión de ESEVERRI MARTÍNEZ, si bien matizada; considera que el nacimiento de la delegación ha de responder a una fórmula mixta, es decir, es precisa una ley formal que habilite para llevar a cabo la delegación, sin perjuicio de que las condiciones específicas en las que esta se plasma queden reservadas al correspondiente acuerdo o convenio de delegación –esto es, los términos concretos de la delegación se concretarán en el acuerdo de voluntades entre delegante y delegado, que ajustarán así el ejercicio de esas funciones a las posibilidades reales de sus órganos- (“La organización de los servicios de gestión...”, cit., ps. 204 y 205).

- En cuanto al procedimiento, la LRBRL exige para la efectividad de la delegación la aceptación por el Municipio interesado y la previa consulta e informe de la Comunidad Autónoma; en cuyo caso, deducimos que el Ente delegante es el Estado, ya que en caso de tratarse de una Comunidad Autónoma consideramos que no sería preciso dicho informe o consulta. Ahora bien, no son precisos ambos requisitos cuando la delegación venga impuesta obligatoriamente por Ley; en tal caso dicha norma legal deberá fijar, necesariamente, la dotación de los medios económicos precisos para el ejercicio de la competencia (art. 27.3 LRBRL).

d) El ejercicio de la competencia delegada se llevará a cabo con arreglo a la legislación del Estado o de las Comunidades Autónomas correspondientes o, en su caso, la reglamentación aprobada por la Entidad local delegante (art. 27.4 LRBRL).

e) En relación a los efectos de la delegación, se ha de tener en cuenta que en virtud de la misma se produce un traslado del ejercicio de la competencia delegada al Municipio destinatario de la delegación, si bien, la titularidad de dicha competencia continúa en el ente delegante, el cual puede condicionar su ejercicio por el Municipio de diversas formas. De un lado, podrá dirigir y controlar el ejercicio de las funciones delegadas a través de diversos instrumentos; así, el ente delegante puede dictar instrucciones técnicas de carácter general y recabar, en cualquier momento, información sobre la gestión municipal, enviar comisionados y formular los requerimientos que estime pertinentes para subsanar las deficiencias que hubiera podido observar (art. 27.2 LRBRL). De otro lado, puede el ente delegante reglamentar el ejercicio de la competencia delegada por el municipio (art. 27.4 LRBRL).

Asimismo, puede el ente delegante controlar el ejercicio de las competencias delegadas, además de con los instrumentos anteriormente citados, conociendo de los posibles recursos planteados frente a los actos del municipio, o bien, recuperando el ejercicio de dicha competencia a través de la revocación. Por tanto, los actos del municipio en ejercicio de la competencia delegada podrán ser recurridos ante los órganos competentes de la Administración delegante. Y finalmente, puede el ente delegante revocar en cualquier momento la delegación o ejecutar por sí mismo la competencia delegada en sustitución del Municipio «*en caso de incumplimiento de directrices, denegación de las informaciones solicitadas o inobservancia de los requerimientos formulados*» (art. 27.2 LRBRL).

c) Encomienda de gestión.

A través de la encomienda o gestión ordinaria de servicios lo que se traslada de un ente u órgano a otro, como se ha manifestado, “no es el ejercicio de una potestad en

el plano jurídico, sino en el material”²⁴¹. Por tanto, el titular de la competencia retiene los aspectos jurídicos y formales de su ejercicio, y se encarga a otro órgano o ente la realización de aspectos meramente materiales o técnicos²⁴². En consecuencia, la encomienda no supone una cesión de la titularidad de las competencias ni de los elementos sustantivos de su ejercicio, siendo responsabilidad del órgano encomendante dictar cuantos actos o resoluciones de carácter jurídico den soporte a la actividad material encomendada²⁴³.

Así ha sido delimitada esta figura por el art. 15 LRJPAC –precepto que determina los rasgos esenciales del régimen jurídico de la misma-. En concreto, en dicho precepto se afirma que «*la realización de actividades de carácter material, técnico o de servicios de la competencia de los órganos administrativos o de las entidades de derecho público podrá ser encomendada a otros órganos o entidades de la misma o de distinta Administración, por razones de eficacia o cuando no se posean los medios técnicos idóneos para su desempeño*» (apartado 1). Se continúa indicando que «*la encomienda de gestión no supone cesión de titularidad de la competencia ni de los elementos sustantivos de su ejercicio, siendo responsabilidad del órgano o Entidad encomendante dictar cuantos actos o resoluciones de carácter jurídico den soporte o en los que se integre la concreta actividad material objeto de encomienda*» (apartado 2). Del régimen jurídico de esta técnica se pueden destacar los siguientes rasgos fundamentales:

a) En el ámbito subjetivo, puede llevarse a cabo la encomienda entre todo tipo de órganos y/o entes públicos (art. 15.1). No obstante, la propia Ley establece una prohibición en cuanto impide que pueda recaer la encomienda a favor de «*personas físicas o jurídicas sujetas a derecho privado*» (art. 15.5 LRJPAC).

b) En el aspecto objetivo o material, se dispone que la encomienda habrá de referirse a la realización de actividades de carácter material, técnico o de servicios, y será precisa la concurrencia de razones de eficacia, o bien, la carencia de medios técnicos idóneos para su desempeño por parte del encomendante. Asimismo, se impide la

²⁴¹ Que ha sido caracterizada por GALLEGO ANABITARTE como un “traslado del ejercicio de la competencia que se ejerce en nombre y bajo la responsabilidad ajena” (“Transferencia y descentralización...”, cit., p. 102); el ente encomendado, por tanto, y según este autor, ejerce la competencia encomendada en nombre del ente encomendante y bajo la responsabilidad de éste.

²⁴² SANTAMARÍA PASTOR, J.A.: Los principios de Derecho Administrativo... cit., ps. 402 y 403. Por tanto, en virtud de la opinión manifestada por este autor la adopción de decisiones y los actos formales que conlleve el ejercicio de la competencia correspondiente serán llevadas a cabo por el ente u órgano encomendante, y la realización de las actividades de orden material, técnico o físico, por el ente u órgano encomendado.

²⁴³ ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: “La organización de los servicios de gestión...”, cit., p. 216.

posibilidad de encomendar los actos o resoluciones de carácter jurídico, que habrá de retener en todo caso el ente u órgano encomendante.

c) En relación a los requisitos formales, se distingue en función de las Entidades u órganos entre los que se produzca la gestión ordinaria de servicios; así, en el caso de que la encomienda se realice entre órganos administrativos o entidades de derecho público pertenecientes a la misma Administración, deberá formalizarse según disponga su normativa propia, y supletoriamente mediante un acuerdo expreso de los órganos o entidades intervinientes. En cualquier caso, el correspondiente instrumento de formalización de la encomienda deberá ser publicado, para su eficacia en el Diario Oficial correspondiente (art. 15.3 LRJPAC).

En el caso de que la encomienda tenga lugar entre órganos y entidades de distintas Administraciones se formalizará mediante la firma del correspondiente Convenio entre ellas²⁴⁴. No obstante, se excepciona el supuesto en el que la encomienda se realiza por las Comunidades Autónomas respecto de las Diputaciones provinciales, Consejos o Cabildos Insulares, en cuyo caso, se estará a lo dispuesto en la Legislación de Régimen Local²⁴⁵.

d) Delimitación final.

Así es, en virtud de la delegación, tal y como se ha afirmado, se produce un traslado del ejercicio de la competencia que se delega, que se ejerce en nombre propio por parte del ente delegado y bajo su propia responsabilidad; no implica, por tanto, un traslado de la titularidad de dicha competencia. En este último caso nos encontraríamos

²⁴⁴ Estos convenios se regirán por lo dispuesto en los arts. 6 y 8 LRJPAC en los que se establece el régimen aplicable a los convenios de colaboración y los efectos derivados de los mismos.

²⁴⁵ La Ley reguladora de Bases de Régimen Local únicamente se refiere a la encomienda de gestión en su art. 8 y 37 y en ninguno de ellos se establece requisito alguno aplicable a este supuesto; en el primero de ellos se indica que «sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo anterior, las Provincias y las islas podrán realizar la gestión ordinaria de servicios propios de la Administración autonómica, de conformidad con los estatutos de Autonomía y la legislación de las Comunidades Autónomas». En el art. 37.1 se establece que «Las Comunidades Autónomas podrán delegar competencias en las Diputaciones, así como encomendar a éstas la gestión ordinaria de servicios propios en los términos previstos en los Estatutos correspondientes...».

Vemos cómo en ninguno de los preceptos mencionados se recoge particularidad alguna aplicable al régimen de la encomienda de gestión en el ámbito local; de ello se deduce que para el supuesto concreto de la encomienda por parte de las Comunidades Autónomas a las Diputaciones provinciales, Cabildos o Consejos Insulares, en tanto que la correspondiente normativa autonómica local no disponga otra cosa, se aplicarán analógicamente las reglas relativas a la delegación de competencias del Estado y Comunidades Autónomas en los entes locales (art. 27 LRBRL). Así ha sido indicado por SANTAMARÍA PASTOR, J.A.: Los principios de Derecho Administrativo... cit., p. 405.

ante una transferencia de competencias, institución totalmente diferente a la delegación²⁴⁶. En virtud de la delegación, por tanto, el ente titular de la competencia sigue siendo aquél a quién la norma constitucional o en su caso legal se la atribuya –el ente delegante–, asumiendo el ente delegado únicamente el ejercicio de la misma.

Igualmente cabe diferenciar dicha delegación de la conocida como encomienda de gestión, también llamada gestión ordinaria de servicios. Básicamente la diferencia entre ambos mecanismos reside en que mientras la delegación, tal y como hemos indicado, conlleva un traslado del ejercicio de la competencia que el ente delegado ejercerá en su propio nombre y bajo su propia responsabilidad; la encomienda de gestión que también implica un traslado del ejercicio de la competencia que se encomienda, en este caso el ente que la recibe la ejerce en nombre y bajo la responsabilidad del encomendante. Por ello es lógico que éste emita órdenes directas a través de las cuales pretenda organizar el servicio, imponer una determinada forma de funcionamiento, etc.; en cambio, la intervención del ente delegante en el ejercicio de la competencia por parte del delegado suele ser mínima, ciñéndose en todo caso a la emisión de determinadas directrices o instrucciones.

Una vez determinadas las diferencias existentes entre las diversas instituciones, podemos concluir que la institución prevista en el art. 7 LRHL –conclusión que se verá reforzada una vez que analicemos su régimen jurídico– responde a la figura de la delegación intersubjetiva, cuya regulación básica se encuentra en los arts. 7 y 27 LRBRL y 66 a 68 del TRRL. Si bien, presenta la particularidad de su orientación. Tradicionalmente la delegación se producía entre un ente de ámbito superior a otro inferior; sin embargo vemos como en el art. 7 la delegación se perfila en sentido ascendente.

B) Delegación de competencias sobre la gestión tributaria local.

La fórmula general de delegación de competencias establecida en el art. 106.3 LRBRL, es concretada en el art. 7 LRHL. A través de este mecanismo fundamentalmente trata de suplirse la incapacidad real –motivada esencialmente por la carencia de medios– de los Entes locales para el desempeño de las funciones de gestión tributaria que genéricamente les han sido atribuidas por la norma legal estatal. “Se trata de corregir, por

²⁴⁶ GALLEGO ANABITARTE, A.: “Transferencia y descentralización...”, cit., p. 102. Puede consultarse el esquema que este Profesor incorpora tras su exposición en “Transferencia y descentralización...”, cit., p. 102.

tanto, el déficit producido por ese reparto competencial desde la perspectiva de la eficacia²⁴⁷.

1.- Nacimiento de la delegación

Debemos partir de la base de que cualquier ente público no puede disponer libremente de las competencias que le han sido atribuidas. La competencia, entendida como titularidad de un conjunto de intereses y potestades²⁴⁸, es irrenunciable e intransmisible (art. 12.1 LRJPAC²⁴⁹). En consecuencia, cualquier posible alteración del esquema competencial diseñado en la Constitución o por una norma legal precisa de una disposición normativa; no basta, por tanto, con la adopción de un acuerdo o acto del ente titular de la competencia. En la medida en que la delegación supone, en cierto sentido, una alteración en la distribución de competencias operada en origen por la norma constitucional o legal²⁵⁰, sería conveniente que la posibilidad de su realización estuviese contemplada en una norma legal; es decir, es deseable la existencia de una ley que habilite al ente correspondiente para su ejercicio. No cabe, por ende, delegación salvo que por una norma jurídica sea admitida.

Abogamos, por tanto, por la fórmula denominada mixta²⁵¹, consistente fundamentalmente en la existencia de una norma que habilita para llevar a término la delegación, sin perjuicio de que las condiciones específicas en que se plasma esa

²⁴⁷ BARQUERO ESTEVAN, J.M.: "Delegaciones, convenios y otras técnicas de colaboración...", cit., p. 379.

²⁴⁸ En concreto, SANTAMARÍA PASTOR define la competencia como "la titularidad de una serie de potestades públicas ejercitables respecto de unas materias, servicios o fines públicos determinados; no se tiene, pues, competencia, se es competente"; más adelante afirma este autor respecto al art. 12 LRJPAC que "al referirse de este modo a la competencia, el legislador está haciendo alusión, claro está, a las potestades cuya titularidad determina la competencia, ya que la irrenunciabilidad y la intransmisibilidad son caracteres de las potestades" (Los principios de Derecho Administrativo... cit., ps. 392 y 393).

²⁴⁹ Dispone, en concreto, este art. 12.1 LRJPAC que «la competencia es irrenunciable y se ejercerá precisamente por los órganos administrativos que la tengan atribuida como propia, salvo los casos de delegación o avocación, cuando se efectúen en los términos previstos en esta u otras leyes».

²⁵⁰ Es obvio que mediante la delegación, y a diferencia de la transferencia de competencias, no se produce en sentido propio una modificación de la atribución de competencias, ya que el ente delegante conserva la titularidad de la misma, y además, dicha delegación no tiene conceptualmente carácter indefinido o permanente. Ahora bien, en la medida en que se atribuye a otro ente u órgano el ejercicio de determinadas facultades conlleva en cierto sentido una modificación en el reparto competencial originario. El ejercicio de las potestades administrativas en general, y de las referentes a la gestión tributaria en particular, es irrenunciable, y en consecuencia, su delegación, en principio, no es posible, salvo que venga reconocida por una norma legal.

²⁵¹ Así denominada por ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: "La organización de los servicios de gestión...", cit., ps. 204 y 205.

fórmula queden reservadas al acuerdo o convenio de los entes que la pactan²⁵². Por tanto, la ley posibilita que determinadas funciones puedan ser depositadas en otro Ente público, fundamentalmente atendiendo a razones de eficacia y eficiencia, y a su vez, configura el contenido genérico de dicha delegación (facultades que pueden ser delegadas, entes entre los que puede producirse...); los términos concretos de dicha delegación serán especificados en el acuerdo de voluntades que adopten el ente delegante y el delegado, atendiendo a las posibilidades reales de sus órganos y dotaciones materiales y técnicas.

En concreto, esta fórmula mixta es la que se ha observado en el ámbito local, pues nos encontramos con los arts. 106.3 LRBRL y 7 LRHL que habilitan a los Entes locales para delegar todas o parte de sus funciones en materia de gestión tributaria en determinados entes públicos, esbozando genéricamente el régimen jurídico de dicha delegación; posteriormente, cuando se alcance el acuerdo concreto de delegación en cada caso se especificarán las circunstancias y condicionantes concurrentes en la misma.

2.- Competencias susceptibles de delegación.

El apartado 1 del art. 7 LRHL dispone que podrán ser objeto de delegación las facultades de gestión, liquidación, inspección y recaudación, tanto de los tributos propios de las Entidades locales como de los restantes ingresos de derecho público que le correspondan²⁵³. En virtud de la incorporación de la referencia expresa a los restantes ingresos de derecho público se ha resuelto una de las cuestiones que en relación a esta materia había suscitado un gran debate doctrinal. En concreto, se había discutido si cabría la posibilidad de delegar las facultades de gestión respecto a los precios públicos locales²⁵⁴. Dicha posibilidad finalmente ha sido admitida.

En consecuencia, serán susceptibles de delegación todas o algunas de las facultades de gestión en sentido amplio (liquidación, comprobación e investigación y recaudación) de los tributos propios y de los restantes ingresos de derecho público; y

²⁵² ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: "La organización de los servicios de gestión...", cit., ps. 204 y 205.

²⁵³ El art. 106.3 LRBRL se refiere implícitamente a estas competencias susceptibles de delegación.

²⁵⁴ Frente a determinados autores, como RUBIO DE URQUÍA, J.I., y ARNAL SURÍA, S. (Ley reguladora de las Haciendas Locales... cit.), así como, NIETO MONTERO (La Gestión de los Impuestos Municipales..., cit., p.) que negaban dicha posibilidad, basándose para ello fundamentalmente en una interpretación literal del art. 7 de la LRHL; otros como, ARAGONÉS BELTRÁN habían admitido la delegación en materia de precios públicos pese a su naturaleza no tributaria (Anuario de Hacienda Local 1998... cit., p. 921).

podrán ser delegadas en relación con todos o alguno de los tributos propios o con todos o algunos de los restantes ingresos de derecho público.

Se ha de indicar que no todas las funciones de gestión tributaria –local- son susceptibles de delegación, ya que no todas ellas han sido atribuidas a los Entes locales. En consecuencia, obviamente, sólo podrán ser objeto de delegación las facultades de gestión, liquidación, inspección y recaudación, cuya titularidad le haya sido atribuida por ley a la entidad local; no respecto de aquellas competencias que sobre esta materia se ha reservado el Estado. Además, el ente no goza de libertad plena para ceder cualesquiera funciones integrantes de esta materia, ya que únicamente podrá delegar aquéllas que, siendo de su titularidad, una norma legal la permite traspasar²⁵⁵.

Finalmente, ha de precisarse que entre las competencias delegables no se refiere la LRHL en ningún momento a las competencias en materia de revisión de actos en vía administrativa, y ello, como se ha afirmado por algunos autores, por suponer el legislador que tales competencias corresponden, en todo caso, a la entidad que dicte el acto objeto de la revisión, bien sea la titular de la competencia, bien sea la entidad delegada²⁵⁶. Así se reconoce en el inciso final del art. 7 LRHL, apartándose dicha LRHL en este punto del criterio seguido en materia de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas²⁵⁷.

3.- Entidades delegantes y en las que se pueden delegar las competencias.

El lado pasivo y activo de la delegación es configurado en términos muy amplios, si bien, con algunas limitaciones.

Conforme al art. 7.1 LRHL, cualquier Entidad local (art. 3 LRBRL²⁵⁸) podrá delegar competencias en materia de gestión de sus tributos propios o los restantes ingresos de derecho público que les corresponda.

²⁵⁵ Así lo ha entendido ESEVERRI MARTÍNEZ, quien ha considerado que las competencias que pueden ser objeto de delegación son aquéllas que la Ley permite traspasar, por lo que atribuirles en mayor o menor grado (quizá este último supuesto sea más discutible) de lo que permita la Ley, determina la nulidad de lo actuado por manifiesta incompetencia del órgano que las ejecuta (“La organización de los servicios de gestión...”, cit., p. 213).

²⁵⁶ RUBIO DE URQUÍA, J.I., y ARNAL SURÍA, S.: Ley reguladora de las Haciendas Locales... cit., p. 74.

²⁵⁷ Además, quizá no mencione el legislador entre las competencias susceptibles de delegación las referentes a materia de impugnación en vía administrativa porque ha adoptado, dentro del concepto amplio de gestión tributaria, aquél que la considera integrada, exclusivamente, por las funciones de liquidación, comprobación e investigación, y recaudación, dejando al margen la revisión.

²⁵⁸ En este artículo se determina qué entes gozan de la consideración de Entidad local.

Asimismo de dicho artículo se desprende que podrán ser delegadas dichas competencias en la Comunidad Autónoma o en otras Entidades locales dentro de cuyo territorio esté integrado el Ente delegante. Se omite la posibilidad, dada la ausencia de una referencia expresa, de que pueda actuar como ente delegado el Estado. Como se ha señalado, esta falta de previsión no obedece a una omisión del legislador; sino que debe considerarse una “imprevisión voluntaria” y “conscientemente deseada por el legislador”, que se basa en dos razones: en primer lugar, existe una razón teórica consistente en que no es coherente que el Estado, que se ha reservado determinadas competencias, prevea además la posibilidad de que las Entidades locales deleguen en él las competencias de gestión tributaria (no obstante, este argumento puede ser discutible); y desde un punto de vista material, quizá responda a un deseo del legislador de desvincularse, en la medida de lo posible, de las tareas de gestión de los tributos locales²⁵⁹. Por tanto, en opinión de estos autores la razón de esta omisión quizá obedezca al afán del legislador de interferir lo menos posible en la gestión tributaria local; dicha interferencia se reduce a la gestión e inspección catastral del IBI y a la gestión e inspección censal del IAE.

Normalmente la delegación se realiza por parte de la Entidad local en la Diputación Provincial con la pretensión de alcanzar mayores cotas de eficacia y eficiencia en la gestión de su sistema tributario –y de hecho, así parece haberse constatado con la práctica-. Son diversas las razones que aconsejan que la delegación sea efectuada por la Entidad local en la Diputación en cuyo territorio se encuentre integrada. Tal y como se ha señalado, son entidades próximas a la realidad local y que tradicionalmente han asumido funciones de asesoramiento a los Municipios; su envergadura administrativa les permite desarrollar una serie de actuaciones con mayor eficacia que si fuesen encargadas a las Comunidades Autónomas, que tienen una organización administrativa más compleja y distante respecto de la local; y finalmente, su naturaleza de Entidad local permite dejar “libre de sospecha la posible invasión de las potestades tributarias locales a cargo de otra Administración”, esto es, no supone una intromisión en la esfera del poder impositivo local²⁶⁰.

Al respecto, la propia LRHL en su art. 130.2 prevé la asunción por las Diputaciones Provinciales de la recaudación del IBI y del IAE por cuenta de los Ayuntamientos de su ámbito provincial, y las autoriza para concertar operaciones de tesorería a fin de anticipar a dichos Ayuntamientos una parte de las cantidades

²⁵⁹ RUBIO DE URQUÍA, J.I., y ARNAL SURÍA, S.: Ley reguladora de las Haciendas Locales... cit., p. 76. Esta misma motivación ha sido aludida por GRANIZO LABRANDEJO, J.J.: La reforma del Sistema Tributario Local... cit., p. 146.

²⁶⁰ ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: “Las Diputaciones como administraciones delegadas de las Entidades locales”, en Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local; Marcial Pons, Madrid, 1993, p. 223.

recaudadas. Este precepto constituye una especificación respecto a estos dos impuestos municipales, de la genérica potestad de delegación por las Entidades locales de sus competencias de gestión tributaria contemplada en el art. 106.3 de la LRBRL; tal y como ha reconocido el Tribunal Constitucional en su Sentencia 233/1999, de 16 de diciembre (F.J. 36.º).

El ente delegado puede ejercer por sí las facultades que le han sido delegadas o bien puede depositarlas, como sucede habitualmente, en un organismo ya existente o creado al efecto; así, normalmente las facultades de gestión tributaria local delegadas en las Diputaciones Provinciales son ejercidas por organismos autónomos²⁶¹.

4.- Alcance y contenido de la delegación.

El alcance y contenido concreto y preciso de la delegación será determinada en el correspondiente acuerdo que adopte al efecto el Pleno de la Corporación. Este acuerdo de delegación deberá indicar, al menos, las facultades de gestión, liquidación, inspección y recaudación que son objeto de delegación; los tributos o restantes ingresos de Derecho Público que se delegan; la Entidad local o la Comunidad autónoma a la que se otorga la delegación; la fecha en la que entrará en vigor y la fecha en la que, en su caso, dejará de producir efectos este acuerdo; si se delegan las competencias en materia de recaudación deberán especificarse la forma y plazos en los que la Entidad delegada habrá de transferir a la delegante el importe de la recaudación obtenida; el sistema de control por parte de la entidad delegante a la delegada; los posibles medios materiales y humanos que la Entidad delegante va a poner en disposición de la delegada para ayudar al ejercicio de las competencias delegadas, etc.

Como se ha indicado, la especificación del alcance y contenido de la delegación, no sólo tiene importancia en el ámbito estricto de las relaciones interadministrativas, sino que también la tiene en el ámbito de las relaciones jurídico tributarias entre la Entidad delegante (que no deja de ser el sujeto activo de dichas relaciones, y por tanto acreedor) y los contribuyentes (que tendrán siempre derecho a recabar la efectividad del principio de seguridad jurídica)²⁶².

²⁶¹ Sobre la delegación o encomienda de gestión (no existe unanimidad entre los autores sobre cuál ha sido la fórmula jurídica utilizada) realizada por la Diputación de Barcelona en el Organismo Autónomo Local para la Gestión Tributaria, pueden consultarse: ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: "La organización de los servicios de gestión...", cit.; ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: "Las Diputaciones como administraciones delegadas de las Entidades locales", cit.; ACÍN FERRER, A.: "La organización de los servicios en la Diputación de Barcelona", en Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local; Marcial Pons, Madrid, 1993.

²⁶² ARAGONÉS BELTRÁN, E.: Anuario de Hacienda Local 1998... cit., p. 922.

Conviene puntualizar que el sistema de fuentes en materia de gestión de tributos locales no varía en función de la Entidad que ostente la titularidad de las respectivas competencias, y menos, en función de la Entidad que ejerza las correspondientes funciones en virtud de delegación. De este modo, si la Entidad delegada es una Entidad local, ésta sólo puede ejercer su potestad reglamentaria en relación a sus tributos propios y no respecto a los de la Entidad local delegante. Y, si actúa como delegada una Comunidad autónoma, al igual que en el supuesto anterior, carecerá de habilitación para dictar normas en relación con el sistema tributario local (art. 1.1 LRHL)²⁶³.

5.- Procedimiento de la delegación.

a) Adopción del acuerdo.

El Pleno de la Entidad delegante deberá aprobar el acuerdo de delegación en los términos establecidos por los artículos 15 a 19 de la LRHL para la imposición y ordenación de los tributos locales.

No obstante, determinados autores consideran que en este caso basta con que el pacto de colaboración quede sellado a través del consenso plenario de los órganos de representación de la Entidad local, no siendo necesario seguir el procedimiento previsto para la imposición y ordenación de los tributos locales; procedimiento que, para estos autores, queda reservado para la aprobación de las ordenanzas reguladoras de los concretos tributos²⁶⁴.

b) Aceptación de la delegación.

La delegación, dado su carácter voluntario, habrá de ser aceptada expresamente por el órgano correspondiente de gobierno de la entidad que asume la delegación²⁶⁵. Por tanto, por el Pleno en los términos establecidos por los artículos 15 a 19 LRHL si se trata de una Entidad local, o por la Asamblea Legislativa o Parlamento de la Comunidad Autónoma, conforme a sus propias normas.

c) Publicación de la delegación.

²⁶³ RUBIO DE URQUÍA, J.I.: "Alcance de la potestad normativa de las Entidades locales...", cit., p. 95.

²⁶⁴ ARAGONÉS BELTRÁN, E.: Anuario de Hacienda Local 1998... cit., p. 922.

²⁶⁵ En concreto, afirma RUBIO DE URQUÍA, que se requiere "la aprobación «expresa» del acuerdo de delegación por el Pleno de la Entidad delegante y por el Órgano de Gobierno de la Entidad delegada" ("Las competencias de las Entidades locales...", cit., p. 30).

Una vez adoptados los acuerdos de delegación de competencias y tras ser aceptada ésta²⁶⁶, procede su publicación en los Boletines Oficiales de la Provincia y de la Comunidad Autónoma. Se ha considerado que “una interpretación finalista debiera conducir a entender que bastará la publicación en uno u otro boletín, no en ambos, según el ámbito territorial del órgano”²⁶⁷. La falta de publicación constituye, según ha señalado la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias de 21 de julio de 1995 (JT 1995\1167), un supuesto de anulabilidad cuando produzca indefensión²⁶⁸.

6.- Ejercicio de las competencias delegadas.

El apartado 3 del art. 7 LRHL dispone que «*el ejercicio de las facultades delegadas habrá de ajustarse a los procedimientos, trámites y medidas en general, jurídicas o técnicas, relativas a la gestión tributaria que establece la LRHL y, supletoriamente, a las que prevé la Ley General Tributaria*».

Lógicamente, el que las facultades se ejerzan por delegación no puede significar un cambio en el régimen jurídico aplicable al ejercicio de las mismas; por ello, en principio esta norma era innecesaria, y tan sólo desempeña una función aclaratoria o didáctica. Se pretende dejar de manifiesto, sin que quepa lugar a dudas, que cualquiera que sea la Entidad delegada, incluso si se trata de una Comunidad Autónoma, la gestión tributaria delegada deberá ajustarse a las normas específicas que en esta materia se contienen en la LRHL y en la LGT y demás disposiciones que la desarrollan.

De otro lado, se establece que corresponderá a la Entidad delegada determinar con arreglo a sus normas internas de distribución de competencias qué órgano concreto va a ejercer las facultades delegadas.

7.- La revisión de actos dictados en virtud de delegación.

²⁶⁶ Este acuerdo de voluntades entre el Ente delegante y el que acepta la delegación, como ha manifestado ESEVERRI MARTÍNEZ, ha de traducirse en una fórmula jurídica que puede revestir el carácter de convenio interadministrativo, con naturaleza próxima a la de un negocio jurídico de sentido contractual en el que deben quedar reflejadas las condiciones que fundamentan la delegación de competencias. Este convenio escapa en su regulación a la Ley de Contratos del Estado (“La organización de los servicios de gestión...”, cit., p. 212)

²⁶⁷ ARAGONÉS BELTRÁN, E.: Anuario de Hacienda Local 1998... cit., p. 922.

²⁶⁸ En particular, se afirma en esta Sentencia que «la pretendida insuficiencia del acuerdo plenario no puede en ningún caso constituir una causa de nulidad absoluta, pues éstas sólo se producen cuando se prescinde total y absolutamente del procedimiento previsto..., ni tampoco constituye supuesto alguno de anulabilidad, pues ésta requiere que produzca indefensión...».

Los actos de gestión que se realicen en el ejercicio de la delegación serán impugnables conforme al procedimiento que corresponda al Ente gestor, y en último término, ante la Jurisdicción Contenciosa Administrativa (art. 7 apartado 3º LRHL).

Ello significa que si la Entidad delegada es una Entidad local, la revisión en vía administrativa se deberá realizar con arreglo a lo dispuesto en el art. 14 LRHL²⁶⁹. En cambio, cuando la entidad delegada sea una Comunidad Autónoma, el régimen de impugnación será el propio de dicha Comunidad Autónoma (normalmente recurso de reposición potestativo y reclamación económica administrativa).

Por tanto, el administrado deberá acudir para plantear el recurso administrativo correspondiente ante la Administración delegada; no obstante, para evitar posibles inconvenientes al administrado sería conveniente que se le permitiese presentar el escrito de recurso en las oficinas competentes del Ente local delegante, y éste le diese traslado al correspondiente órgano del ente delegado²⁷⁰.

8.- Ambito territorial del ejercicio de las facultades delegadas.

Las facultades delegadas podrán ser ejercidas por las Entidades delegadas en todo su ámbito territorial, e incluso en el de otras Entidades locales que no le hayan delegado tales facultades (apartado 4 del art. 7 LRHL). Hasta la incorporación de esta previsión a la redacción de la LRHL (en virtud de la Disposición Adicional 4.ª de la Ley 50/1998), se encontraba regulada en el art. 10 del Real Decreto 1108/1993, de 9 de julio, cuya posible legalidad había sido puesta en duda por gran parte de la doctrina.

²⁶⁹ Creemos conveniente señalar que en el Proyecto de Ley de Medidas para la Modernización del Gobierno Local, presentado en el Congreso el pasado 13 de junio de 2003, se prevén diversas modificaciones relevantes en materia de revisión tributaria local; en particular se contempla la existencia de un órgano especializado para el conocimiento y resolución de las reclamaciones sobre actos tributarios de competencia local, cuya composición y funcionamiento pretenden garantizar la competencia técnica, la celeridad y la independencia demandadas desde diversas instancias sociales (art. 136 del Proyecto de Ley de Medidas de Modernización citado). Cabría plantearse cuál será la naturaleza de este órgano; si nos encontramos ante un órgano similar a los Tribunales Económico Administrativos o no. No puede asimilarse al Consell Tributari de Barcelona, puesto que como es sabido este órgano no resuelve sino que simplemente informa los recursos que contra los actos tributarios locales se plantean en Barcelona.

Asimismo, se dispone que el recurso de reposición regulado en el art. 14 LRHL tendrán un carácter potestativo en los Municipios denominados de gran población (regulados en el Título X del Proyecto de Ley de Medidas de Modernización anteriormente referidos).

²⁷⁰ En este sentido se pronuncia ESEVERRI MARTÍNEZ, si bien este autor se refiere al supuesto particular de revisión de los actos de gestión tributaria que corresponda a un organismo autónomo –que actúa en virtud de delegación-, planteando la posibilidad de que el escrito de solicitud de revisión sea presentado en las oficinas competentes del Ayuntamiento delegante (“Las Diputaciones como administraciones delegadas de las Entidades locales”, cit.p. 243).

9.- Supuestos especiales de delegación previstos en la Ley de Haciendas Locales.

a) El régimen de delegación contemplado en la Disposición Transitoria 11 de la LRHL.

En la actualidad carece de operatividad práctica el mecanismo previsto en la DT 11 LRHL, que nació con la vocación de otorgar a los Entes locales de un período de adaptación a la nueva realidad tributaria local surgida de la LRHL, y en particular, para facilitarles la tarea de gestión de dos de los Impuestos más relevantes, tanto cuantitativa como cualitativamente. A través de este mecanismo transitorio trata de hacerse frente a la incapacidad real (carencia o insuficiencia de infraestructuras adecuadas) de muchos Entes locales –fundamentalmente de los pequeños municipios- para asumir y llevar a cabo las funciones inherentes a la gestión tributaria. Dado que esta disposición ha perdido gran parte de su interés, no vamos a estudiar en profundidad su régimen jurídico. Tan sólo vamos a destacar algunos aspectos del mismo. En la DT 11 se contempla, pese a que en el tenor literal del precepto no se diga expresamente, “una delegación especial de funciones cuyo ejercicio debe ser asumido obligatoriamente por la entidad encomendada”²⁷¹. Se refiere exclusivamente al IBI e IAE, y tiene una doble manifestación, en función de si tenía lugar dentro de los dos primeros años de aplicación de ambos impuestos o a partir de ese período temporal.

En efecto, durante los dos primeros años de aplicación del IBI y del IAE, los Ayuntamientos podían delegar, previa la presentación de la correspondiente solicitud (en los plazos y formas determinados reglamentariamente²⁷²) las competencias de gestión

²⁷¹ JOVER PÉREZ, A.: “La gestión municipal del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE)”; El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, n.º 6, 1992, p. 648.

No obstante, no está tan claro que nos encontremos ante una delegación de funciones. De la propia terminología empleada en la normativa se deduce en ocasiones que se trata de una encomienda de gestión; así, en el art. 4 de la Orden de 10 de junio de 1992 al referirse a las posibles entidades que pueden ser destinatarias de las competencias de inspección del IAE, se dice que podrán actuar como tales los Ayuntamientos que no hayan encomendado la gestión tributaria del impuesto en los términos de la DT 11 LRHL.

²⁷² Respecto al IBI, esta DT 11 ha sido desarrollada por el RD 831/1989, de 7 de julio, por el que se posibilita que aquellos Ayuntamientos que no puedan asumir la gestión tributaria del IBI puedan adoptar acuerdos sobre la encomienda de la gestión tributaria al Estado para que se de traslado al CGCCT; y respecto del IAE ha de tenerse en cuenta este mismo Real Decreto (831/1989) y el RD 375/1991, de 22 de marzo.

tributaria referentes a ambos tributos, estando obligada la Administración Tributaria del Estado a desarrollar tales funciones. Para el supuesto concreto del IAE se establece un requisito adicional: era necesario que los Ayuntamientos interesados en hacer uso de la posibilidad contemplada en esta Disposición Transitoria no hubiesen establecido el índice de situación regulado en el art. 89 LRHL.

A partir de los dos primeros años de aplicación del impuesto, el Ayuntamiento puede delegar la gestión tributaria de estos impuestos al Cabildo, Consejo Insular, Diputación Provincial o Comunidad Autónoma uniprovincial, y éstos antes no pueden rechazarla.

El recurso a este régimen especial²⁷³, no impide acudir a fórmulas generales de delegación, como la prevista en el art. 7 LRHL²⁷⁴; en consecuencia, los Ayuntamientos perfectamente pueden haber delegado sus funciones de gestión tributaria referentes al IBI y/o al IAE en cualesquiera de los entes anteriormente citados haciendo uso de la fórmula prevista en el art. 7 LRHL y sin necesidad de acudir a la DT 11.

b) Delegación de competencias de gestión e inspección censal en el IAE.

El art. 92 LRHL determina las Administraciones tributarias competentes para dictar los actos de gestión y aplicación del IAE, reservando a la Administración Tributaria del Estado la denominada gestión censal (que se integra por la formación de la Matrícula del Impuesto, la calificación de las actividades económicas, y el señalamiento de las cuotas correspondientes, entre otras funciones) y la Inspección del Impuesto. Asimismo se atribuye a dicha Administración la competencia para llevar a cabo la gestión tributaria de las denominadas cuotas provinciales y nacionales del impuesto (sin perjuicio, como se verá, de las fórmulas de colaboración que puedan establecerse; no de delegación). Por su parte, corresponde a la Administración Local realizar la gestión tributaria de las llamadas cuotas municipales del Impuesto.

Como hemos indicado en la introducción de este apartado, la existencia en el ámbito local de tributos de gestión compartida aconseja y justifica en mayor medida la previsión de fórmulas de delegación y colaboración, para de este modo conjugar, en la medida de lo posible, la posibilidad de los Entes locales de participar en la aplicación de su sistema tributario, y en consecuencia, intervenir en actuaciones de su interés, y al mismo tiempo, evitar un posible reproche desde el punto de vista de la autonomía local.

²⁷³ Régimen especial calificado por RUBIO DE URQUÍA como “delegación de competencias o de encomienda de funciones” (“Las competencias de las Entidades locales...”, cit., p.31).

²⁷⁴ RUBIO DE URQUÍA manifiesta que este régimen especial no prevalece sobre el régimen general (“Las competencias de las Entidades locales...”, cit., p.31).

Como se ha afirmado, la reserva estatal de determinadas competencias en los tributos locales (IBI e IAE) plantea la necesidad de llevar a cabo relaciones interadministrativas, de un lado porque esta reserva implica que nos encontremos ante tributos de competencia compartida, y de otro, porque supone un desapoderamiento de los Entes locales en asuntos que afectan directamente a sus intereses, lo cual aconseja el establecimiento de fórmulas mediante las cuales éstos puedan participar²⁷⁵. Además, mediante estas fórmulas se trata de corregir el posible déficit que se produce desde el punto de vista de la autonomía.

1) La delegación de competencias de gestión censal.

La posibilidad de efectuar la delegación de competencias de gestión censal está prevista en el art. 92.1 LRHL, y ha sido regulada en el RD 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 censal²⁷⁶. Veamos su régimen jurídico:

a) Entidades que pueden solicitar la delegación.

El art. 92.1 LRHL se refiere a los Ayuntamientos, Diputaciones Provinciales, Cabildos, Consejos Insulares y otras entidades reconocidas por las leyes. Pese a la no referencia específica a las Comunidades Autónomas²⁷⁷ hay que considerarlas igualmente como posibles entidades delegatarias ya que pueden ser comprendidas bajo la expresión «*otras entidades reconocidas por las leyes*»²⁷⁸. Esta última expresión permite incluir en el ámbito de posibles sujetos destinatarios de la delegación a otros entes instrumentales tales como las comarcas, mancomunidades de municipios y los consorcios²⁷⁹.

²⁷⁵ BARQUERO ESTEVAN, J.M.: "Delegaciones, convenios y otras técnicas de colaboración...", cit., p. 379.

²⁷⁶ En concreto, en el párrafo 3º del art. 92.1 LRHL se dispone que «tratándose de cuotas municipales, las funciones a que se refiere el párrafo primero de este apartado podrán ser delegadas en los Ayuntamientos, Diputaciones Provinciales, Cabildos, Consejos Insulares y otras entidades reconocidas por las leyes, de acuerdo con los mismos».

²⁷⁷ En la redacción originaria de este precepto, previa, por tanto, a su modificación en virtud de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de M.F.A.O.S., se aludía expresamente como posibles entidades delegadas a las Comunidades Autónomas.

²⁷⁸ Vienen a reconocerlo los autores del Manual de Ordenanzas Fiscales... cit., tras poner de manifiesto la diferente redacción dada a este mismo precepto por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, y la Ley 49/1998, de 30 de diciembre (p. 34).

²⁷⁹ Así ha sido reconocido por BARQUERO ESTEVAN, J.M.: "Delegaciones, convenios y otras técnicas de colaboración...", cit., p. 34.

Es preciso que los entes mencionados reúnan determinados requisitos para que puedan solicitar la delegación de las competencias en materia de gestión censal; fundamentalmente se exige que dichos entes tengan asumida y ejerzan todas las competencias relativas al impuesto (gestión tributaria); es decir, no pueden haberlas delegado o encomendado. Ello se debe a que la idea rectora de este esquema de delegación (tanto en lo referente a la delegación de la gestión censal como de la Inspección del IAE), tal y como se ha reconocido, es la de vinculación entre la gestión censal y la tributaria, idea que engarza con el fundamento esencial que sirve a la delegación: el establecimiento de un cauce para la participación de los Ayuntamientos en la gestión de los intereses propios de las Comunidades municipales; por tanto, el ejercicio de las funciones de gestión tributaria constituye un presupuesto para poder recibir por delegación las funciones de gestión censal²⁸⁰. De este modo, cuando el ente local, titular de las competencias en esta materia, ha delegado su ejercicio en otro ente ha trasladado a éste último la posibilidad de recibir todas aquellas delegaciones que se encuentran vinculadas al ejercicio de las funciones de gestión tributaria²⁸¹.

Por tanto, los requisitos que han de reunir los posibles entes destinatarios de la delegación son los que pasamos a enumerar a continuación. Si el ente que solicita la delegación es un Ayuntamiento se exige:

- Ha de ser capital de provincia o tener una población²⁸² de derecho igual o superior a 50.000 habitantes²⁸³ (art. 22.1.a) RD 243/1995).

- Ha de ejercer sus competencias en materia de gestión tributaria del impuesto, es decir, no puede haberlas delegado ni en virtud del art. 7 ni de la DT 11 LRHL²⁸⁴ (22.2.a) y b) RD 243/1995).

²⁸⁰ BARQUERO ESTEVAN, J.M.: "Delegaciones, convenios y otras técnicas de colaboración...", cit., p. 395.

²⁸¹ En este mismo sentido se pronuncia BARQUERO ESTEVAN, J.M.: "Delegaciones, convenios y otras técnicas de colaboración...", cit., p. 395.

²⁸² La población se determina en función del Padrón Municipal de residentes y transeúntes (SERRANO LÓPEZ, R.: "La gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas. Cuestiones relativas a la delegación de la gestión censal en las entidades locales"; Revista de Hacienda Local, n.º 79, 1997, p. 46).

²⁸³ Cuando analicemos la delegación de las competencias de inspección del IAE, podremos comprobar que no se exige, en tal caso, que el Ayuntamiento interesado sea capital de provincia o tenga un determinado volumen de población. Surge entonces la duda de por qué en el caso de delegación de la gestión censal se imponen estos condicionantes adicionales; a esta pregunta ha respondido BARQUERO ESTEVAN, indicando que son razones de eficacia y eficiencia las que aconsejan esa diferenciación ("Delegaciones, convenios y otras técnicas de colaboración...", cit., p. 395).

²⁸⁴ No se dice nada en el art. 22 RD sobre si es necesario que el Ayuntamiento conserve todas sus competencias en materia de gestión tributaria para poder asumir la gestión censal del impuesto, o si ésta

- Tiene que haber asumido por delegación la inspección del impuesto²⁸⁵ (en los términos previstos en el art. 92.3 LRHL) (art. 22.2.c) RD 243/1995). Este requisito, como se ha indicado, parece “responder más bien al interés de no fraccionar innecesariamente estas dos fases íntimamente relacionadas (por razones de eficacia y eficiencia)”²⁸⁶.

En el supuesto de que el ente que solicita la delegación sea una Diputación Provincial, Consejo o Cabildo Insular, o Comunidad autónoma, han de concurrir las siguientes circunstancias:

- La delegación únicamente podrá referirse a la gestión censal de las cuotas municipales de los Ayuntamientos integrados dentro del territorio del ente solicitante²⁸⁷.

- Es necesario que dichos entes lleven a cabo la gestión tributaria de este Impuesto (tras haberle sido delegada o encomendada dicha competencia por el Ayuntamiento titular de la misma) (art. 22.1.b) RD 243/1995).

- Han de haber asumido, en virtud de delegación, la inspección del impuesto (en los términos previstos en el art. 92.3 LRHL) (art. 22.2.d) RD 243/1995).

b) Alcance o contenido de la delegación.

«La delegación alcanzará, exclusivamente, a las actividades económicas que se desarrollen en el ámbito territorial de la entidad delegada y tributen por cuota municipal». Dicha delegación podrá comprender todas aquellas funciones que integren la denominada gestión censal, y a las que se refiere el art. 92.1 LRHL; en concreto, incluye «la formación de la Matrícula del Impuesto, la calificación de las actividades económicas, el señalamiento de las cuotas correspondientes, y, en general, la gestión censal del tributo». Podrá abarcar la delegación todas o algunas de las funciones citadas.

última sería posible aún en el caso de que el ente local hubiese delegado algunas –no todas- las competencias en dicha materia.

²⁸⁵ Sobre este requisito ha señalado SERRANO LÓPEZ que “aunque no se dice expresamente, parece deducirse que es necesario que ejerza la inspección en relación a todos los Ayuntamientos para los que solicita la delegación de la gestión censal” (“La gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas...”, cit., p. 47).

²⁸⁶ BARQUERO ESTEVAN, J.M.: “Delegaciones, convenios y otras técnicas de colaboración...”, cit., p. 395.

²⁸⁷ En este sentido lo ha reconocido, SERRANO LÓPEZ, R.: “La gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas...”, cit., p. 47.

c) Prohibición de la subdelegación.

En ningún caso podrán las entidades destinatarias de la delegación delegar a su vez las funciones que les han sido atribuidas (art. 22.3 RD 243/1995).

d) Solicitud de la delegación.

Las entidades a las que nos hemos referido *supra* (Ayuntamientos, Diputaciones Provinciales, Cabildos o Consejos Insulares, Comunidades Autónomas y otras entidades reconocidas por el Derecho) deberán solicitar expresamente la delegación de competencias de gestión censal antes del 1 de octubre del año inmediatamente anterior a aquél en que haya de surtir efecto la delegación.

Para ello, deberán adoptar el oportuno acuerdo, y a su vez, presentar la solicitud²⁸⁸ ante la delegación de la AEAT respectiva, dentro del plazo ya indicado. Es preciso que antes de esa fecha límite se hayan producido ambas circunstancias; de no ser así no se tendrá por presentada.

Este acuerdo deberá ser adoptado por el Pleno de la respectiva Entidad local –del Ayuntamiento o de la Diputación Provincial-, o bien, por el correspondiente órgano de gobierno del resto de posibles entidades solicitantes de la delegación –Cabildos o Consejos Insulares, Comunidades Autónomas y restantes entidades reconocidas por las leyes-.

²⁸⁸ Dicha solicitud deberá ir acompañada por una serie de documentos, que han sido enumerados por SERRANO LÓPEZ (“La gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas...”, cit., p. 51):

- Copia del acuerdo de la entidad para solicitar la delegación.
- Certificación del Ayuntamiento en la que conste la población de derecho obrante en el último padrón de habitantes aprobado por la entidad. Este requisito no es necesario cuando se trate de capital de provincia.
- Si la entidad solicitante es un Ayuntamiento, certificado en el que conste que no tienen encomendadas ni delegadas a otra entidad las competencias gestoras (de liquidación y recaudación) del tributo.
- Si la entidad solicitante es una Diputación, Cabildo, Consejo o Comunidad Autónoma, relación de términos municipales en los que va a desarrollar la función delegada y certificado en el que haga constar que ejerce, respecto a los mismos, las competencias gestoras relativas a la liquidación y recaudación.
- La entidad solicitante debe tener asumida por delegación la inspección del tributo en la fecha en que se cierra el plazo de recepción de solicitudes (30 de septiembre). Es decir, debe figurar incluida en alguna de las Órdenes de delegación de la inspección publicadas con anterioridad al 30 de septiembre de ese año.

Así se deduce, en el caso de que el destinatario de la delegación sea un Ayuntamiento, del art. 22.2 de la LRBRL en cuya letra g) se dispone que corresponde al Pleno «*la aceptación de la delegación de competencias hecha por otras Administraciones públicas*». Tras la lectura de este precepto podemos deducir que, si corresponde al Pleno la aceptación de la delegación, se podría admitir, en consecuencia, que el Alcalde puede solicitar dicha delegación, en virtud de la competencia genérica que le atribuye el art. 21.1.s) LRBRL²⁸⁹. Esta posibilidad resulta plenamente aceptable en el régimen general de delegación²⁹⁰; pero no puede perderse de vista que para la delegación de las competencias de gestión censal se ha previsto un procedimiento específico (como a continuación analizaremos) consistente, someramente, en que el ente interesado presenta la solicitud de delegación siendo ésta admitida, en su caso, en virtud de Orden ministerial, y una vez concedida surtirá efectos de forma automática sin necesidad de acuerdo de aceptación por parte de la entidad delegada. Comprobamos, por tanto, cómo el acuerdo de solicitud de delegación por parte del Ayuntamiento “no sólo es tal, sino que además contiene una aceptación implícita de la delegación para el caso de que ésta se produzca”²⁹¹, y por ende, dicho acto de solicitud únicamente puede ser acordado por el Pleno del Ayuntamiento. En el supuesto en el que la solicitud ha sido efectuada por el Alcalde se exige que ésta sea ratificada posteriormente por el Pleno²⁹².

Se ha cuestionado qué sucederá en aquellos casos en los que se ha concedido la delegación, si bien la solicitud ha sido presentada por el Alcalde (supuesto admisible siempre y cuando sea posteriormente ratificado, dentro de plazo por el Pleno de la Entidad) y no es ratificada en plazo; en tal supuesto, se ha considerado que nos encontraríamos ante un acto administrativo (la solicitud) dictado por un órgano incompetente jerárquicamente, y como tal, simplemente anulable y susceptible de convalidación (art. 67 LRJPAC). En consecuencia, la posterior ratificación por el Pleno,

²⁸⁹ En dicho precepto (22.1.s) LRBRL) se establece una cláusula de cierre abierta, disponiendo que corresponderán al Alcalde «las demás –atribuciones- que expresamente le atribuyan las leyes y aquéllas que la legislación del Estado o de las Comunidades Autónomas asignen al municipio y no atribuyan a otros órganos municipales».

²⁹⁰ En este sentido se pronuncia SERRANO LÓPEZ. Para este autor de la conjunción de los arts. 22.2.g) y 21.1.m) LRBRL se deduce que “la Ley pretende que sea el Pleno del Ayuntamiento el que decida sobre el ejercicio por parte de la Corporación local de competencias delegadas por otras Administraciones públicas, privando al Alcalde de esta competencia”; a continuación, indica el autor que “ello supone que, en la práctica, el Alcalde podrá solicitar la delegación, pero ésta, en caso de producirse, no será eficaz hasta que el Pleno la acepte. Por lo tanto, solicitud y aceptación son dos actos distintos, que corresponden a Alcalde y Pleno respectivamente” (“La gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas...”, cit., ps. 47 a 50).

²⁹¹ SERRANO LÓPEZ, R.: “La gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas...”, cit., ps. 47 a 50.

²⁹² SERRANO LÓPEZ, R.: “La gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas...”, cit., ps.47 a 50.

aunque sea realizada fuera de plazo, ha de considerarse como convalidación del mismo. En relación a los efectos de esta convalidación, se indica que, pese a haberse producido fuera de plazo, “no puede olvidarse que los actos simplemente anulables producen efectos jurídicos y que la anulación de dichos actos, de acuerdo con la mejor doctrina, no tiene carácter retroactivo”. En definitiva, “el acto administrativo simplemente anulable, una vez ratificado por el Pleno, produce los efectos jurídicos pretendidos, por lo que ha de considerarse que la solicitud se ha producido dentro de plazo”²⁹³.

Respecto a las Diputaciones Provinciales²⁹⁴, del art. 70 del Reglamento de Organización y Funcionamiento del Régimen Jurídico de las Corporaciones Locales, se puede inferir que es competente para formular la solicitud de delegación el Pleno de la Diputación. Ahora bien, al igual que en el caso anterior, es posible que la solicitud sea formulada por el Presidente y posteriormente ratificada por el Pleno²⁹⁵.

En relación al resto de entidades que pueden ser destinatarias de la delegación de las competencias de gestión censal, hay que estar a su específica normativa reguladora para determinar el órgano competente para adoptar el acuerdo de solicitud de la delegación.

En el caso de Diputaciones Provinciales, Cabildos o Consejos Insulares y Comunidades Autónomas, en la solicitud harán constar expresamente los términos municipales dentro de su ámbito territorial en los que vayan a desarrollar las funciones correspondientes (art. 20 RD 243/1995).

Cabe plantearse qué mecanismo de impugnación podrá ser utilizado por el ente correspondiente en aquellos supuestos en los que la solicitud de delegación haya sido denegada por el Ministro de Hacienda (único competente para conceder o denegar la delegación censal). Teniendo en cuenta que los actos dictados por el ministro ponen fin a la vía administrativa, únicamente cabrá interponer contra el mismo recurso contencioso administrativo (art. 43.b) RPREA y Disposición Adicional 9 de la LRJPAC).

e) Concesión de la delegación.

²⁹³ SERRANO LÓPEZ, R.: “La gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas...”, cit., p. 49.

²⁹⁴ No se contiene en la LRBRL (art. 33) una expresión similar a la que se recoge para los Ayuntamientos en el art. 22.2.g) de la misma.

²⁹⁵ SERRANO LÓPEZ, R.: “La gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas...”, cit., p. 50.

El Director General de la AEAT, previos los informes y estudios que estime oportunos, propondrá al Ministro de Economía y Hacienda la concesión o denegación de las solicitudes. La delegación se llevará a efecto mediante Orden del Ministro de Hacienda, publicada en el Boletín Oficial del Estado antes del inicio del año natural en que haya de surtir efecto (por tanto, ha de ser publicada antes del 1 de enero).

f) Eficacia de la delegación.

La delegación comenzará a surtir efecto desde el primer día del año siguiente a aquél en el que sea concedida (art. 23.2 RD 243/1995). A partir de ese momento las declaraciones deberán ser presentadas en las oficinas de la Entidad delegada, siendo comunes los plazos cualquiera que sea ésta.

Las declaraciones extemporáneas de alta, variación o baja que debieran haberse presentado con anterioridad a la fecha en que comience a surtir efecto la delegación, y no fueron presentadas en esa fecha, se presentarán ante la entidad que haya asumido la gestión censal en el momento de la presentación (art. 23.2 RD). Conviene matizar que se refiere a toda las declaraciones y funciones censales que debiendo haberse presentado antes del 1 de enero –día en el que comienza a surtir efecto la delegación- son presentadas a partir de esa fecha; y no sólo a los hechos imposables producidos²⁹⁶.

De igual forma, aquellas declaraciones extemporáneas que debieran haberse presentado con anterioridad a la fecha en la que produzca efectos el cese de la delegación, y que no fueron presentadas en esa fecha, se presentarán ante la Administración Tributaria del Estado (art. 24.2 RD 243/1995).

g) Vigencia de la delegación.

La delegación, una vez concedida se entenderá vigente, salvo renuncia expresa de la entidad delegada o revocación por parte de la delegante (art. 24 RD).

En el caso de renuncia, la entidad delegada deberá adoptar el correspondiente acuerdo antes del 1 de octubre del año inmediatamente anterior a aquél en que haya de surtir efecto, comunicándolo dentro del mismo plazo a la Delegación de la AEAT respectiva. Esta renuncia será publicada por Orden del Ministro de Hacienda en el Boletín Oficial del Estado antes del inicio del año natural en que haya de surtir efecto.

²⁹⁶ SERRANO LÓPEZ, R.: “La gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas...”, cit., p. 54.

La revocación será propuesta por el Director general de la AEAT y acordada mediante Orden del Ministro de Economía y Hacienda. Dicha revocación surtirá efecto desde el primer día del año natural siguiente a aquél en que tenga lugar su publicación en el Boletín Oficial del Estado y responderá a criterios de eficacia alcanzada por la entidad delegada en el ejercicio de la gestión censal del impuesto.

h) Impugnación de los actos dictados en virtud de la delegación.

Los actos de gestión censal dictados en virtud de delegación podrán ser impugnados, en vía administrativa, mediante el recurso de reposición (formulado ante el órgano que haya dictado el acto, cualquiera que sea la fecha de éste y de la presentación del recurso) y reclamación económica administrativa ante los Tribunales Económicos Administrativos del Estado (art. 23 RD 243/1995).

2) La delegación de competencias de inspección en el IAE.

En el art. 92.3 LRHL se permite que la Administración Tributaria del Estado que se ha reservado las competencias de inspección del IAE pueda llevar a cabo su delegación; esta posibilidad ha sido regulada en el art. 18 del RD 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, y la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 10 de junio de 1992, por la que se desarrollan las condiciones y efectos de las delegaciones de la Inspección del Impuesto sobre Actividades Económicas que puedan hacerse en los Ayuntamientos, Diputaciones Provinciales, Cabildos o Consejos insulares y Comunidades Autónomas que lo soliciten, así como la colaboración con el Estado en dicha función.

Se trata al igual que en el caso anterior de una delegación intersubjetiva (arts. 7 y 27 LRBRL)²⁹⁷, cuyo régimen jurídico es el siguiente:

a) Entidades que pueden solicitar la delegación.

En el art. 92.3 LRHL se admite que la delegación pueda realizarse en los Ayuntamientos, Diputaciones Provinciales, Cabildos o Consejos Insulares, otras

²⁹⁷ En concreto, DIEZ-OCHOA AZAGRA y FERRANDO CAMPUS han afirmado que “la figura de la delegación de funciones inspectoras en el IAE se ha diseñado adaptándose más a la institución de la descentralización Territorial o Delegación Intersubjetiva que a la de la Delegación Típica, de ahí que el régimen jurídico aplicable sea el que corresponde a aquella figura si bien es cierto que entre ambos no hay grandes ni esenciales diferencias” (“Algunas consideraciones en torno a la delegación de competencias inspectoras del IAE...”, cit., p. 17).

entidades locales reconocidas por las leyes (Entidades inframunicipales, Comarcas, Mancomunidades, Áreas metropolitanas, etc.) y Comunidades Autónomas. Al igual que para el caso de delegación de competencias en materia de gestión censal, es necesario que la correspondiente entidad destinataria de la delegación ejerza las funciones de gestión tributaria del impuesto, pues el ejercicio de tales funciones es condición indispensable para poder solicitar esta delegación.

Así, podrán solicitar la delegación los Ayuntamientos, siempre y cuando no hayan encomendado ni delegado las funciones de gestión tributaria, en los términos del art. 7 LRHL y DT 11 de la misma Ley²⁹⁸. Asimismo, las Diputaciones Provinciales, Cabildos o Consejos Insulares, aquellas otras entidades locales reconocidas por las leyes y las Comunidades Autónomas que soliciten la delegación deben haber asumido las competencias de gestión tributaria del impuesto en virtud de delegación –ya sea conforme al art. 7 LRHL o a la D.T. 11 LRHL-. Cabe plantearse respecto a éstas últimas si es necesario que se les hayan delegado las competencias de gestión tributaria del IAE de todos o simplemente de algunos de los Municipios integrados en su territorio²⁹⁹.

b) Alcance o contenido de la delegación.

El objeto de la delegación prevista en el art. 92.3 LRHL es el ejercicio de la competencia inspectora del IAE, referida a los supuestos de tributación por cuota municipal, que se encuentra atribuida, en principio, a los órganos de la Administración Tributaria del Estado (art. 92.3 LRHL, art. 18 RD 243/1995 y art. 1 OM).

En el art. 18 del RD 243/1995, se indica expresamente que *«en el ejercicio de sus funciones, la inspección desarrollará las actuaciones de comprobación e investigación relativas a este impuesto, practicará las liquidaciones tributarias que, en su caso, procedan y notificará la inclusión, exclusión o alteración de los datos contenidos en los censos resultantes de las actuaciones de inspección tributaria...»*. En un principio, la

²⁹⁸ Cabe preguntarse si es necesario que no hayan encomendado ni delegado la gestión tributaria en su conjunto, o si basta con que no hayan encomendado o delegado alguna función en particular. Al respecto, consideramos que es preciso que el Ayuntamiento no haya delegado parte de sus funciones de gestión tributaria; pues si así fuese no podría recibir por delegación las competencias en materia de inspección. Además, podemos plantearnos, tras la lectura del art. 4 de la OM, y en concreto, cuando afirma que no podrán solicitar la delegación los Ayuntamientos que hayan delegado sus competencias en materia de gestión tributaria, de si se está refiriendo a la gestión tributaria en general de todos los tributos locales, o si solamente alude a la gestión tributaria del IAE en particular; lo lógico sería circunscribir esta exigencia sólo y exclusivamente al ámbito de este impuesto municipal en concreto, sin perjuicio de que el Ente local pueda delegar todas o parte de sus funciones gestoras con respecto a cualquier otro tributo local.

²⁹⁹ De esta última opción es partidario BARQUERO ESTEVAN, J.M.: “Delegaciones, convenios y otras técnicas de colaboración...”, cit., p. 389.

redacción de este precepto nos puede llevar a pensar que solamente son objeto de delegación las funciones de comprobación e investigación, sin alcanzar al resto de funciones que conforme al art. 140 LGT y 2 RGIT comprende la Inspección³⁰⁰. Por tanto, atendiendo al tenor literal del precepto no serían delegables las funciones necesarias para el desarrollo de actuaciones de obtención de información, de valoración y de informe y asesoramiento (art. 9 RGIT). En contra de esta interpretación se han manifestado algunos autores, quienes la han considerado una interpretación errónea, indicando que “es lógico que los entes en quien se delega ejerzan las mismas competencias inspectoras sobre el IAE, cuota municipal, que ostenta el Ente delegante”³⁰¹.

Conforme a la opinión de estos autores, “la delegación que se efectúa es la de todas las funciones que se reconocen a la Inspección de los Tributos en el art. 140 LGT y 2 RGIT”, ya que, “entenderlo de otra forma implicaría que si la inspección de las cuotas municipales las realiza el Estado, las funciones que podría ejercer serían diferentes que si dicha inspección la ejercitase la propia Entidad local o autonómica”³⁰². Ahora bien, “el hecho de que la delegación afecte a todas las funciones que tiene atribuida la Inspección, no implica que realmente y con relación al IAE por la propia naturaleza y características del impuesto, dichas funciones puedan efectivamente ejercerse”³⁰³. En efecto, hay determinadas funciones que carecen de cualquier operatividad en el ámbito de este impuesto; así, a partir del reconocimiento de la inexistencia del elemento base imponible en el IAE, podemos concluir que no podrán llevarse a cabo funciones de integración definitiva de las bases tributarias (art. 2.b RGIT), o funciones de valoración, difícilmente podrán desarrollarse actuaciones de estimación indirecta de bases imponibles, etc.

En definitiva, son delegables todas las funciones reconocidas a la Inspección tanto en la LGT como en el RGIT, si bien, atendiendo a la propia estructura del IAE únicamente podrán ejercerse las actuaciones de comprobación e investigación, de obtención de información con transcendencia tributaria y de informe y asesoramiento; y ello, tanto en el

³⁰⁰ En efecto, conforme al art. 140 LGT son funciones de la Inspección: «la investigación de los hechos imposables ignorados por la Administración, la comprobación de los hechos imposables declarados e integración de las bases imposables, la práctica de las liquidaciones que resulten de las actuaciones de comprobación e investigación, y realizar de oficio o a petición de otros órganos de la Administración actuaciones de obtención de información». Estas funciones son desarrolladas en el art. 2 RGIT y clasificadas en diferentes clases de actuaciones inspectoras en el art. 9 RGIT (actuaciones de comprobación e investigación, de obtención de información, de valoración, y de informe y asesoramiento).

³⁰¹ DIEZ-OCHOA AZAGRA, J.M., y FERRANDO CAMPUS, S.: “Algunas consideraciones en torno a la delegación de competencias inspectoras del IAE...”, cit., p. 21.

³⁰² DIEZ-OCHOA AZAGRA, J.M., y FERRANDO CAMPUS, S.: “Algunas consideraciones en torno a la delegación de competencias inspectoras del IAE...”, cit., p. 22.

³⁰³ DIEZ-OCHOA AZAGRA, J.M., y FERRANDO CAMPUS, S.: “Algunas consideraciones en torno a la delegación de competencias inspectoras del IAE...”, cit., p. 22.

caso de que el ente gestor sea la Administración Tributaria del Estado, como si lo es una Entidad delegada.

La delegación sólo afecta a la tributación por cuota municipal del IAE, y alcanzará a todos los períodos impositivos no prescritos, con exclusión de las actuaciones inspectoras ya iniciadas por órganos de la Administración tributaria del Estado, que deberán ser continuadas y concluidas por dichos órganos respecto a los sujetos pasivos y períodos a los cuales se extiendan (art. 5 OM). Asimismo, una vez que ha cesado la delegación, las actuaciones iniciadas por la Entidad delegada habrán de ser concluidas por la misma, y ello aunque el cese de la delegación ya sea eficaz; por tanto, *«el cese de la delegación no impedirá la terminación de las actuaciones ya iniciadas»* (art. 6 OM)

c) Prohibición de la subdelegación:

En ningún caso, las Entidades delegadas que ejerzan las funciones de inspección del IAE podrán a su vez delegar dichas funciones en otra Entidad (art. 4 c) OM).

d) Solicitud de la delegación:

Las Entidades mencionadas –Ayuntamientos, Diputaciones Provinciales, Cabildos o Consejos Insulares, otras entidades locales reconocidas por las leyes y Comunidades Autónomas- deberán adoptar el acuerdo y presentar la correspondiente solicitud de delegación ante la delegación de la AEAT respectiva, con una antelación mínima de dos meses a la fecha a partir de la cual haya de surtir efecto la delegación de funciones (art. 2 OM). Respecto al órgano competente para adoptar el acuerdo mencionado, podemos dar por reproducidas aquí las consideraciones vertidas sobre esta misma cuestión en relación a la delegación de las competencias de gestión censal; así, dependiendo de la entidad solicitante será competente el Pleno del Ayuntamiento o de la Diputación Provincial, o bien, el órgano que designe la normativa específica en los restantes casos.

Como hemos indicado dicha solicitud debe presentarse dos meses antes del inicio del período impositivo en el que se pretende que comience a surtir efecto; de acuerdo con el art. 90 LRHL, dicho período impositivo, salvo en los casos de declaración de alta, coincide con el año natural, de modo que habrá de presentarse la solicitud antes del mes de noviembre.

Respecto al contenido de dicha solicitud, únicamente se indica en la normativa que habrá de recoger expresamente los términos municipales del ámbito territorial de la entidad delegada (a excepción de los Ayuntamientos, como resulta lógico) en los que se van a desarrollar dichas funciones.

e) Concesión de la delegación:

La delegación sólo podrá llevarse a efecto expresamente mediante Orden del Ministro de Hacienda publicada en el Boletín Oficial del Estado con anterioridad al inicio del año natural a partir del cual haya de surtir efecto (art. 2 OM).

Para ello, «*el Director general de la AEAT, previos los informes y estudios que estime oportunos, propondrá al Ministro de Economía y Hacienda la concesión o denegación de las solicitudes, teniendo en cuenta para ello el ámbito territorial y sectorial de los planes de inspección a desarrollar por el Estado, así como las actuaciones previstas dentro de los mismos*» (art. 3 OM).

f) Ámbito territorial sobre el que opera.

La Entidad delegada ejercerá las competencias inspectoras que, en relación al IAE, se atribuyen a los órganos de la Administración Tributaria del Estado, exclusivamente respecto de las actividades económicas que se desarrollen en su ámbito territorial y tributen por cuota municipal (art. 7 OM). De este modo, un Ayuntamiento no podrá ejercer tales competencias respecto de aquellos sujetos pasivos que tributen por cuota provincial o nacional. Respecto a las Diputaciones provinciales, Cabildos o Consejos insulares, otras entidades locales reconocidas por las leyes y Comunidades Autónomas únicamente podrán desarrollar las competencias inspectoras respecto a los términos municipales de su ámbito territorial a los que se ha referido expresamente en la solicitud de delegación (art. 18.2 RD 243/1995).

g) Eficacia de la delegación.

Aunque no se diga nada expresamente en la normativa, podríamos considerar al igual que respecto a la delegación de las competencias de gestión censal, que en este caso la delegación comenzará a surtir efecto desde el primer día del año siguiente a aquél en el que sea concedida (art. 23.2 RD 243/1995).

h) Vigencia de la delegación.

La delegación, en principio, se entiende concedida por tiempo indefinido hasta el momento en el que se produzca su revocación por la Administración tributaria del Estado, o la renuncia por la Entidad delegada (art. 6 OM).

La renuncia habrá de ser expresa y deberá ser acordada con una antelación mínima de dos meses al inicio del año natural a partir del cual haya de surtir efecto. Dicha renuncia se comunicará a través de la Delegación de la AEAT respectiva al Ministerio de Hacienda y la Orden en virtud de la cual se reconoce dicha renuncia se publicará en el Boletín Oficial del Estado.

La revocación, que responderá a criterios de eficacia alcanzada por la Entidad delegada en el desempeño de la función inspectora y a la compatibilidad con los planes del Estado, se adoptará mediante Orden del Ministerio de Hacienda, acordada a propuesta de la Dirección General de la AEAT. Dicha revocación surtirá efectos desde el primer día del año natural siguiente a su publicación en el Boletín Oficial del Estado; no obstante, existe un supuesto específico y excepcional en el cual dicha revocación surtirá efectos desde su publicación en el BOE: se trata del caso en el que la Entidad delegada incumpla los deberes de comunicación e información a que se refiere el art. 8 OM³⁰⁴.

i) La documentación correspondiente.

Las actuaciones inspectoras se documentarán en los modelos de impresos que la propia Entidad delegada apruebe para tal fin, a excepción de las actas que se extenderán en el modelo aprobado por la AEAT. En ausencia de modelos de comunicación y diligencia aprobados por la Entidad, deberá tomarse en consideración lo que preceptúa la normativa estatal³⁰⁵.

j) Impugnación de los actos dictados en virtud de delegación.

Contra los actos derivados de las actuaciones de inspección que supongan inclusión, exclusión o alteración de los datos contenidos en los censos, se pueden interponer los siguientes recursos en vía administrativa (art. 18.4 RD 243/1995):

a) Si dichos actos son dictados por la Administración tributaria del Estado o por las Comunidades Autónomas –en virtud de delegación en éste último caso-, habrá lugar a reclamación económico administrativa ante los Tribunales Económico Administrativos del Estado, previo el facultativo recurso de reposición ante la entidad autora del acto.

³⁰⁴ Este art. 8 OM se refiere al deber de remisión trimestral, por parte de la Entidad a la Delegación de la AEAT del ámbito territorial en el que se encuentre ubicada, de una relación de las inclusiones, exclusiones y variaciones de los datos censales del Impuesto debidas a las actuaciones de Inspección; o en su caso, de una certificación acreditativa de que no se han desarrollado actuaciones inspectoras durante el trimestre correspondiente.

³⁰⁵ Así lo ha reconocido DIEZ-OCHOA AZAGRA, J.M., y FERRANDO CAMPUS, S.: "Algunas consideraciones en torno a la delegación de competencias inspectoras del IAE...", cit., p. 25.

b) Si dichos actos son dictados por una entidad local, cabrá reclamación económico administrativa ante los Tribunales Económico Administrativos del Estado, previa interposición del recurso de reposición regulado en el art. 14 LRHL.

C) Colaboración en la gestión tributaria.

El art. 8 de la LRHL desarrolla la formulación genérica que del sistema de colaboración se realiza en el art. 106.3 de la LRBRL. Estas relaciones de colaboración “son las relaciones normales que deben existir entre dos Administraciones, incluso cuando ejercitan competencias propias, pues la limitada capacidad económica de los Entes Locales, sumado a la conciencia de que los intereses locales han dejado de tener este carácter, conduce (según señala Entrena Cuesta) a la proliferación de la llamada Administración Mixta en la que nos encontramos con servicios que se prestan gracias a la colaboración de dos o más Administraciones”³⁰⁶.

En consecuencia, se imponen por la propia lógica del funcionamiento de las distintas Administraciones, forman parte de la esencia del actuar de éstas, para así alcanzar una gestión eficaz y eficiente, y en definitiva, una mejor aplicación del sistema tributario en su conjunto. Al tiempo que se salvaguarda una unicidad en la actuación administrativa. Los criterios que inspiran el actuar administrativo son, de un lado, y genéricamente formulados, la eficiencia y eficacia, y de otro lado, el mantenimiento de una cierta unidad en la actuación administrativa. Pues bien, ambos postulados tratan de alcanzarse y salvaguardarse mediante el desempeño de actuaciones de colaboración.

Son diversas las fórmulas a través de las cuales pueden desarrollarse estas relaciones de colaboración; si bien, pueden clasificarse en dos grandes grupos: técnicas relacionales y técnicas orgánicas de colaboración³⁰⁷.

Las relaciones de colaboración generalmente revisten carácter voluntario; no obstante, en determinados supuestos tendrán carácter obligatorio. Es decir, en ciertos casos se configuran como un derecho-deber; de un lado, es un derecho reconocido a la

³⁰⁶ FONTANA PUIG, A.: “Las relaciones interadministrativas...”, cit., p. 660.

³⁰⁷ Bajo la denominación de técnicas relacionales de colaboración se integran diversos mecanismos como los referentes al intercambio de información, el asesoramiento técnico o administrativo, la asistencia técnica, la ayuda financiera, la celebración de convenios, etc. (la mayoría de dichos mecanismos son mencionados en el art. 57 LRBRL). De otro lado, técnicas orgánicas de cooperación son aquellos supuestos en los que se crean órganos instituciones para articular la cooperación entre las distintas Administraciones. Un análisis de ambas técnicas de colaboración es realizado por FONTANA PUIG, A.: “Las relaciones interadministrativas...”, cit., ps. 661 a 666.

entidad que solicita dicha colaboración, y por otro, es impuesta como un deber para la entidad obligada a prestar dicha colaboración³⁰⁸.

Conviene precisar que colaboración y delegación no son dos técnicas excluyentes en un principio; es decir, realizada la delegación de todas o algunas de las competencias en materia de gestión tributaria de un Ente local a otro, o a la Comunidad autónoma en la que aquél esté integrado, respecto de todos o algunos de sus tributos o restantes ingresos de Derecho público, es admisible que el Ente que recibe dicha delegación haga uso a su vez, de las fórmulas o mecanismos de colaboración previstos en el art. 8 LRHL para llevar a buen fin las funciones delegadas.

Junto a las reglas generales de colaboración reguladas en el art. 8 LRHL, y como concreción de las mismas para un ámbito específico, se contempla también la posibilidad específica de que el Ente local suscriba convenios con el Ministerio de Hacienda para que los órganos de éste asuman la gestión recaudatoria de sus recursos locales. Así se prevé en el art. 4.3 del Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación. Esta posibilidad queda abierta tanto a la recaudación en período voluntario como en vía ejecutiva; y fruto de la misma, así como, de este marco normativo general en el que se posibilita y fomentan las relaciones entre las distintas Administraciones, pueden considerarse diversos convenios de colaboración suscritos recientemente entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Federación Española de Municipios y Provincias, que afectan, entre otras, en materia recaudatoria.

Nos referimos, en particular, al Convenio de Colaboración entre la AEAT y la FEMP en materia de intercambio de información tributaria y de colaboración en la gestión recaudatoria con las Entidades locales, suscrito el 15 de abril de 2003, con el objeto de establecer un marco general de colaboración sobre las condiciones y procedimientos por los que se debe regir el intercambio de información y la colaboración en la gestión recaudatoria entre la AEAT y las Entidades locales que se adhieran a este convenio, preservando en todo caso los derechos de las personas a las que se refiera la información; y el Convenio de colaboración entre ambas entidades para la recaudación en vía ejecutiva de los tributos de las Entidades locales por parte de la AEAT, firmado también el 15 de abril de 2003, y con el que se persigue establecer un sistema a través del cual la AEAT asuma la recaudación ejecutiva de los tributos propios de las Entidades locales, exceptuándose de su ámbito aquellos tributos locales cuya gestión recaudatoria

³⁰⁸ En términos parecidos se pronuncia respecto a los mecanismos de información FONTANA PUIG afirmando que “la información entre las distintas Administraciones es un derecho-deber permanente u ordinario entre todas ellas” (“Las relaciones interadministrativas...”, cit., p. 658).

hubiese sido asumida por una Comunidad Autónoma en virtud del correspondiente convenio.

En el primero de los citados convenios se prevé un sistema de colaboración e intercambio de información entre la AEAT y las Entidades locales, sin perjuicio de los deberes recíprocos que impone el art. 8 de la LRHL, que analizaremos seguidamente, y cuyo desarrollo interno en la Agencia Tributaria se encuentra en la Circular 4/1990, de la Dirección General de Recaudación (Cláusula primera del convenio). En particular, se dispone que la Agencia Tributaria deberá suministrar a las Entidades locales, entre otros datos, la siguiente información con trascendencia tributaria, al amparo del art. 113.1 LGT: el censo de contribuyentes que pertenezcan al ámbito territorial de la entidad local, el censo de obligados, la Matrícula del Impuesto sobre Actividades Económicas, así como, información sobre depósitos bancarios y participaciones en fondos de inversión de la provincia en cuyo ámbito territorial se encuentre la Entidad local. Por su parte, la Entidad local deberá proporcionar a la Agencia tributaria los datos identificativos contenidos en el padrón municipal (sólo en el caso de Ayuntamientos), las altas, bajas y modificaciones en el IAE, las liquidaciones del ICIO e IIVTNU, así como, la información relativa a los bienes inmuebles cuya titularidad corresponda a personas residentes en el extranjero, los cambios de naturaleza del suelo y demás información de naturaleza urbanística, como las licencias urbanísticas concedidas (Cláusula cuarta). Específicamente referida a la colaboración en la gestión recaudatoria, resulta bastante llamativa la previsión de un sistema de embargo de devoluciones (por ejemplo, del IRPF), consistente en un *«procedimiento ágil para la traba de aquellas devoluciones tributarias solicitadas por los contribuyentes y que a su vez sean deudores con deudas tributarias en fase de embargo de las Entidades locales»* (Cláusula duodécima).

En el segundo de los convenios citados, también firmado el 15 de abril de 2003, se prevé que la Agencia estatal asuma parte de la gestión recaudatoria de las deudas correspondientes a los tributos propios locales; en particular, corresponderá al organismo estatal, entre otras funciones, notificar la providencia de embargo dictada por los órganos de recaudación competentes de la Entidad local y realizar las actuaciones del procedimiento de apremio encaminadas al cobro de las deudas, resolver las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento presentadas tras la notificación de la providencia de apremio, resolver las tercerías que se planteen en el devenir del procedimiento, etc³⁰⁹.

³⁰⁹ Junto a éstos, se ha suscrito también un convenio de colaboración entre la AEAT y la FEMP en materia de suministro de información de carácter tributario a las Entidades locales, firmado el 15 de abril de 2003, que tiene por objeto establecer un marco general de colaboración sobre las condiciones y procedimientos por los que se debe regir la cesión de información de la Agencia Tributaria a las Entidades locales que se adhieran a este convenio, para el ejercicio de las funciones atribuidas a las mismas, preservando, en todo caso, los derechos de las personas a que se refiera la información (Cláusula primera).

1.- Ámbito de la colaboración.

Al igual que respecto a la delegación, la LRHL formula en términos muy amplios el régimen de colaboración entre las distintas Administraciones –estatal, autonómica y local-, de modo que las posibilidades de este mecanismo son ciertamente extensas. En concreto se dispone en el art. 8 de aquel texto legal que dichas Administraciones colaborarán «en todos los órdenes de gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales», así como, de los restantes ingresos de Derecho Público de las Entidades locales. Así pues, serán dichas Administraciones colaborantes las que concreten los términos exactos en los que se va a desarrollar dicha colaboración, en función de las características de la misma (atendiendo a si se trata de una colaboración ocasional y referente a una actuación aislada, o bien, a si se trata de una colaboración estable sobre una determinada actividad gestora, etc.³¹⁰). Como vemos el ámbito material de la colaboración coincide como hemos analizado con el de la delegación.

2.- Administraciones que pueden participar en la colaboración.

De la regulación contenida en el art. 106.3 LRBRL y art. 8.1 LRHL se puede concluir que cualquier entidad local puede establecer fórmulas de colaboración con cualquier otra Entidad local o Comunidad autónoma sin necesidad de que éstas últimas formen parte de su mismo territorio (es decir, con independencia de que estén enclavadas o no en su misma provincia). Por tanto, las posibilidades de establecer mecanismos de colaboración son más amplias que respecto a la delegación; no estableciéndose en principio restricciones por razón de territorio como sucedía en aquella.

Se prevé, por tanto, junto al suministro de información para finalidades no tributarias, la cesión de información al amparo de lo dispuesto en el art. 113.1.b) de la LGT, con la finalidad exclusiva de colaborar con las Entidades locales a efectos del cumplimiento de las obligaciones fiscales en el ámbito de sus competencias (Cláusula segunda). Los datos que se faciliten por la Agencia Tributaria a las Entidades locales serán los declarados por los propios contribuyentes y demás obligados a suministrar información, sin que, con carácter general, hayan sido sometidos a actividad de verificación previa a su automatización. No obstante, cuando los datos hubieran sido comprobados por la Administración tributaria, se facilitarán los datos comprobados. Tanto la Agencia Tributaria como las Entidades locales podrán solicitarse recíprocamente cuantas especificaciones y/o aclaraciones sean necesarias sobre la naturaleza y contenido de los datos facilitados.

³¹⁰ Señala GRANIZO LABRANDEJO que, si bien el carácter ocasional de determinadas actuaciones (por ejemplo, para llevar a cabo una determinada actuación inspectora), no requiere la realización de ningún acto especial más allá del que proceda en cada caso, cuando se trate de actuaciones colaboradoras estables y continuadas será precisa la celebración de convenios formales de colaboración entre las Administraciones implicadas a fin de salvaguardar el principio constitucional de seguridad jurídica (La reforma del Sistema Tributario Local... cit., p. 152).

Además, en el supuesto de colaboración, y a diferencia nuevamente del de delegación, no se prevén límites respecto a las posibles entidades que pueden participar en dicha colaboración. En este caso, se reconoce expresamente la posible intervención del Estado en el desarrollo de las actuaciones de colaboración.

En definitiva, las relaciones de colaboración pueden desarrollarse entre los diferentes niveles de las Administraciones tributarias en un doble sentido: en el plano horizontal (desarrollo de funciones de colaboración de las Administraciones locales entre sí) y en el plano vertical (colaboración entre las Administraciones locales y la autonómica o estatal)³¹¹.

3.- Modalidades generales de colaboración.

Como ya hemos indicado, el sistema de colaboración entre las distintas Administraciones tributarias es configurado en la LRHL en términos muy amplios. Así se constata fácilmente tras la lectura del primer apartado del art. 8 de dicha Ley. No obstante, en dicho precepto se incorporan determinados supuestos específicos de colaboración, a título, en un principio, meramente ejemplificativo. A través del reconocimiento expreso de estos mecanismos de colaboración se constata, entre otros objetivos, el deseo de alcanzar un recíproco y constante intercambio de información y asistencia mutua en materia tributaria.

a) Colaboración obligatoria.

Entre los supuestos concretos de colaboración mencionados en el apartado segundo del art. 8 se citan varios que se caracterizan por su naturaleza preceptiva u obligatoria. Dicha naturaleza conlleva que la realización de estos actos de colaboración no precisa la adopción de acuerdo expreso alguno entre los órganos de las Entidades implicadas –aquella que ejerce la gestión y la que es llamada a colaborar en la misma-³¹². Pueden considerarse deberes de colaboración³¹³ en ámbitos concretos (intercambio de información cuya captación y archivo es necesaria para el ejercicio de las potestades que atribuye la Ley a los entes implicados y de asistencia mutua entre ellos) que se

³¹¹ Así lo ha reconocido ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: “La organización de los servicios de gestión...”, cit., p. 219.

³¹² En este sentido se ha pronunciado ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: “La organización de los servicios de gestión...”, cit., p. 219.

³¹³ Así, al menos ha calificado el Tribunal Constitucional (Sentencia 233/1999, 16 de diciembre), al supuesto contenido en la letra c) del art. 8.2 LRHL; nosotros hemos extendido dicha consideración al resto de supuestos de colaboración preceptiva contemplados en dicho precepto.

encuentran implícitos en la propia esencia de la forma de organización territorial del Estado y que se refieren a ámbitos específicos de colaboración cuyo conocimiento por las diversas Administraciones tributarias es imprescindible para el adecuado cumplimiento del mandato constitucional recogido en el art. 31.1 CE.

En concreto se dispone que:

a) Las Administraciones tributarias del Estado, las Comunidades Autónomas y de las Entidades locales *«se facilitarán toda la información que mutuamente se soliciten y, en su caso, se establecerá, a tal efecto la intercomunicación técnica precisa a través de los respectivos Centros de Informática»* (letra a) art. 8.2 LRHL)³¹⁴. Teniendo en cuenta las ventajas en cuanto la celeridad y facilidad en el almacenamiento y procesamiento de datos que proporciona la informática, lo deseable sería que dicho intercambio de información entre las distintas Administraciones se realizase a través de procedimientos informáticos y podrían aprovecharse las posibilidades que brinda la red de redes, Internet. En este sentido, se ha de señalar la importancia que para la gestión tributaria local tiene la disponibilidad de conexión informática con las diferentes administraciones implicadas en la misma: las respectivas Entidades locales, con la Dirección General de Catastro, la AEAT, la Dirección General de Tráfico, etc.³¹⁵. Con este propósito se han suscrito convenios entre la Administraciones implicadas, a través de los cuales se posibilita el acceso de las Entidades municipales a las bases de datos con relevancia tributaria de determinados organismos. Entre otros, podemos citar el Acuerdo de colaboración en materia de seguridad vial entre la Federación Española de Municipios y Provincias y la Comisión Interministerial de Seguridad Vial, en el que entre otras estipulaciones se contempla la posibilidad de *«establecer una conexión informática entre el Ordenador central de la DGT y los equipos informáticos de la FEMP al objeto de que los ayuntamientos asociados a la misma puedan acceder a los registros de Vehículos y de Conductores e Infractores para la consulta de antecedentes»*.

b) Estas mismas Administraciones tributarias *«se prestarán recíprocamente, en la forma que reglamentariamente se determine, la asistencia que interese a los efectos de sus respectivos cometidos y los datos y antecedentes que se reclamen»* (letra b) art. 8.2).

³¹⁴ FONTANA PUIG ha indicado que “la información entre las distintas Administraciones es un derecho-deber permanente u ordinario entre todas ellas”. Esta información puede intercambiarse a través de mecanismos muy variados; en ocasiones, a través de una comunicación o informe previa petición, en otras de oficio, posibilitando el acceso de determinados Entidades a los instrumentos de planificación, etc. (“Las relaciones interadministrativas...”, cit., p. 658).

³¹⁵ ACÍN FERRER, A.: “La organización de los servicios en la Diputación de Barcelona”, cit., ps. 269 y 270.

c) Igualmente, dichas Administraciones tributarias «se comunicarán inmediatamente, en la forma que reglamentariamente se establezca, los hechos con trascendencia para los tributos y demás recursos de derecho público de cualquiera de ellas, que se pongan de manifiesto como consecuencia de actuaciones comprobadoras e investigadoras de los respectivos servicios de inspección» (letra c) del art. 8.2). La constitucionalidad de este apartado ha sido reconocida expresamente por el Tribunal Constitucional en su Sentencia n.º 233 de 16 de diciembre de 1999, frente a las dudas que respecto al mismo se habían planteado, fundamentalmente por su posible conculcación del derecho a la intimidad (en concreto, del art. 18.4 CE en que se indica que «la Ley limitará el uso de la informática para garantizar el honor y la intimidad personal y familiar»). Reconoce el Tribunal que ciertamente la información cuya transmisión se prevé (aquella que tiene trascendencia tributaria) puede incidir en la intimidad de los ciudadanos, pero de ello no cabe derivar necesariamente que la remisión que el art. 8.2.c) LRHL realiza al Reglamento vulnere el art. 18.4 CE. Este precepto constitucional se limita a exigir la aprobación de una Ley que limite el uso de la informática, y este mandato constitucional ha sido satisfecho por la Ley Orgánica 15/1999, de Protección de Datos de Carácter Personal (arts. 11.2.e) y 19 de la misma).

Además, aunque lleguemos a la conclusión de que los hechos con trascendencia tributaria que se pongan de manifiesto en el curso de las actuaciones inspectoras inciden en aspectos de la intimidad tutelada en el art. 18.1 CE, de ahí no cabe derivar tampoco que el art. 8.2.c) LRHL transgreda el art. 81.1 CE.

En definitiva, «es evidente que el art. 8.2.c) no pretende el desarrollo de los derechos a la intimidad o al honor tutelados en el art. 18 CE, sino que se limita a establecer un deber de colaboración dimanante, tanto del deber general de auxilio recíproco entre órganos estatales, autonómicos y locales, como del específico deber que establece el art. 8.1 LHL» (Fundamento Jurídico 7.º de la Sentencia mencionada previamente).

Es más, en el propio art. 8.1 LRHL se ha incorporado (en virtud de la Ley 50/1998) la previsión de que estas actuaciones de colaboración habrán de respetar, en todo caso, el régimen legal al que están sometidos el uso y la cesión de la información tributaria. Así, del art. 18 de la LDGC y del art. 113 de la LGT se desprende el carácter reservado de los datos, informes y antecedentes obtenidos por la Administración tributaria, de forma tal que sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros más que en los supuestos previstos en las leyes³¹⁶.

³¹⁶ Sin embargo, esta previsión no era necesaria pues en virtud de la remisión operada por el art. 12 de la LRHL, entre otras normas, a la LGT y LDGC estas especiales cautelas eran ya de aplicación.

En un principio el desarrollo de estas actuaciones debería ser automático e imperativo. Sin embargo, la virtualidad práctica de estas fórmulas de colaboración obligatorias ha sido puesta en duda. En concreto, se ha considerado que se trata de una manifestación de mera voluntad política, en vez de una fórmula de colaboración concreta; sobre todo, si se tiene en cuenta que no se han previsto las consecuencias que habrían de derivarse ante su posible incumplimiento³¹⁷. Dicha conclusión, no obstante, ha sido criticada por otros autores aduciendo que, ante un incumplimiento de dichos mandatos, las reacciones serían las generales, es decir, una específica acción a ejercitar ante la jurisdicción contenciosa administrativa³¹⁸, y en todo caso, si concurren los presupuestos legales, la correspondiente responsabilidad patrimonial de la Administración que incumpla el mandato legal.

Supuesto especial de colaboración necesaria: art. 8.3 LRHL.

Incorpora la LRHL un supuesto especial de colaboración obligatoria³¹⁹; es el referente a las actuaciones en materia de inspección o recaudación ejecutiva que hayan de efectuarse fuera del territorio de la respectiva Entidad local en relación con los ingresos de Derecho público propios de ésta, que serán realizadas por los órganos competentes de la correspondiente Comunidad Autónoma cuando deban realizarse en el ámbito territorial de ésta, o por los órganos competentes del Estado en otro caso, previa solicitud del Presidente de la Corporación.

A través de esta fórmula tratan de corregirse los inconvenientes y dificultades derivadas de la falta de capacidad, no material, sino jurídica, de los Entes locales para el desarrollo de sus actuaciones fuera de su ámbito territorial³²⁰.

³¹⁷ Tal es la opinión de RUBIO DE URQUÍA para quien “el art. 8.2 recoge en sus cuatro letras, una serie de ‘posibilidades’ de colaboración, que, aunque no estén contempladas como tales ‘posibilidades’, y con independencia de su formulación más o menos imperativa en algunos casos, requerirán para su materialización, un importante esfuerzo de concreción a través de convenios. Se trata, en definitiva, de auténticas manifestaciones de ‘voluntad política’, más que de verdaderas fórmulas de colaboración concretas”. Más adelante, señala este autor que, “por el contrario, el art. 8.3 sí recoge un supuesto concreto y claro de auténtica colaboración interadministrativa” (“Las competencias de las Entidades locales...”, cit., p. 33).

³¹⁸ ARAGONÉS BELTRÁN, E.: Anuario de Hacienda Local 1998... cit., p. 931. Acción cuya escasa operatividad ha sido manifestada por NIETO MONTERO, J.J.: La Gestión de los Impuestos Municipales..., cit., p. 162.

³¹⁹ En opinión de ESEVERRI MARTÍNEZ, podría llegar a calificarse como un supuesto de colaboración “indispensable” (“La organización de los servicios de gestión...”, cit., p. 220).

³²⁰ Así, ha sido puesto de manifiesto por BARQUERO ESTEVAN, J.M.: “Delegaciones, convenios y otras técnicas de colaboración...”, cit., p. 367.

Se trata de un supuesto concreto de colaboración interadministrativa preceptiva que ha sido regulado sólo parcialmente respecto a la colaboración estatal en materia de recaudación ejecutiva por la Circular 4/1990, de 6 de noviembre, de la Dirección General de Recaudación, por la que se establece el procedimiento de colaboración de la Administración tributaria del Estado con las de las Entidades locales en materia de recaudación ejecutiva³²¹.

A diferencia del resto de supuestos contemplados en el art. 8 LRHL, en este caso se establece un determinado requisito formal ineludible: es precisa la solicitud previa del Presidente de la Corporación. Cabe plantearse si en el caso de que la gestión tributaria en bloque, o las competencias en materia de recaudación ejecutiva o de inspección en particular, hayan sido delegadas a la respectiva Comunidad Autónoma, la referencia al Presidente de la Corporación realizada por el artículo de la LRHL ha de considerarse realizada al Presidente de la respectiva Comunidad Autónoma. En principio, la respuesta a este interrogante se resolverá por la legislación específica de la correspondiente Comunidad Autónoma³²².

Además ha de tenerse en cuenta que el ámbito de los sujetos intervinientes en dichas actuaciones colaboradoras es restringido. Únicamente podrán solicitar el auxilio para el ejercicio de dichas actividades extraterritoriales de los órganos competentes de la Comunidad Autónoma o del Estado; no cabe, en consecuencia, la posibilidad de que la Entidad local reclame dicha colaboración de otra Entidad del mismo carácter.

Presentada la solicitud de colaboración en la inspección o recaudación ejecutiva, la Comunidad Autónoma, o en su caso, el Estado están obligados a atenderla³²³; ya que,

³²¹ Por tanto, en esta Circular se regula el procedimiento de colaboración de la Administración tributaria del Estado con las de las Entidades locales en las actuaciones de recaudación ejecutiva de los tributos de éstas, que hayan de efectuarse fuera del ámbito territorial de la Comunidad Autónoma a que pertenezcan; y excepcionalmente, la colaboración podrá alcanzar a las actuaciones a realizar dentro del ámbito de la Comunidad Autónoma por no tener servicios de recaudación ejecutiva la Comunidad Autónoma, Diputación Provincial o Cabildo Insular correspondientes (Instrucción Primera de la Circular). Las Entidades locales –definidas en el art. 3 LRBRL- podrán dirigir a estos efectos a la Administración del Estado peticiones de notificación, de embargo y/o de enajenación (El contenido de esta Circular puede consultarse en ARAGONÉS BELTRÁN, E.: Anuario de Hacienda Local 1998... cit., ps. 926 a 932).

³²² Así ha sido considerado por RUBIO DE URQUÍA, J.I., y ARNAL SURÍA, S.: Ley reguladora de las Haciendas Locales... cit., ps. 82 y 83. Ambos autores sostienen que sobre este tema existe una laguna en el art. 8.3 ya que no se determina quién habrá de realizar la solicitud de colaboración cuando se trate de una Comunidad Autónoma. No comparte esta consideración sobre la posible existencia de una laguna ESEVERRI MARTÍNEZ (vid. nota 15 en “La organización de los servicios de gestión...”, cit., p. 220).

³²³ En este sentido se pronuncia RUBIO DE URQUÍA, quien afirma que tanto la Comunidad Autónoma como el Estado están obligados a atender la solicitud que formula el Presidente de la Corporación interesada (“Las competencias de las Entidades locales...”, cit., ps. 33 y 34).

tal y como ha afirmado el Tribunal Supremo en su Sentencia de 29 de noviembre de 1995, se trata de un deber de colaboración vinculante para la entidad colaboradora. En consecuencia, Estado o Comunidad Autónoma no podrían negarse, en principio, a prestar dicha colaboración. Ahora bien, ¿qué sucederá en aquellos casos en los que la Administración estatal o autonómica se nieguen indebida o injustificadamente a prestar la colaboración requerida? La normativa guarda silencio sobre cuál habrá de ser el proceder en dicho caso, y en concreto, sobre los posibles mecanismos de impugnación y coerción que pueden tener a su disposición las Entidades locales solicitantes. Esta ausencia de una previsión específica que resuelva esta cuestión es la que motiva una pérdida de la potencial operatividad práctica de este precepto; y la que ha justificado que algunos autores consideren que en este precepto únicamente se contiene una declaración de mera voluntad política, tal y como ya hemos visto³²⁴.

Son diversas las cuestiones suscitadas a raíz de este precepto; en efecto, de un lado se ha debatido acerca de la naturaleza jurídica de la figura prevista en este apartado 3 del art. 8 de la LRHL. En concreto, se ha discutido si dicho artículo contiene una norma de distribución competencial que excepciona la norma general del art. 106.3 LRBRL, atribuyendo al Estado o a la Comunidad Autónoma la competencia para la inspección o recaudación ejecutiva que deba realizarse fuera del territorio de la Entidad titular del tributo, o bien, si establecía una fórmula de colaboración de carácter obligatorio. Esta última ha sido la postura sostenida por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 29 de noviembre de 1995 (Ar. 8618) y por la mayoría de la doctrina³²⁵. Al respecto se ha señalado que “lo que permite seguir calificando a este supuesto como un supuesto de colaboración y al ente titular de las competencias como dueño del procedimiento es que el Estado o las Comunidades Autónomas sólo tienen la obligación de realizar estas

³²⁴ RUBIO DE URQUÍA, J.I.: “Las competencias de las Entidades locales...”, cit., ps. 33 y 34.

³²⁵ Entre otros, esta es la opinión sostenida por BARQUERO ESTEVAN. Para este autor, si se acepta que el art. 8.3 contiene una norma de distribución competencial, debería concluirse que sólo el Estado o la Comunidad Autónoma podían realizar actuaciones de recaudación ejecutiva o de inspección fuera del ámbito territorial del titular del tributo, salvo delegación o encomienda, y en consecuencia, no era posible la previsión del art. 10 del RD 1108/1993 (cuyo contenido coincidía con el del art. 8.3). Además, se infiere que se trata de un supuesto de colaboración si se atiende, como señala este autor, a la propia ubicación sistemática del precepto y de su similitud con el art. 4.4 LRJPAC que establece el deber de prestarse mutuo auxilio para la ejecución de aquellos actos que deban realizarse fuera de sus respectivos ámbitos de competencias. Ahora bien, también recoge el autor diversos inconvenientes que se derivan de la calificación de esta figura como un supuesto de colaboración obligatoria (fundamentalmente, su carácter obligatorio, y que la actividad realizada va más allá del mero auxilio, pues consiste en el ejercicio o desarrollo de determinadas potestades administrativas que suponen una injerencia en la esfera jurídica de los particulares) (“Delegaciones, convenios y otras técnicas de colaboración...”, cit., ps. 371 a 377).

actuaciones cuando sean requeridos para ello, pero no pueden iniciarlas sin previa solicitud”³²⁶.

De otro lado, también se ha debatido acerca de lo acertado o no de la solución adoptada en este art. 8.3 LRHL (la posibilidad de que las Entidades delegadas ejerzan las funciones que les han sido delegadas fuera del ámbito territorial del ente titular de dichas funciones); sobre todo, se ha discutido atendiendo al principio de territorialidad como límite para el ejercicio por parte de los entes públicos de sus potestades. Al respecto se ha señalado que el territorio constituye un límite subjetivo que afecta a la capacidad de actuación de los entes públicos, pero no necesariamente a las competencias materiales que se les hayan atribuido. “El hecho de que las competencias para la gestión de los tributos locales se atribuyan a sus titulares no significa, en modo alguno, que sólo puedan ejercerse en el ámbito territorial de aquéllos. Ello constituiría un serio obstáculo para la eficaz aplicación de los tributos locales”³²⁷. En definitiva, “la delegación de la competencia a una Entidad de ámbito territorial superior no comunica a esta última la limitación territorial que para su ejercicio afectaba al ente delegante y que venía definida por el territorio de este último. Al contrario, la entidad delegada sólo encontrará este límite en su propio territorio... Sostener otra cosa, además, podría llevar en determinados supuestos a resultados absurdos”³²⁸; y a su vez, carece de sentido que tenga las mismas limitaciones territoriales.

De otro lado, se ha criticado este art. 8.3 LRHL desde el punto de vista de la autonomía local en materia tributaria, afirmándose que la solución adoptada en este precepto no es la única posible ni tampoco la más respetuosa con el citado principio, pues no se mantiene la responsabilidad de la entidad local en el ejercicio de las funciones, sino que “automáticamente recae bajo las Administraciones Públicas superiores, a las que sólo podrá instar la entidad local, sin mayor posibilidad de vincularlas jurídicamente ni de dirigir, ordenar o incidir en el desarrollo de unas actuaciones que si bien se desarrollan por otras Administraciones Públicas son en tutela de los intereses propios de los Entes locales”³²⁹.

b) Colaboración voluntaria.

³²⁶ BARQUERO ESTEVAN, J.M.: “Delegaciones, convenios y otras técnicas de colaboración...”, cit., p. 375.

³²⁷ BARQUERO ESTEVAN, J.M.: “Delegaciones, convenios y otras técnicas de colaboración...”, cit., p. 377.

³²⁸ BARQUERO ESTEVAN, J.M.: “Delegaciones, convenios y otras técnicas de colaboración...”, cit., p. 378.

³²⁹ LOZANO SERRANO, C.: “Potestades tributarias...”, cit., p. 36.

El régimen establecido en el art. 8 LRHL admite todo tipo de fórmulas de colaboración voluntaria. En estos casos, dichas fórmulas habrán de ser expresamente acordadas por las Administraciones tributarias implicadas, a diferencia de los supuestos anteriores. Entre los supuestos específicos citados en el art. 8.1 a título ejemplificativo posee carácter voluntario aquél que se refiere a la colaboración entre las Administraciones tributarias para elaborar y preparar planes de inspección conjunta o coordinada sobre objetivos, sectores y procedimientos selectivos.

Asimismo, también deben ser considerados de carácter voluntario el resto de supuestos específicos de colaboración que se contemplan en el devenir del articulado de la LRHL, fundamentalmente respecto de la gestión del IBI e IAE.

4.- Ámbito territorial de desarrollo de la actividad colaboradora.

Las Entidades que, conforme al apartado 4 de este art. 8 de la LRHL, hayan establecido fórmulas de colaboración con los Entes locales para la gestión, liquidación, inspección y recaudación de sus tributos y demás ingresos de Derecho Público propios, podrán desarrollar tal actividad colaboradora en todo su ámbito territorial e incluso en el de otras Entidades locales con las que no hayan establecido fórmula de colaboración alguna³³⁰.

5.- Supuestos especiales de colaboración previstos en la Ley de Haciendas Locales.

a) La colaboración en el IBI.

Debemos partir de la distinción entre el mero intercambio de información y lo que se considera una auténtica colaboración en la gestión catastral. En el primer caso, la obligación de facilitar la información viene establecida en la propia normativa sin que sea necesaria su concreción en un acuerdo de voluntades o convenio entre los entes participantes; en cambio, cuando se va más allá del mero intercambio de información en materia catastral (como veremos, en los términos recogidos en art. 15 de la Ley 48/2002, de 23 de diciembre, del Catastro Inmobiliario, y los arts. 1 a 4, ambos inclusive, del RD 1390/1990, de 2 de noviembre, sobre colaboración de las Administraciones Públicas en materia de gestión catastral y tributaria, e inspección catastral) se exige necesariamente la suscripción del correspondiente convenio (art. 6 RD mencionado). A la espera de la aprobación de la normativa reglamentaria que desarrolle la actual Ley reguladora de las Haciendas Locales, tras su última modificación en el año 2002, y la Ley del Catastro

³³⁰ Hasta la aparición de la Ley 50/1998 esta cuestión se regulaba en el art. 10 del RD 1108/1993, de 9 de julio, en la actualidad derogado.

Inmobiliario, consideramos que continúa siendo aplicable en este tema en concreto, el Real Decreto 1390/1990, de 2 de noviembre; en todo lo que no sea contrario al tenor actual de la norma legal a la que desarrolla.

1) Intercambio de Información en materia catastral.

En el art. 15 de la Ley 48/2002, de 23 de diciembre, del Catastro Inmobiliario, se establece un deber genérico de colaboración y de suministro de información con trascendencia catastral, que supone una concreción para este específico ámbito, el inmobiliario catastral, de los deberes que se imponen en el art. 111 y 112 de la Ley General Tributaria; de ahí que la redacción de estos preceptos sea prácticamente idéntica. De este modo, junto al deber de toda persona jurídica o natural, pública o privada de proporcionar los datos, informes o antecedentes que revistan trascendencia para la formación y mantenimiento del Catastro (apartado 1 del art. 15), y el de las Administraciones y demás entidades públicas, los fedatarios públicos y quienes ejerzan funciones públicas de suministrar cuantos datos o antecedentes con relevancia para la formación y mantenimiento del Catastro sean conocidos por ellos (apartado 2); se especifica el deber de las Entidades locales y demás Administraciones actuantes de suministrar a la Dirección General del Catastro *«la información que revista trascendencia para el Catastro Inmobiliario relativa a la ordenación y a la gestión tributaria del Impuesto sobre Bienes inmuebles, así como al planeamiento y gestión urbanística, concentraciones parcelarias, deslindes administrativos y expropiación forzosa»* (segundo párrafo del art. 15.2 LCI).

Pero no son sólo las Entidades locales y demás Administraciones públicas las que han de facilitar información con trascendencia catastral a la Dirección General del Catastro, sino que dicha relación también ha de producirse en sentido inverso.

En este sentido, con la finalidad de facilitar a las Corporaciones Locales la gestión tributaria del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, posibilitar una mejor y más eficaz gestión de los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas aportando a éstas los datos físicos y jurídicos de los bienes inmuebles y lograr un mantenimiento adecuado y completo del Catastro por la Dirección General del mismo, se establece en la normativa, concretamente en el RD 1390/1990, de 2 de noviembre, por el que se regula la colaboración entre las Administraciones Públicas en materia de gestión catastral y tributaria e inspección catastral, una serie de deberes de intercambio de información entre la DGC y la Administración Local y Autonómica. Dicho intercambio de información se llevará a cabo, siempre que sea posible, a través de medios y tecnologías informáticas (art. 5 RD).

«Gestión tributaria local. El procedimiento de aplicación de los impuestos municipales»

En concreto, se establece que la Dirección General del Catastro –el RD alude a su anterior denominación; Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria- deberá remitir a la entidad que ejerza la gestión tributaria del impuesto, bien sea la entidad titular de dicha competencia o aquélla a la que se le ha atribuido en virtud de delegación:

1.- El Padrón anual del Impuesto (en los términos establecidos en el RD 1448/1989, de 1 de diciembre; siempre que no sean contrarios a la actual regulación que de este instituto se contiene en la LRHL y en la LCI) (art. 1 RD);

2.- Con periodicidad trimestral, la relación de las modificaciones jurídicas y alteraciones de valor catastral que hubieren sido acordadas, siempre y cuando produzcan efectos tributarios en el IBI en el propio ejercicio en que se produzcan (art. 1 RD).

3.- También remitirán anualmente a los Ayuntamientos que han implantado el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, el valor del terreno de cada inmueble a efectos de la liquidación de dicho impuesto (art. 4.3 RD).

Por su parte, se deberá suministrar la siguiente información a las Gerencias Territoriales de la DGC:

1.- Con periodicidad trimestral, los Ayuntamientos, bien directamente o a través de las Diputaciones Provinciales, les deberán remitir información sobre los siguientes extremos (art. 2.1 RD):

a) Licencias de primera ocupación o cualquier otro documento administrativo expedido por el Ayuntamiento y que certifique el final de las obras, señalando expresamente los datos de identificación del propietario y de aquellos otros posibles sujetos pasivos si los hubiere, y la situación del inmueble.

b) Modificaciones del planeamiento urbanístico y actos dictados en ejecución del mismo.

c) Declaraciones, o autoliquidaciones en su caso, formuladas en relación con el IIVTNU.

d) Modificaciones producidas en los identificadores postales de los inmuebles.

2.- Los Ayuntamientos que no hayan delegado sus funciones de gestión tributaria³³¹ y aquellas Entidades que hayan asumido en virtud de delegación la gestión tributaria del impuesto³³², deberán remitir anualmente, antes del 15 de diciembre de cada año, relación de exenciones y bonificaciones otorgadas en el ámbito del IBI, así como, los cambios de datos del titular o los errores de hecho que hubieran podido ser conocidos con ocasión de la gestión tributaria o recaudatoria del mismo³³³ (art. 2.2 RD).

Finalmente, las Comunidades Autónomas facilitarán a las Gerencias Regionales de la DGC información sobre las transmisiones de dominio y declaraciones de obra nueva y división horizontal de que tengan conocimiento a través de las liquidaciones practicadas en los impuestos cedidos por el Estado, en especial los de Transmisiones Patrimoniales, Actos Jurídicos Documentados y Sucesiones y Donaciones (art. 3 RD).

Todos los deberes de información relacionados hasta ahora operan de oficio; no es necesaria la previa petición por parte de la Entidad interesada en recibir dicha información. Junto a éstos, se contemplan en el RD otros supuestos de intercambio de información para cuya operatividad se exige solicitud expresa por parte del Ente interesado en la recepción de la información:

1.- Los Ayuntamientos podrán solicitar a la DGC información catastral anual (art. 4.1 RD)³³⁴.

2.- Las Comunidades Autónomas podrán solicitar el acceso, por vía telemática, a la información contenida en las Bases de Datos Catastrales, que puedan precisar para la gestión de los impuestos inmobiliarios (art. 4.2 RD).

³³¹ El art. 2.2 RD 1390/1990 se refiere a aquellos Ayuntamientos que no hayan hecho uso de la opción contemplada en la DT 11 de la LRHL; nosotros entendemos que hay que hacer extensible esta condición a aquellos Ayuntamientos que no hayan delegado sus competencias en materia de gestión tributaria en virtud del art. 7 LRHL.

³³² El Real Decreto alude expresamente a las “Diputaciones Provinciales, Cabildos, Consejos Insulares y Comunidades Autónomas”, nosotros consideramos, atendiendo a la fecha de aprobación del RD y a las modificaciones operadas en el tenor de la LRHL con posterioridad a la misma, que esta referencia ha de considerarse realizada a todas las entidades que pueden recibir por delegación la gestión tributaria del IBI, y a las que nos hemos referido al analizar el art. 7 LRHL.

³³³ «Esta última información se suministrará igualmente por aquellos Ayuntamientos que únicamente ejerzan la gestión recaudatoria del impuesto» (art. 2.2 RD).

³³⁴ Se contempla, asimismo, en dicho apartado que los Ayuntamientos, que no hayan delegado sus competencias en materia de gestión tributaria, en general –el precepto se refiere solamente a la delegación prevista en la DT 11 LRHL- podrán disponer de las variaciones producidas en los datos contenidos en el Catastro con la periodicidad que acuerden con la DGC.

Se establece en la normativa una cautela específica para salvaguardar el secreto y confidencialidad de la información suministrada; dicha información no se podrá transferir a persona o Entidad distinta a aquélla a la que ha sido facilitada (art. 4.4 RD, en relación con el art. 113 LGT).

2) Convenios de colaboración para llevar a cabo la gestión catastral:

Cualquier colaboración en la gestión catastral que exceda del mero intercambio de información en los términos vistos, únicamente podrá llevarse a cabo en el ámbito de los convenios que a tal efecto se suscriban.

En el apartado 8 del art. 78 se contempla la posibilidad de que los Ayuntamientos celebren convenios u otras fórmulas de colaboración con cualesquiera Administraciones Públicas en relación a las competencias propias municipales en relación con el IBI. Se celebrarán estos convenios conforme a lo dispuesto en la LRBRL siendo de aplicación supletoria lo establecido en el Título I de la LRJPAC. En realidad este art. 78.8 constituye una mera manifestación de la genérica facultad de delegación y colaboración que se reconoce a los Entes locales en el art. 106.3 LRBRL respecto a la gestión de sus tributos propios, y que se concreta en los arts. 7 y 8 LRHL, y en consecuencia, nos remitimos a lo indicado al comentar tales preceptos.

Prosigue este art. 78.8 en su segundo párrafo estableciendo un deber a cargo de las Entidades locales y las Comunidades Autónomas uniprovinciales en las que se integren los Ayuntamientos de asumir el ejercicio de las competencias que en relación al IBI se atribuye a dichos Ayuntamientos cuando así lo solicite esta entidad municipal.

Por otro lado, en el art. 1.4 de la Ley 48/2002, de 23 de diciembre, del Catastro Inmobiliario, se posibilita la celebración de convenios de colaboración con las diferentes Administraciones, entidades y corporaciones públicas, entre las que, evidentemente, se encuentran las propias Entidades locales en relación con las funciones de formación y mantenimiento del Catastro Inmobiliario y la difusión de la información catastral; y en particular, para llevar a cabo las tareas de valoración, inspección, elaboración y gestión de la cartografía catastral, entre otras³³⁵. En ningún caso dicha colaboración podrá alcanzar a la superior función de coordinación de valores y a la de aprobación de las

³³⁵ En la Disposición Adicional Cuarta, tras reconocer que la formación, conservación, renovación, revisión y demás funciones inherentes a los catastros inmobiliarios, son competencia exclusiva del Estado y serán ejercidas por la Dirección General de Catastro, se permite la celebración de convenios de colaboración para su ejercicio con los Ayuntamientos, o en su caso, Diputaciones Provinciales, Cabildos, Consejos insulares u otras Entidades locales reconocidas por las leyes, a petición de los mismos y en los términos que reglamentariamente se establezcan (apartado 2º de dicha Disposición).

Ponencias de valores, que se ejercerán, en todo caso, por la Dirección General del Catastro. Se ha ampliado el ámbito de funciones catastrales que no podrán ser objeto de las fórmulas de colaboración. En efecto, en el art. 78.1 LRHL, conforme a su última redacción, previa a su modificación por la 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, se permitía que la elaboración de las ponencias de valores pudiese ser objeto de estos Convenios; posibilidad, hoy día, totalmente vedada³³⁶.

Asimismo, se permite que se puedan llevar actuaciones de inspección conjuntas entre la Dirección General del Catastro y los Ayuntamientos y entidades que ejerzan la gestión tributaria del IBI, previa petición de éstos últimos (art. 7.3 LCI³³⁷); habrá de tenerse en cuenta, en este supuesto, lo dispuesto en la Orden del Ministerio de Hacienda de 31 de julio de 2003, por la que se determina la atribución de funciones inspectoras en el ámbito de la Dirección General del Catastro y se aprueba el contenido y especialidades de los documentos de la Inspección catastral.

A la espera de que se dicte el correspondiente desarrollo reglamentario de estos preceptos, puede seguir siendo de aplicación lo establecido en el RD 1390/1990, de 2 de noviembre, como venimos afirmando.

Entidades que pueden suscribir convenios de colaboración en relación a la gestión catastral:

Tras la lectura del art. 1.4 LCI podemos concluir que estos convenios de colaboración han de ser suscritos o formalizados: de un lado, por la DGC –ya que a ella se atribuyen las funciones integrantes de la gestión catastral-, y de otro, por cualesquiera Administraciones, entidades o corporaciones públicas (Ayuntamientos, Diputaciones Provinciales, Consejos o Cabildos insulares, Comunidades Autónomas uniprovinciales y otras entidades locales reconocidas por las leyes, como las Comarcas o Mancomunidades de Municipios, etc.).

³³⁶ El art. 8.1 del RD 1390/1990 disponía, en relación al régimen jurídico de estos convenios de colaboración, que éste podría ser de delegación de funciones o de prestación de servicios; si bien, en ningún caso, podía ser objeto de delegación, aunque sí de prestación de servicios, las funciones referidas a la elaboración de ponencias y a la asignación individualizaba de valores catastrales; hoy día, no es posible, ni siquiera, que se acuerde la prestación de servicios, respecto a la elaboración de ponencias de valores.

³³⁷ En el apartado 3 del art. 78, previo a su modificación del año 2002, se preveía el posible establecimiento de fórmulas de colaboración con los Ayuntamientos y, en su caso, Diputaciones Provinciales, Cabildos, Consejos Insulares y otras entidades reconocidas por las leyes, para llevar a cabo la Inspección catastral de este impuesto –cuya competencia se atribuye a los órganos de la Administración tributaria del Estado-.

El único requisito que implícitamente se exigía a todas estas entidades para poder participar, a través de estos convenios, en el ejercicio de las funciones de gestión catastral³³⁸, y respecto al cual, hoy día, la LCI guarda silencio, era que ejerciesen efectivamente las competencias de gestión tributaria. En efecto, era necesario que los Ayuntamientos no hubiesen delegado dichas competencias al amparo de lo dispuesto en la DT 11 LRHL (como se infiere del art. 6 RD 1390/1990), y añadimos nosotros, ni conforme al art. 7 LRHL³³⁹. Del mismo modo, respecto al resto de Entidades mencionadas era necesario que hubiesen asumido por delegación la gestión tributaria del IBI³⁴⁰; y en consecuencia, sólo podían en virtud de estos convenios de colaboración “intervenir en la gestión e inspección catastral en el ámbito territorial de aquellos municipios cuyos Ayuntamientos les hubiesen trasladado previamente (en virtud del art. 7 LRHL, DT 11 u otras vías) las funciones de gestión tributaria”³⁴¹. Vemos cómo, al igual que afirmábamos para la delegación de competencias de gestión censal e inspección del IAE, el ejercicio de las funciones de gestión tributaria se constituía en un presupuesto necesario, es más verdaderamente indispensable, para la celebración de convenios de colaboración en la gestión catastral, y ello deriva, como se ha afirmado, de la estrecha conexión existente entre la gestión tributaria y la gestión catastral³⁴². Tendremos que esperar al desarrollo normativo de la Ley del Catastro Inmobiliario para comprobar si estas exigencias se mantienen, o si pueden considerarse suprimidas, en su caso. No

³³⁸ Tal y como se infería del art. 78.1 y 3 LRHL, D. A. 4ª LRHL, y RD 1390/1990.

³³⁹ De este parecer es BARQUERO ESTEVAN, para quien, aunque no se disponga expresamente, es necesario que la Entidad local no haya delegado sus competencias de gestión tributaria ni al amparo de la DT 11 ni del art. 7 LRHL (“Delegaciones, convenios y otras técnicas de colaboración...”, cit., ps. 380 a 382).

³⁴⁰ Se ha de tener en cuenta que la normativa no recogía expresamente este requisito en relación a estas otras Entidades, si bien resultaba una condición lógica y coherente con la establecida para el caso de que la Entidad solicitante sea una Corporación local. Si en este último caso se exigía que dicha Entidad no haya delegado las funciones de gestión tributaria que le atribuía la normativa, es lógico pensar que respecto al resto de entidades se exijan que hayan recibido en virtud de delegación las competencias para el ejercicio de la gestión tributaria.

³⁴¹ BARQUERO ESTEVAN, J.M.: “Delegaciones, convenios y otras técnicas de colaboración...”, cit., p. 383.

³⁴² En opinión del autor anteriormente citado, la causa de la exigencia de esta condición –ejercicio de las competencias de gestión tributaria- por parte de la Entidad que desea colaborar en la gestión catastral, deriva, no tanto de la imposibilidad material o incapacidad real (es decir, del argumento de que quien no es capaz de asumir la gestión tributaria difícilmente podrá asumir la gestión catastral), sino más bien de la estrecha conexión en que se encuentra la gestión tributaria y la gestión catastral, de la cual se extrae que el ejercicio de las funciones de gestión tributaria constituye un presupuesto sin el que no es posible la participación en la gestión catastral (“Delegaciones, convenios y otras técnicas de colaboración...”. cit. p. 381). Por tanto, cuando un Ayuntamiento delega las facultades de gestión, al trasladar la tutela del mismo interés al que se anuda su derecho de participación en la gestión catastral, traslada también implícitamente la posibilidad de participar, mediante convenios de colaboración, en las funciones de gestión catastral (“Delegaciones, convenios y otras técnicas de colaboración...”. cit., p. 382).

obstante, consideramos atendiendo a la estrecha vinculación existente entre la gestión tributaria y la catastral, que probablemente se conservarán.

Pero, quizá lo que más llamaba la atención era la ausencia en la delimitación de las Entidades que podían suscribir convenios de colaboración, de una referencia específica a las Comunidades Autónomas –hay que entender pluriprovinciales³⁴³- y sobre todo, resultaba llamativa dicha exclusión si consideramos que estas Entidades territoriales pueden asumir en virtud de delegación la gestión tributaria del IBI. Se había debatido doctrinalmente acerca del por qué de esta excepción a la que podría considerarse regla general –aquél ente que ejerza las funciones de gestión tributaria del IBI podrá celebrar convenios de colaboración para llevar a cabo la gestión catastral-; y ante este interrogante, se respondió partiendo de que la participación en la gestión catastral de Diputaciones, Consejos y Cabildos –agrupaciones de municipios- “responde a esta misma idea: la gestión de los intereses municipales allí donde éstos exceden de la capacidad de los Municipios”³⁴⁴. “Quizá pueda esto explicar (no sé si justificar) que la posibilidad de convenir alcance a estos entes y no, por el contrario, a las Comunidades Autónomas. Aunque, francamente, más bien parece que son razones de otro tipo las que están en el fondo de esta decisión; razones de tipo político, como el temor a que las Comunidades Autónomas adquieran progresivo protagonismo en este ámbito de la gestión catastral”³⁴⁵. De ello se derivaba una falta de coincidencia de las Entidades que podían recibir por delegación la competencia para desarrollar las funciones de gestión tributaria del IBI con aquéllas que podían participar a través de convenios de colaboración en el ejercicio de las funciones de gestión catastral, sin que en principio estuviese suficiente y razonadamente justificada dicha falta de concordancia.

Procedimiento:

Los convenios para la colaboración pueden referirse a cualesquiera funciones catastrales, y por ende, tanto a la llamada gestión como inspección catastral, con la salvedad de la coordinación de valores y la elaboración de ponencias de valores, tal y como se reconoce en el art.1.4 LCI.

³⁴³ Conforme a la Disposición Adicional 17ª de la LRHL las previsiones establecidas en esta Ley para las Diputaciones Provinciales serán de aplicación a las Comunidades Autónomas uniprovinciales en tanto no se opongan a lo dispuesto en sus Estatutos de Autonomía. En consecuencia, y respecto al tema que estamos tratando, si se reconoce la posibilidad de que las Diputaciones Provinciales puedan suscribir convenios de colaboración en materia catastral, hay que considerar que dicha posibilidad queda también reconocida a estas Comunidades Autónomas.

³⁴⁴ BARQUERO ESTEVAN, J.M.: “Delegaciones, convenios y otras técnicas de colaboración...”, cit., p. 385.

³⁴⁵ BARQUERO ESTEVAN, J.M.: “Delegaciones, convenios y otras técnicas de colaboración...”, cit., p. 386.

La formalización de estos convenios nace de una solicitud de los Entes locales dirigida, a través de la respectiva Gerencia Territorial, a la DGC. A dicha solicitud se acompañará una memoria explicativa en la que constará, al menos, el objeto del convenio, el alcance de las funciones a ejercer en cada caso, y los medios personales y materiales que hayan de ser aplicados a estas funciones. Es la Dirección General del Catastro la que, a la vista de las propuestas formuladas por las Entidades locales, previo informe del Consejo Territorial de la Propiedad inmobiliaria, y a propuesta de las Gerencias Territoriales, decide la procedencia o no de la suscripción del convenio (art. 7 RD 1390/1990). Esta fórmula no determina el pago de contraprestación económica alguna por la colaboración alcanzada.

Contenido de estos convenios:

Estos convenios de colaboración en materia catastral deberán contemplar, al menos, tal y como se deduce del art. 8.2 RD, *«el objeto y contenido, plazo de vigencia y mecanismos de coordinación que se estimen precisos, así como, determinar el régimen jurídico a que ha de someterse el ejercicio de las funciones objeto del convenio»*.

b) La colaboración en el IAE.

En el art. 92.3 LRHL se prevé específicamente el posible establecimiento de fórmulas de colaboración en materia de inspección del IAE con los Ayuntamientos, Diputaciones Provinciales, Cabildos o Consejos Insulares, otras Entidades locales reconocidas por las leyes y las Comunidades Autónomas *«en los términos que se disponga el Ministro de Economía y Hacienda»*.

1) Intercambio de información censal.

Según dispone el art. 25 RD 243/1995, una vez concedida la delegación (de la gestión censal, de la inspección, o de ambas) del Impuesto, la AEAT entregará a la entidad delegada los censos correspondientes a las cuotas municipales a las que alcance dicha delegación.

Por su parte, la entidad delegada deberá remitir a la Delegación de la AEAT respectiva, dentro del primer mes de cada trimestre natural, la relación de modificaciones que se hubiesen producido en los censos durante el trimestre inmediatamente anterior. No obstante, las modificaciones que se produzcan durante el último trimestre de cada año natural, se remitirán a la AEAT antes del 16 de febrero del año siguiente.

Asimismo, las entidades que ejerzan la gestión censal del impuesto remitirán, antes del 15 de marzo de cada año, a la AEAT, la Matrícula o Matrículas por ellas formadas³⁴⁶.

Aunque el art. 25 RD no lo disponga expresamente, este intercambio de información se realizará, siempre que sea posible, en soporte informático.

2) Convenios de colaboración en la inspección del IAE.

La colaboración se circunscribe en el art. 92 LRHL a la función de inspección del tributo; no alcanza, por tanto, a las funciones propias de la gestión censal. El procedimiento para la celebración de estos convenios y su régimen jurídico ha sido regulado en los arts. 12 y siguientes de la Orden Ministerial de 10 de junio de 1992.

Entidades que pueden suscribir convenios de colaboración para la inspección del IAE:

En principio, dichas Entidades son las mismas que pueden suscribir convenios de delegación para llevar a cabo la inspección de este impuesto; es decir, los Ayuntamientos, y en su caso, las Diputaciones Provinciales, Consejos o Cabildos Insulares, otras Entidades locales reconocidas por las leyes y las Comunidades Autónomas.

Procedimiento y régimen jurídico:

Esta colaboración se hará efectiva por las entidades citadas que lo soliciten «mediante la elaboración de un plan de actuaciones –que deberá tener un contenido específico- que se presentará en la Delegación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria correspondiente dentro del mes de octubre del año natural anterior a aquél en que deba llevarse a cabo» (art. 12 OM).

El órgano competente para la aprobación o modificación de los planes de inspección presentados será el Delegado especial de la AEAT. También será competente

³⁴⁶ Si esta remisión no se realiza en el plazo indicado, «la Administración tributaria del Estado, a efectos de la distribución de cuotas provinciales y nacionales, tomará en consideración los datos consignados en la última matrícula de que disponga» (art. 25.3 RD 243/1995).

para dar por concluida anticipadamente la vigencia de un plan general, o bien, para modificarlo durante la misma³⁴⁷ (art. 14 OM).

En el art. 13 OM se establece que el Plan de Inspección presentado por la Entidad interesada en la colaboración en la inspección del IAE deberá indicar:

a) Contenido: Estos planes pueden tener alcance general, comprensivo de todas las actividades económicas realizadas en el ámbito territorial de la Entidad solicitante, o bien, de carácter parcial, limitado a determinados sectores de actividad o zonas del territorio. Puede alcanzar a todas las actividades ejercidas incluso las que tributen por cuota provincial o nacional.

b) Duración: La vigencia temporal del plan será de un año natural completo, excepto cuando se trate de un plan general, en cuyo caso se entenderá prorrogado automáticamente hasta un máximo de tres años naturales, salvo modificación por el Delegado especial de la AEAT.

c) Programación: Se podrán programar las actuaciones semestralmente, con indicación de las zonas o actividades a comprobar.

d) El plan deberá contener una relación del personal solicitante que va a participar en las actuaciones, expresando, además de la identificación de dicho personal, si la función a desarrollar será la comprobación exclusiva del IAE o compartida con la inspección de otros tributos locales. Estos funcionarios tendrán la consideración de Inspección de los tributos en el desempeño de las funciones que les atribuya el Plan, y a tal efecto deberán disponer de la correspondiente credencial que así lo acredite (art. 15 OM).

Los funcionarios de la Entidad colaboradora que participen en la inspección del IAE reflejarán en diligencia la situación tributaria del sujeto pasivo en relación a este impuesto, haciendo constar expresamente la conformidad o disconformidad del sujeto pasivo con los hechos recogidos en dicho documento (art. 17 OM).

La diligencia ha de extenderse por triplicado en el modelo que apruebe la Agencia Estatal de Administración Tributaria, y se remitirá el primer ejemplar a la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, se entrega el segundo al interesado y el tercero queda en poder de la Entidad colaboradora.

³⁴⁷ «Cuando se modifique un plan propuesto o un plan general vigente, se dará traslado del acuerdo adoptado a la Entidad interesada para que en el plazo de quince días naturales a partir de la recepción, manifieste si mantiene o renuncia al plan de inspección» (art. 14 párrafo 3º OM).

Una vez recibida la diligencia por la dependencia competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, y siempre que aquélla reúna los requisitos a que se refiere el art. 57 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, se incoará la correspondiente acta de prueba preconstituida, que se tramitará de acuerdo con el apartado segundo del art. 146 de la Ley General Tributaria y disposiciones que lo desarrollan, salvo que proceda la extensión de acta de comprobado y conforme.

Cuando la dependencia competente aprecie que en la documentación remitida no concurren los requisitos necesarios para concluir el procedimiento, practicará, de resultar procedente a la vista de la diligencia de colaboración, las actuaciones necesarias a fin de regularizar la situación tributaria del sujeto pasivo (art. 16 OM)

Finalmente, corresponde al delegado de la AEAT fijar *«las reuniones de trabajo a realizar, con la asistencia de funcionarios de la Inspección de Tributos del Estado y de la Entidad colaboradora, con el fin de precisar técnicas de actuación, fuentes de información, unificación de criterios y cuantos temas sean de interés para la mejor realización del servicio.*

Asimismo, existirá una permanente comunicación entre el Delegado de la AEAT y la Entidad colaboradora para la recíproca propuesta de modificaciones en la estructura organizativa y los medios empleados, con la finalidad de conseguir una eficaz ejecución del plan» (art. 17 OM).

Este régimen de colaboración en la inspección del IAE, tal y como se ha reconocido, parece haber quedado relegado frente al de delegación, a un segundo plano. “El régimen de colaboración sólo es posible en relación con facultades inspectoras que no hayan sido previamente delegadas por el Estado”, pues de haberse delegado, el régimen de colaboración habrá de entablarse con la entidad delegada y sin seguir el procedimiento previsto aquí³⁴⁸. La incompatibilidad de ambos regímenes (delegación/colaboración) respecto al desempeño de las funciones inspectoras no ha de

³⁴⁸ BARQUERO ESTEVAN, J.M.: “Delegaciones, convenios y otras técnicas de colaboración...”, cit., p. 392.

interpretarse en términos absolutos, pues “únicamente opera en la medida en que coincida el ámbito territorial y material de las actuaciones”³⁴⁹.

³⁴⁹ BARQUERO ESTEVAN, J.M.: “Delegaciones, convenios y otras técnicas de colaboración...”, cit., p. 392. Incorpora a continuación, este autor una serie de ejemplos de cómo no opera esta incompatibilidad cuando no coincida el ámbito territorial y material de las actuaciones (vid. p. 392 y 393).

CAPÍTULO II

***PROCEDIMIENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA
EN LOS IMPUESTOS DE
COBRO PERIÓDICO MEDIANTE RECIBO***

CAPÍTULO II

PROCEDIMIENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA EN LOS IMPUESTOS DE COBRO PERIÓDICO MEDIANTE RECIBO

Una vez analizados los aspectos subjetivos de la gestión tributaria local (titularidad competencial y relaciones interadministrativas), vamos a adentrarnos en el análisis de los aspectos estrictamente procedimentales, esto es, del conjunto de actuaciones y procedimientos administrativos a través de los cuales los Entes locales ejercen las potestades que la Ley les confiere con el fin de hacer efectivos sus créditos tributarios, y sirven, además de para determinar la deuda, para verificar el cumplimiento de los deberes del sujeto pasivo³⁵⁰; dejando constancia de que estudiaremos con mayor detalle las especialidades que el procedimiento de gestión de los impuestos locales presenta.

Partiremos obviamente de la remisión operada en el artículo 12 de la LRHL a la Ley General Tributaria, a la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente y al resto de disposiciones normativas que las desarrollan; si bien, constataremos que no es posible una traslación sin más del procedimiento diseñado en aquellas normas al ámbito local, dadas las particularidades que se presentan en el mismo, motivadas fundamentalmente por la especial naturaleza y peculiaridad estructural de los tributos locales³⁵¹. Baste mencionar que los impuestos locales obligatorios, junto a numerosas tasas por la prestación de servicios se gestionan siguiendo el que podríamos denominar sistema de padrones, matrículas o registros de obligados al pago; modo de

³⁵⁰ FERNÁNDEZ DOMÍNGUEZ, M.J.: “Presentación”, en *Gestión Tributaria Local*; Cuadernos de documentación e Información, n.º 97, 2000, p. 18.

³⁵¹ Así ha sido puesto de manifiesto por diversos autores; entre otros, puede citarse a LAGO MONTERO, para quien “la disparidad de figuras tributarias que pueblan la Hacienda local origina repercusiones importantes en materia procedimental”, y en base a ello el autor clasifica las figuras procedimentales afines “construyendo varios tipos de tributos en función de su procedimiento de gestión” o “modalidades de procedimientos de gestión tributaria local” (“El procedimiento de Gestión Tributaria: modificaciones recientes. Incidencia en la Hacienda Local Española”; *Revista Euroamericana de Derecho Tributario*, n.º 5, 1997, p. 298). Así como, también puede citarse a NIETO MONTERO, J.J.: NIETO MONTERO, J.J.: *La Gestión de los Impuestos Municipales...*, cit., p. 175.

gestión al que apenas se refiere la LGT, que diseña un procedimiento de aplicación y exacción de tributos universal aunque fundamentalmente enfocado a la Administración estatal, y que casi no toma en consideración la existencia de entes distintos al Estado que deberán seguir el iter procedimental que en la misma se diseña, como consecuencia de la utilización de la técnica de la remisión³⁵². En este sentido, en el seno de la normativa estatal, sólo hemos localizado una referencia expresa a algunos aspectos de la gestión de los llamados tributos de cobro periódico mediante recibo en el art. 124.3 de la LGT, relativo a la notificación, y en el Reglamento General de Recaudación (fundamentalmente, los arts. 20.2 y 86 a 90 del mismo).

En consecuencia, atendiendo a estas especialidades de los tributos locales, que predeterminan en cierto modo sus especialidades procedimentales³⁵³, sistematizaremos el estudio de la gestión tributaria local, clasificando dichos tributos locales del siguiente modo:

- En un primer momento, analizaremos el procedimiento de gestión tributaria de los denominados tributos de cobro periódico mediante recibo; modo de gestión que, en la actualidad, sólo se presenta respecto de los recursos tributarios locales, y además, sólo en relación a aquéllos que pueden ser considerados de mayor transcendencia, tanto cualitativa como cuantitativa, como son los impuestos de exigencia obligatoria preceptiva (Impuesto sobre Bienes Inmuebles, Impuesto sobre Actividades Económicas e Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica), así como, las tasas por la prestación periódica de determinados servicios. En estos supuestos, el esquema básico que se sigue para la exacción de estos tributos es el siguiente: el sujeto declara en el primer período impositivo, en el que el procedimiento a seguir no se diferencia básicamente del correspondiente al resto de tributos, salvo por la particularidad existente en dos impuestos en los que las facultades gestoras se han atribuido a órganos pertenecientes a dos Administraciones diferentes; en el segundo período impositivo y siguientes, en tanto no se produzca una modificación de las circunstancias tomadas en consideración en el período inicial o una baja o cese en la situación o actividad que motivó la inclusión en el respectivo Padrón, Matrícula o Registro, la Administración gestora procederá a gestionar de oficio el correspondiente tributo.

³⁵² Tanto las Comunidades Autónomas, respecto a la gestión de los tributos que le han sido cedidos por parte del Estado, como las Entidades Locales, en relación a la exigencia y aplicación de sus tributos propios, deberán tomar en consideración lo dispuesto en la Ley General Tributaria, tal y como se dispone respectivamente en el art. 19 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía, y en el artículo 12 LRHL.

³⁵³ Tal y como afirma LAGO MONTERO "las peculiaridades estructurales de cada tributo se traducen también en peculiaridades procedimentales" ("El procedimiento de gestión tributaria: modificaciones recientes...", cit., p. 321).

- Seguidamente, estudiaremos las peculiaridades que presenta la exacción del resto de figuras tributarias locales, cuyo procedimiento en un principio se asemeja bastante al diseñado en la LGT (al denominado procedimiento clásico o tradicional de gestión³⁵⁴); tomando en consideración, como no puede ser de otra forma, la posibilidad reconocida para la totalidad de tributos locales, a excepción del Impuesto sobre Bienes Inmuebles como para las Contribuciones Especiales, de introducir la autoliquidación³⁵⁵.

I.- RÉGIMEN GENERAL DE LA GESTIÓN TRIBUTARIA. ARTÍCULO 12 LRHL.

Ante todo, debemos comenzar estas líneas aclarando que puede entenderse por gestión tributaria, dado que nuestro objetivo es conocer el engranaje de la gestión tributaria de los impuestos locales, y fundamentalmente, reseñar las particularidades que pueda presentar, si las hay, en comparación con el que podríamos denominar sistema general de gestión tributaria; y nuestras primeras palabras han de ir dirigidas a poner de manifiesto lo arduo y complicado de esta tarea. En efecto, debemos reconocer que cuando se utiliza el término “gestión tributaria” no siempre se hace referencia a una misma realidad jurídica. Su delimitación no resulta fácil. Como es sabido, a esta confusión ha contribuido en gran medida el propio legislador, que utiliza este término con ambigüedad y ambivalencia³⁵⁶. Así, la Ley General Tributaria permite atribuir contenidos muy diversos a este término, y algo similar ocurre con la propia Ley reguladora de las Haciendas Locales, en la que, en ocasiones, se utiliza dicha expresión en sentido estricto, refiriéndola sólo a la liquidación (arts. 104 y 111); en otras, se emplea con un sentido más amplio, siendo comprensiva de la actividad de liquidación, comprobación e investigación, y recaudación (arts. 12 y 98); y en otras, se amplía aún más dicho ámbito llegando a integrar incluso la actividad de revisión (arts. 78, 92 y 98). De entre estos posibles significados a atribuir a este término, hemos

³⁵⁴ Se inicia, conforme al art. 101 LGT, generalmente mediante declaración del sujeto y excepcionalmente a partir de una actuación investigadora por parte de la Administración; le sigue la práctica de una liquidación provisional, actuaciones de comprobación e investigación que culminan con una liquidación definitiva, y a continuación, una vez notificada dicha liquidación al obligado a pagar, se procede a su recaudación. Conviene aclarar que, no todas las fases procedimentales indicadas se han de dar necesariamente; y que, la recaudación, en función del concepto de gestión tributaria que se adopte, será considerada como fase integrada o no dentro del genérico procedimiento de gestión.

³⁵⁵ En este caso, tras la iniciación mediante la presentación de la correspondiente autoliquidación, puede seguir una comprobación abreviada por parte de la oficina gestora que dará lugar a una liquidación provisional conforme al art. 123 LGT, o bien, podrán desarrollarse actuaciones de comprobación e investigación por los órganos de Inspección, dando origen a una liquidación provisional, o en su caso, definitiva. Al igual que hemos indicado en la nota anterior, no siempre se desarrollan todas y cada una de estas actuaciones procedimentales.

³⁵⁶ Así lo ha puesto de manifiesto FERNÁNDEZ PAVÉS, M.J.: “Gestión de los recursos tributarios locales”, en *Estudios sobre Economía de las Corporaciones Locales XII. Gestión Financiera y Tributaria*; Temas de Administración Local, Cemci, Granada, 2000, p. 285.

optado por aquél que excluye del concepto de gestión tributaria las actividades relativas a la revisión, quedando el resto dentro de la gestión, si bien, reconocemos una cierta autonomía o independencia a la recaudación³⁵⁷. Y ciñendo aún más este concepto, fundamentalmente, nos vamos a referir a la gestión tributaria en su sentido estricto como “una pluralidad de actos característicamente coordinados entre sí, y orientados a la consecución de un efecto jurídico unitario: la fijación y exigibilidad de la obligación tributaria principal”³⁵⁸. En el ordenamiento francés para referirse a este conjunto de actos y actuaciones llevados a cabo por los órganos administrativos, en colaboración con los propios ciudadanos, y orientadas fundamentalmente a la determinación de la cuantía de la deuda tributaria y su efectivo ingreso, se emplea el término “*procedure fiscale*”. Con él se hace referencia a dos tipos de reglas o normas: de un lado, las referentes a las prerrogativas de la Administración y a la garantías del contribuyente a lo largo del procedimiento de imposición o liquidación, en el que cobra un especial protagonismo la determinación de la base imponible y la recaudación del impuesto; y de otro lado, las que se refieren a los mecanismos de revisión previos al contencioso (pre contenciosos) y a la propia vía contenciosa, establecidos para resolver los conflictos que surjan a lo largo del procedimiento³⁵⁹. Así se desprende de la propia sistemática del denominado Libro de Procedimientos Fiscales (*Livre des Procédures Fiscales*), estructurado en tres títulos correspondientes a los distintos subprocedimientos o fases que pueden integrarse dentro del procedimiento de gestión tributaria.

³⁵⁷ En este sentido, la mayoría de los autores consideran la recaudación como un procedimiento autónomo respecto del de gestión tributaria; en particular, GONZÁLEZ GARCÍA afirma que la etapa de recaudación, cuya función es hacer efectivos los acuerdos de liquidación, “pertenece a la fase ejecutiva del procedimiento y no a su fase de instrucción o resolución”, y en consecuencia, “el procedimiento de recaudación, más que constituir una fase autónoma dentro del procedimiento liquidatorio de gestión posterior a su etapa resolutoria, es, más bien, una modalidad diferente del procedimiento de gestión: la que se realiza para ejecutar los actos administrativos producidos en el procedimiento resolutorio o liquidatorio” (“El procedimiento de gestión tributaria en la Hacienda Local”, en *La Gestión Tributaria en la Hacienda Local*, CEMCI, Instituto Nacional de Administración Pública, Granada, 1991, p. 44). En parecidos términos se pronuncia LAGO MONTERO (“El procedimiento de gestión tributaria: modificaciones recientes...”, cit., p. 315).

³⁵⁸ En este sentido define el procedimiento de liquidación CLAVIJO HERNÁNDEZ; en efecto, para este autor el conjunto de actos tributarios que se realizan en aplicación de la norma tributaria, encaminados todos ellos a la fijación y exigencia de la cuantía de la obligación tributaria principal, y que se encuentran unidos por una serie de vínculos que hacen de ellos un verdadero procedimiento, constituyen el procedimiento de liquidación (“Notas sobre el procedimiento de liquidación en el Derecho tributario español”, en *Estudios Jurídicos. Tomo I. Libro conmemorativo del bicentenario de la Universidad de la Laguna; Facultad de Derecho, Universidad de la Laguna, 1993, ps. 139 y 141*).

Por su parte, FERNÁNDEZ PAVÉS define la gestión tributaria como “aquella actuación coordinada de una pluralidad de órganos administrativos, junto con las actuaciones requeridas de los particulares, dirigida a la liquidación y recaudación de las deudas tributarias debidas, absolutamente necesaria para la aplicación del tributo, y realizada siempre conforme al mandato de la ley” (“Gestión de los recursos tributarios locales”, cit., ps. 289 y 299).

³⁵⁹ GROSCLAUDE, J., y MARCHESSOU, P.: *Procédures Fiscales...* cit., p. 1.

En consecuencia, en el ordenamiento francés el término "procedure fiscal" es equivalente al concepto más amplio de gestión tributaria utilizado en el nuestro, pues dentro de la categoría genérica de los procedimientos fiscales se distinguen tres subprocedimientos:

a) Los procedimientos de establecimiento del impuesto, en cuyo seno se diferencian dos etapas o fases sucesivas:

- Los denominados procedimientos de base imponible (*assiette*) o conforme a nuestra terminología, procedimientos de liquidación, que, como resulta del todo lógico, tienen por objeto fundamental la determinación de la base imponible como primer elemento de cuantificación que permite a la Administración liquidar el tributo aplicándole el correspondiente tipo de gravamen. Dicha determinación de la base se realizará de forma directa, siempre y cuando el sujeto cumpla con sus deberes de presentación de la declaración tributaria. Ahora bien, cuando concurren determinadas circunstancias, podrá la Administración tributaria francesa llevar a cabo una valoración unilateral de la base tributaria. En realidad, podrá fijar unilateralmente este elemento de cuantificación en dos supuestos: de un lado, en el ámbito de los impuestos directos locales, en los que la base tributaria, que gira en torno al concepto de valor locativo catastral, se fija de manera unilateral por la propia Administración tributaria estatal sin participación del ciudadano –salvo en determinados supuestos excepcionales-, e igualmente, sin apenas participación de las propias Entidades locales (que sólo intervendrán a través de determinadas Comisiones a las que se reconoce un papel meramente consultivo). De otro lado, también procederá la determinación unilateral de la base tributaria en el llamado procedimiento de oficio (*procédure d'office*)³⁶⁰.

Ahora bien, hay determinados supuestos en los que la Administración tributaria renuncia a determinar directamente la base tributaria, y acude a mecanismos indirectos que se integran en el seno de los llamados procedimientos de determinación indirecta de la base (*assiette*). En el sistema francés se distinguen dos modalidades de procedimientos de este tipo: por un lado, los llamados procedimientos "forfaitaires", y por otro, los conocidos como procedimientos indiciarios (*indiciaries*)³⁶¹.

³⁶⁰ Como regla general la determinación de la base tributaria en el sistema tributario francés presenta un carácter contradictorio, que se manifiesta en un intercambio de puntos de vista entre el contribuyente y la propia Administración. Ahora bien, cuando el contribuyente se coloca en una situación irregular (incumple total o parcialmente, o cumple extemporáneamente sus deberes formales), la Administración puede acudir a un procedimiento de fijación unilateral de la base, es decir, al llamado procedimiento de oficio. En el seno de este procedimiento se integran dos modalidades distintas que se diferencian no por su régimen jurídico sino por los sujetos a los cuales afecta: de un lado, la "*taxation d'office*" (arts. 66 a 72 LPF) y la "*evaluation d'office*" (arts. 73 y 74 LPF). Sobre las peculiaridades y desarrollo de cada uno de estos procedimientos puede consultarse: GROSCLAUDE, J., y MARCHESSOU, P.: *Procedures Fiscales...* cit., ps. 60 y 61.

³⁶¹ Sobre el desarrollo de ambos procedimientos y sus características, véase GROSCLAUDE, J., y MARCHESSOU, P.: *Procedures Fiscales...* cit., ps. 63 y ss.

- Los procedimientos de recaudación (recouvrement); en el ámbito de los impuestos directos locales se confía su recaudación a los agentes de la Dirección General de Contabilidad o del Tesoro, y en consecuencia, habrán de tenerse en cuenta las disposiciones establecidas para la recaudación de cualquier tributo que compete a dicha Dirección general.

b) Los procedimientos de control (contrôle).

c) Y, finalmente, los procedimientos de revisión o contenciosos.

Hechas las anteriores precisiones terminológicas y volviendo a nuestro ordenamiento, vamos a tratar de reseñar los aspectos comunes al procedimiento de gestión de los impuestos municipales, siendo imprescindible, para ello, partir del contenido del art. 12 de la LRHL. En efecto, como ya hemos indicado en el Capítulo primero, en este precepto se dispone que «la gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales se realizará de acuerdo con lo prevenido en la Ley General Tributaria, en la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente y en las demás Leyes del Estado reguladoras de la materia, así como en las disposiciones dictadas para su desarrollo». Del tenor literal de este artículo se infiere la aplicación directa de la normativa estatal reguladora de la gestión tributaria al procedimiento de aplicación y exacción de los tributos locales. Ahora bien, la propia LRHL contempla una serie de disposiciones específicas sobre algunos aspectos de la gestión de cada uno de sus tributos, y en consecuencia, en tales casos habrá de atenderse, como resulta lógico, a las particularidades establecidas en la norma específica con carácter prioritario.

Por tanto, son aplicables a la gestión tributaria local las normas estatales, siempre y cuando en la propia LRHL, y cabría añadir en sus disposiciones de desarrollo (aunque hasta la fecha no se ha dictado ningún reglamento de desarrollo de este texto legal) no se disponga otra cosa respecto a esa misma cuestión. Ya nos hemos referido en otro lugar de este trabajo a lo criticable que resulta esta remisión genérica a la normativa estatal, y fundamentalmente, en relación a las disposiciones reglamentarias que desarrollan a la LGT; pues, de este modo se las parece situar en una posición de prevalencia y preeminencia respecto de las propias normas reglamentarias locales a las que, no podemos olvidar, el Tribunal Constitucional reconoce un plus de eficacia en base a su sustrato democrático³⁶². En consecuencia, se reduce sobremanera el posible ámbito en el que la Entidad local podría hacer uso de sus competencias normativas para diseñar el procedimiento de aplicación y

³⁶² Es cierto que el Reglamento General de Inspección de los Tributos o el Reglamento General de Recaudación han sido dictados en desarrollo de la Ley General Tributaria; son reglamentos ejecutivos, pero no es menos cierto que esta labor de desarrollo también puede ser llevada a cabo por la propia Ordenanza fiscal respetando siempre el contenido establecido en la norma legal.

exacción de sus tributos propios; sin que exista una justificación suficiente para ello, ya que no encuentra su fundamento en el principio de reserva de ley, no conlleva una mayor salvaguarda de los principios de igualdad y unidad del ordenamiento, y supone evidentemente una merma significativa del principio de autonomía local.

En cualquier caso, fruto de esta aplicabilidad de la LGT a los procedimientos gestores locales, es la posible traslación a este ámbito del esquema de gestión diseñado en dicha Ley estatal con clara vocación totalizadora y universal. De este modo, cabe la posibilidad de que los tributos locales se gestionen conforme al esquema tradicional de gestión, o bien siguiendo el denominado esquema simplificado o “privatizado” de gestión³⁶³; sin olvidar, como ya hemos apuntado, la existencia de determinados tributos cuya aplicación no se ajusta, no tanto en el primer período de exacción sino más bien en los siguientes, a ninguno de estos esquemas genéricos.

Conforme al denominado esquema clásico o tradicional de gestión, el conjunto de actividades a desarrollar por parte de los órganos de la Administración tributaria – en este caso, local- para determinar la existencia y cuantía de la obligación tributaria, pueden estructurarse en las siguientes posibles fases:

- Iniciación del procedimiento básicamente a partir de la declaración tributaria del sujeto.
- Liquidación provisional.
- Comprobación e investigación.
- Liquidación definitiva.
- Recaudación.

Este esquema clásico se ha visto alterado, entre otras razones, como consecuencia de la generalización de las autoliquidaciones, y en general, por la ampliación de los deberes de colaboración e información que han de ser cumplidos por el administrado; así como, a raíz del que podríamos llamar fenómeno de confusión de funciones liquidadoras, y más tarde, comprobadoras, en manos de los órganos inspectores y gestores, respectivamente, alterándose de este modo el esquema tradicional basado en la premisa de que las oficinas gestoras liquidan y los inspectores comprueban e investigan. Junto a los anteriores, es indudable, la importancia que en

³⁶³ Así llamado por el indudable protagonismo que ha asumido la participación y colaboración de los ciudadanos en el devenir del procedimiento de aplicación de los tributos, y que se ha visto acompañado por un cambio en la posición tradicional de la Administración que, en la actualidad, ocupa una posición más pasiva, ya que se limita a controlar y verificar el cumplimiento de los deberes por el sujeto pasivo.

este fenómeno de cambio de la gestión tributaria en general han tenido otros factores, como pueda ser, la extensión del uso de los instrumentos de anticipación de ingresos, entre otros.

En consecuencia, el procedimiento de gestión tributaria en la actualidad presenta a grandes rasgos las siguientes posibles fases:

- Iniciación.
- Comprobación y liquidación definitiva³⁶⁴.
- Recaudación.

Pues bien, la gestión de los tributos locales puede ser acometida siguiendo cualquiera de los esquemas vistos. Conviene aclarar que, salvo la iniciación que evidentemente en cualquiera de sus formas siempre tendrá lugar; el resto de posibles fases o secuencias son contingentes, es decir, no es necesario que estén presentes siempre ni en el orden especificado. “Concurren o no en función de la estructura del tributo, del cumplimiento que el sujeto pasivo realice de sus deberes materiales y formales y de la capacidad de trabajo que las oficinas gestoras e inspectoras demuestren en el cumplimiento de sus funciones de comprobación y liquidación”³⁶⁵.

Ahora bien, no se puede olvidar que la Ley General Tributaria y el resto de la normativa estatal reguladora de la gestión tributaria en general, pese a su pretendido carácter globalizador, ha sido diseñada fundamentalmente pensando en tributos con una determinada estructura (los impuestos estatales³⁶⁶), y que han de ser gestionados por una determinada Administración que cuenta con determinados medios materiales, técnicos y humanos, esto es, con un potencial humano y técnico, e incluso, con un modo de actuar administrativo, que no se asimila al de la mayoría de los Entes locales. Esta circunstancia no ha pasado desapercibida al propio legislador, que, como ya hemos visto, reconoce expresamente a las Entidades locales el poder normativo para adaptar, a través de sus respectivas Ordenanzas fiscales, el contenido de la referida normativa estatal a su propio régimen de organización y funcionamiento interno; con una limitación importante, ya que, en ningún caso, dicha adaptación podrá ser

³⁶⁴ En realidad, podrán llevarse a cabo actuaciones de comprobación abreviada por los órganos gestores, que podrán derivar en una liquidación provisional de oficio (arts. 121 y 123 LGT); y en sentido alternativo, o en su caso, concurrente, podrán realizarse actuaciones de comprobación y/o investigación por los órganos de inspección, resultando de esta actuación, una liquidación provisional, o bien, en la mayoría de los casos, una liquidación definitiva.

³⁶⁵ LAGO MONTERO, J.M.: “El procedimiento de gestión tributaria: modificaciones recientes...”, cit., p. 316.

³⁶⁶ Y siendo más precisos, atendiendo fundamentalmente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre Sociedades, y en menor medida, pensando en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

contraria al contenido material de dicha normativa (apartado 2º del art. 12 LRHL). Es cierto que las Entidades locales gozaban de esta potestad antes de que se hiciese una referencia expresa a la misma en este precepto de la LRHL, es decir, antes de su incorporación por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social; pues ya en el art. 4.1.a) de la LRBRL se reconocía expresamente la potestad de autoorganización de los Entes locales necesarios, como ya hemos hecho constar en otro lugar de este trabajo.

Se les permite, por tanto, que puedan adaptar el diseño realizado en la normativa estatal del procedimiento de aplicación de los tributos a su propia estructura organizativa y de funcionamiento; lo que significa posibilitarles que, a través de sus Ordenanzas fiscales, puedan ordenar el desarrollo de la gestión del tributo o tributos en cuestión, coordinando los medios personales, técnicos y humanos con los que efectivamente cuenta la Entidad local, para alcanzar el fin perseguido con tal procedimiento; así como, que puedan ajustar dicha normativa estatal al particular modo de ejercicio o ejecución que de las funciones que le son propias tiene el Ente local, es decir, al propio modo de actuar corriente y constante de la Administración local; o dicho en otros términos, a los propios usos y costumbres de actuación de esta Administración. Ahora bien, no se puede olvidar que en esta labor de adaptación, en ningún caso, podrá contravenirse el contenido material de la normativa estatal que regula esta materia. Sin perjuicio de que es bastante complicado determinar o concretar los terminos exactos de esta limitación (qué puede identificarse como contenido material en este caso); de lo que no cabe duda es de que la Entidad local, en este proceso de adaptación del desarrollo material de las actuaciones procedimentales, habrá de respetar los elementos esenciales o básicos del procedimiento de aplicación, tal y como han sido diseñados en las normas de referencia.

Atendiendo básicamente a esta remisión que se realiza a la normativa estatal para la aplicación de los tributos locales, algunos autores que se han ocupado del estudio de este tema han concluido que no cabe hablar de un procedimiento específico de gestión tributaria local, ya que “se trata del mismo y único procedimiento de gestión regulado en la LGT”³⁶⁷. En su opinión, “las divergencias entre los procedimientos previstos para los impuestos municipales y los regulados para el sistema tributario estatal en su conjunto son mucho menores, en virtud de la remisión a la LGT contenida en el art. 12 LRHL”, y “las excepciones a la aplicación directa de la LGT vienen obligadas por la propia naturaleza de los impuestos locales, y no por otras causas que permitan hablar de un procedimiento de gestión tributaria específico de los Entes Locales”³⁶⁸.

³⁶⁷ NIETO MONTERO, J.J.: *La Gestión de los Impuestos Municipales...*, cit., p. 175 y FERNÁNDEZ DOMÍNGUEZ, M.J.: “Presentación”, cit., p. 18.

³⁶⁸ NIETO MONTERO, J.J.: *La Gestión de los Impuestos Municipales...*, cit., 175.

En nuestra opinión, no existe un único procedimiento de gestión como parece inferirse de las palabras anteriormente transcritas; pues, su estructura y función estará directa y notablemente condicionada por la estructura que el tributo presente y el cumplimiento que el sujeto pasivo desarrolle de sus deberes materiales y formales. Es cierto que la Ley General Tributaria diseña, como hemos visto, un procedimiento para la aplicación y exacción de cualquier tributo, subdividido a su vez en diversas fases o subprocedimientos; y que, en principio, podría ser considerado como un procedimiento tipo o típico. Pero, no podemos olvidar, que el propio procedimiento diseñado en la LGT ha quedado un tanto anticuado fundamentalmente como consecuencia de la generalización y expansión de las autoliquidaciones a las cuales dicha norma legal apenas si presta atención jurídica; y además, atendiendo a la esfera local, también ha de tenerse presente que aquella norma al configurar dicho procedimiento no contempla las posibles singularidades que puedan darse en las demás esferas territoriales.

Quizá es cierto que no se puede hablar de un procedimiento específico de gestión tributaria local; del mismo modo que tampoco se puede defender la existencia de un procedimiento específico de gestión tributaria estatal o autonómica. Ahora bien, no pueden desconocerse como decimos las particularidades que se presentan en la gestión de los tributos locales en general, y sobre todo, en aquellos que se exigen periódicamente mediante recibos. Los autores que niegan la existencia de un procedimiento específico de gestión tributaria local afirman que estas especialidades derivan de la propia naturaleza y estructura del tributo, y “no por otras causas” que permitan hablar de tal procedimiento. No logramos entender porqué consideran que si las especialidades proceden de la propia estructura del tributo no es motivo suficiente para reconocer sustantividad propia al procedimiento de gestión, y cuáles puedan ser esas otras causas, que en su opinión, sí permitirían hablar de una gestión tributaria propiamente local. Además, si bien es cierto que la configuración del régimen jurídico de los tributos locales incide sobre manera en su procedimiento de gestión, no es el único aspecto que justifica esas singularidades. Así, en el ámbito del IBI e IAE, las particularidades que se presentan en su procedimiento de aplicación no obedecen sólo a su naturaleza o régimen jurídico, sino a la confluencia de determinados intereses que decide salvaguardar el legislador.

A su vez, ha de tenerse en cuenta que esas especialidades que pueda revestir el procedimiento en cada uno de los tributos locales vendrán en gran medida condicionadas por el mayor o menor grado de desarrollo normativo de las Ordenanzas fiscales.

De este modo, la cuestión a tratar es si dichas particularidades tienen la suficiente entidad como para reconocer a la gestión tributaria local un carácter sui generis con respecto al procedimiento típico diseñado en la LGT y en su normativa de desarrollo, ya se trate del procedimiento tradicional, o en su caso, del llamado

simplificado; y en consecuencia, atendiendo a dicho carácter especial o singular si nos permiten hablar de un “específico procedimiento de gestión tributaria local”.

Para ello, como es obvio, nos vamos a centrar en el estudio, tal y como ya hemos indicado y sin ánimo de ser excesivamente repetitivos, del procedimiento de gestión de los impuestos municipales, y en particular, de sus posibles especialidades; pues, como venimos afirmando, sólo a partir del resultado de esta labor podremos concluir si dichas singularidades son de suficiente entidad como para sostener la sustantividad propia del procedimiento en el cual se insertan.

II.- PLANTEAMIENTO GENERAL Y CARACTERÍSTICAS DEL SISTEMA.

El que los tributos locales de mayor importancia tengan carácter periódico y se gestionen mediante Padrón, Matrícula o Registro, otorga a la gestión tributaria en el ámbito local una problemática sustancialmente diferente a la que se presenta respecto de los tributos estatales, así como, respecto del resto de tributos locales que no siguen este esquema procedimental. Es en esta materia donde la remisión genérica realizada en el art. 12 de la LRHL despliega menos eficacia, por cuanto son prácticamente inexistentes las normas contenidas en dicha Ley general que tomen en consideración la existencia de lo que podríamos considerar esta modalidad específica de procedimiento de aplicación de los tributos. Únicamente hemos localizado entre dichas disposiciones genéricas el art. 124.3 de la LGT (que establece determinadas particularidades respecto a la notificación en este ámbito) y los arts. 20.2 (plazo de ingreso en voluntaria) y 86 a 90 del RGR (relativos a la recaudación de las deudas de vencimiento periódico y notificación colectiva).

Tributos de cobro periódico son aquéllos que generalmente tienen un carácter marcadamente censal, en los que predomina claramente el elemento real y objetivo sobre el subjetivo o personal, unido generalmente a la ausencia de una valoración de rendimientos, y en los que, además, se produce una continuidad de los presupuestos determinantes de la exigibilidad del tributo, con periodicidad y estabilidad en la cuantía de la deuda tributaria³⁶⁹. Su procedimiento de exacción ha sido considerado tradicionalmente como el supuesto paradigmático de iniciación de oficio de la gestión tributaria, pero en aquellos ejercicios en los que el correspondiente Padrón, Matrícula

³⁶⁹ Estas son las características resaltadas por GONZÁLEZ GARCÍA, E.: “El procedimiento de gestión tributaria en la Hacienda Local”, cit., p. 46) y NIETO MONTERO, J.J.: *La Gestión de los Impuestos Municipales...*, cit., ps 177 y 178. Por su parte, LAGO MONTERO afirma que estos tributos son “aquéllos de devengo periódico, en los cuales la cuota tributaria se reproduce prácticamente idéntica en todos los períodos impositivos” (“El procedimiento de gestión tributaria: modificaciones recientes...”, cit., ps. 331 y 332).

o Registro ya contiene los datos de hecho y de derecho relativos al sujeto y objeto de que se trate³⁷⁰.

Se ha afirmado que este procedimiento de gestión “dadas sus características internas y el conjunto de impuestos a los que se aplica, es un procedimiento especialmente apto para ser gestionado en el ámbito de la imposición local”³⁷¹. De hecho, sólo en dicho ámbito se sigue este esquema procedimental, en la actualidad. Y ello, como ya hemos indicado en otro lugar, a diferencia de otros ordenamientos como es el caso del francés, en el que también se gestionan a través de listas cobratorias o censos (rôle) algunos impuestos estatales, y entre ellos, el Impuesto sobre la Renta. Los impuestos directos locales franceses presentan unas características muy similares a las que acabamos de reseñar en relación a los tributos locales que en nuestro ordenamiento siguen este específico modo de gestión. En efecto, se trata fundamentalmente de impuestos reales (si bien se ha tratado de atemperar este carácter introduciendo varias medidas referidas fundamentalmente a la Tasa de Habitación, con las que se pretende encaminarlos hacia los impuestos personales) y proporcionales, que gravitan en torno a la riqueza inmobiliaria³⁷², y que, aún hoy, están profundamente marcados por el sistema de impuestos indiciarios. Tienen un carácter obligatorio y son percibidos, en la actualidad, en beneficio de las Colectividades locales francesas (Municipios, Departamentos, Distritos, comunidades urbanas, etc.). También en aquél ordenamiento se integran en el seno de la llamada iniciación de oficio, que se produce en la práctica totalidad de los casos, salvo en determinados y escasos supuestos específicos, como veremos³⁷³.

Este procedimiento de gestión presenta las siguientes características, que nos permiten a su vez, diferenciarlo de los procedimientos generales de la LGT. Hemos de indicar que solamente señalaremos las notas esenciales y definitorias de dicho procedimiento, y que serán objeto de nuestra atención, más detenidamente, con posterioridad:

a) El esquema procedimental que se sigue básicamente es el siguiente: en el primer período impositivo se inicia mediante la presentación de la declaración, o, en su caso, siempre que así se disponga en la correspondiente Ordenanza fiscal,

³⁷⁰ NIETO MONTERO, J.J.: *La Gestión de los Impuestos Municipales...*, cit., p. 178.

³⁷¹ GONZÁLEZ GARCÍA, E.: “El procedimiento de gestión tributaria en la Hacienda Local”, cit., p. 46.

³⁷² DELUARD, J.: “La gestión de la fiscalité directe locale par la Direction Générale des Impôts”; *Reveu française des Finances Publiques*, n.º 50, 1998, p. 12.

³⁷³ Por tanto, se trata de un procedimiento en el que la Administración procede unilateralmente a determinar la base tributaria (*assiette*) y a liquidar el impuesto, partiendo de los tipos de gravamen fijados por cada Entidad local; sin que apenas se produzca la intervención del ciudadano, y ni siquiera de los propios Municipios interesados (sólo participarán a través de la constitución de determinadas comisiones).

autoliquidación³⁷⁴, por parte del sujeto obligado a ello; o bien, excepcionalmente, mediante las actuaciones de comprobación e investigación desarrolladas por los órganos administrativos competentes. Tras dicha declaración, se procederá a la incorporación de los datos aportados en la misma al correspondiente Registro, y tras ello, se dictará la liquidación (que generalmente será una liquidación provisional³⁷⁵; si bien, nada impide que se trate de una liquidación definitiva) tras el desarrollo de actuaciones comprobadoras que podrán tener un mayor o menor alcance (el abanico de posibilidades con que cuenta la Administración es ciertamente amplio³⁷⁶); siendo dicha liquidación notificada individualmente al obligado al pago.

En el segundo y posteriores períodos impositivos, la Administración local inicia y desarrolla el procedimiento de gestión de oficio, sin intervención del sujeto pasivo, salvo que se produzca alguna modificación.

Por tanto, se caracteriza este procedimiento por las especialidades que presenta respecto a las declaraciones a presentar por el contribuyente (declaraciones de alta, de variación o de baja), así como, por las actuaciones a desarrollar por la Administración; pues junto a sus típicas actuaciones propiamente gestoras (presentes en cualquier procedimiento de aplicación de los tributos), lleva a cabo actividades tales como la formación del correspondiente listado de contribuyentes –padrón, matrícula o registro-, así como, de la lista cobratoria, emisión de instrumentos cobratorios, peculiaridades en cuanto a las notificaciones, etc.

b) “El centro de gravedad” de este procedimiento de gestión está en la formación del Registro, Padrón o Matrícula correspondiente³⁷⁷. En efecto, la Administración, a partir de las declaraciones (de alta, baja o variación) presentadas por

³⁷⁴ Como veremos, de los distintos tributos periódicos locales que se gestionan mediante Padrones, Matrículas o Registros, no se permite la iniciación del procedimiento mediante autoliquidación en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

³⁷⁵ LAGO MONTERO afirma que tras la declaración sigue una parcial comprobación administrativa determinante de una liquidación provisional que se notifica individualmente al sujeto pasivo; aunque, como es obvio, también podrán ser desarrolladas actuaciones investigadoras que concluyan con la emanación de una liquidación definitiva (“El procedimiento de gestión tributaria: modificaciones recientes...”, cit., p. 332).

³⁷⁶ Tras la presentación de la declaración, o en su caso, autoliquidación, se podrá llevar a cabo: una actividad de mera comprobación formal, cotejando los datos presentados en la declaración, que dará origen a una liquidación provisional; actuaciones de comprobación abreviada del art. 121 y 123 de la LGT por parte de los órganos de gestión que de lugar a una liquidación provisional de oficio; actuaciones de comprobación y/o investigación por parte de los órganos de inspección que concluyan con una liquidación provisional, o en su caso, definitiva. Los problemas se presentan en aquellos impuestos llamados de gestión compartida, en los que las declaraciones, o en su caso, autoliquidaciones, han de ser presentadas ante los órganos de una determinada Administración, y las funciones liquidadoras corresponden a otra Administración distinta.

³⁷⁷ GONZÁLEZ GARCÍA, E.: “El procedimiento de gestión tributaria en la Hacienda Local”, cit., p. 48.

los particulares, así como de los datos obtenidos a raíz de las propias comprobaciones administrativas, elaborará los listados de contribuyentes que se denominan, en función de los datos en ellos contenidos y del tributo al que se refieran, Padrones, Matrículas o Registros. Estos documentos tienen notables particularidades atendiendo, entre otros aspectos, a los diversos objetos imponibles gravados por los tributos a los que aluden; en unos casos la riqueza inmobiliaria, en otros el ejercicio de una actividad económica, o la tenencia de un determinado elemento material³⁷⁸.

Con carácter general, estos documentos son objeto de exposición pública inicial, con la finalidad de corregir los posibles errores que pudieran contener y de que los interesados puedan formular las alegaciones que estimen convenientes. Estos documentos serán revisados o actualizados periódicamente por la propia Administración con el objetivo de que respondan a la realidad. Asimismo sobre la base de dichos Padrones, Registros y Matrículas se confeccionarán las denominadas listas cobratorias que serán objeto, igualmente, de exposición pública, considerándose dicha exposición como la notificación colectiva de la liquidación pertinente del tributo en cuestión³⁷⁹.

c) Se caracteriza este procedimiento igualmente por las peculiaridades que presenta el régimen de notificaciones (art. 124.3 LGT y 88 RGR). Una vez formado el correspondiente censo y notificada individualmente la liquidación correspondiente al alta en el registro, padrón o matrícula, en el segundo y siguientes períodos impositivos se procederá a la notificación colectiva de la liquidación³⁸⁰. Dicha notificación edictal, por un lado, abre el período de ingreso voluntario (art. 87 RGR), y por otro, determina

³⁷⁸ GONZÁLEZ GARCÍA, E.: "El procedimiento de gestión tributaria en la Hacienda Local", cit., p. 47.

³⁷⁹ Ahora bien, esta inclusión de contribuyentes en registros por diversas fuentes de información, provoca que el conocimiento fiscal de los contribuyentes por la Administración sea fragmentario; de manera que, un mismo contribuyente puede aparecer en diferentes listados tributarios por varios conceptos, sin que estén ligados entre sí, o dicho de otra manera, sin que para la Administración este contribuyente sea el mismo en todos los casos. El problema deriva de que cada padrón o registro tiene un origen distinto. Asimismo, no es extraño que un mismo contribuyente figure en cada uno de dichos documentos con nombres y domicilios distintos. Para solucionar estos inconvenientes DEL RÍO SÁNCHEZ defiende la creación de una base de datos de contribuyentes ("Problemas recaudatorios derivados de la gestión tributaria"; El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, n.º 10, 1997, p. 1465)

³⁸⁰ La notificación de las liquidaciones provisionales se practica colectivamente, mediante la exposición pública del padrón, matrícula o registro en los tablones de anuncios de la Corporación, edicto del que se da cumplida cuenta en el Boletín Oficial de la Provincia (art. 124.3 LGT y 88 RGR). Ahora bien, su publicación, además de en el Boletín Oficial de la Provincia, en el diario de mayor circulación, depende de lo que se establezca en la normativa de cada tributo (LAGO MONTERO, J.M.: "El procedimiento de gestión tributaria: modificaciones recientes...", cit., p. 332). Incluso, queda abierta la vía a utilizar otros medios de publicidad, quizá no tan oficiales, pero sin duda más eficaces y que favorecen el conocimiento de los datos, como son los medios telemáticos, o los mensajes a móviles, etc. Esta última es la vía que se utiliza, por ejemplo, en el Municipio de Jun en Granada.

igualmente el inicio del cómputo del plazo (un mes) para interponer el recurso de reposición³⁸¹. Se podrá proceder a notificar colectivamente siempre y cuando haya una continuidad periódica en la cuantía de la base tributaria, según afirma la propia norma, si bien estimamos que es más correcto entender cuota en general; pues, en caso contrario, será preceptiva la notificación individual. Así viene impuesto expresamente en el art. 124.3 de la LGT³⁸²; precepto, criticado por algunos autores³⁸³, y que como veremos ha sido objeto de varios pronunciamientos jurisprudenciales³⁸⁴. Éstas y otras cuestiones referentes a la notificación colectiva de los tributos gestionados mediante Padrón, Matrícula o Registro será objeto de nuestra atención en un apartado posterior.

d) El contribuyente tiene menos obligaciones formales; pues, debe limitarse a presentar la correspondiente declaración de alta en el primer período impositivo; y posteriormente, sólo en el supuesto en el que acontezca alguna variación en los elementos determinantes de la exacción del tributo, o bien, el cese en la actividad o circunstancia específica que ha motivado la inclusión de dicho sujeto en el respectivo censo, deberá presentar la declaración de baja o modificación. A este propósito de reducir los deberes formales del sujeto pasivo, y a la par, conseguir simplificar el procedimiento de gestión responde la modificación de la LRHL operada recientemente en virtud de la Ley 51/2002, de 28 de diciembre, y la aprobación de la Ley 48/2002, de 23 de diciembre, del Catastro Inmobiliario, tal y como se proclama en su Exposición de Motivos³⁸⁵, y se muestra en el reconocimiento de la exención de declarar en determinados casos.

Como constataremos posteriormente, se han planteado numerosos problemas al calificar el incumplimiento por parte del sujeto de estos deberes formales, esto es, la no presentación de la correspondiente declaración de alta, baja o variación, o en su

³⁸¹ Al respecto afirma LAGO MONTERO que se ha de tener en cuenta que ambos plazos no se abren "con cualquier otro anuncio, simplemente informativo y potestativo, que dé cuenta de la existencia de la liquidación provisional", distinto del anuncio en el Boletín Oficial de la Provincia ("El procedimiento de gestión tributaria: modificaciones recientes...", cit., p. 333).

³⁸² En dicho precepto se dispone expresamente que «*el aumento de base tributaria sobre la resultante de las declaraciones deberá notificarse al sujeto pasivo con expresión concreta de los hechos y demás elementos adicionales que lo motiven, excepto cuando la modificación provenga de revalorizaciones de carácter general autorizadas por las leyes*».

³⁸³ En particular, podemos citar, a LAGO MONTERO "El procedimiento de gestión tributaria: modificaciones recientes...", cit., nota 82, p. 334.

En realidad, ha de tratarse de un cambio sustancial, y además, en el sentido de incrementar la cuota, pues si la reduce no será precisa la notificación individual.

³⁸⁴ STC de 30 de abril de 1996, que desestima la cuestión de inconstitucionalidad interpuesta por ATSJ de Andalucía de 30 de junio de 1989, en relación con los arts. 124.3 y 137 LGT, en la redacción anterior a la Ley 25/1995, de 25 de junio.

³⁸⁵ En efecto, señala expresamente que «*los otros dos principios que cabe resaltar como básicos en esta Ley son, sin duda, el desarrollo y potenciación de la autonomía municipal y la especial atención prestada al establecimiento de mecanismos que, tanto en la esfera catastral como en la de los tributos municipales, faciliten la gestión y reduzcan las obligaciones formales de los interesados*».

caso, su presentación extemporánea previo requerimiento, o de forma incompleta, incorrecta o inexacta. En principio, hablando en términos generales, conforme al art. 79 LGT podrá ser considerada esta conducta como constitutiva de infracción grave (letras a) y b) de dicho precepto, según se incumpla el deber de autoliquidar, o de declarar); si bien, ha de tenerse en cuenta que para los supuestos específicos de IBI e IAE se ha calificado estos comportamientos como infracción simple.

e) Puede llevarse a cabo la correspondiente comprobación e investigación por los servicios de inspección³⁸⁶. Es claro, que tanto el cumplimiento del deber de presentación de la correspondiente declaración, como su propio contenido, puede ser objeto de la comprobación inspectora (art. 140 LGT)³⁸⁷.

f) Presenta determinadas especialidades del procedimiento en cuanto a su recaudación, que se encuentran básicamente recogidas en los arts. 86 a 90 del RGR, y se refieren, entre otras, a cuestiones tales como los plazos de ingreso de las deudas tributarias³⁸⁸, así como, a la posibilidad de domiciliar en entidades de depósito las deudas correspondientes a estos tributos (art. 90 RGR).

g) Particularidades y cuestiones problemáticas que se plantean respecto a la prescripción de estos tributos, y cuya resolución tiene una clara incidencia sobre el procedimiento de exacción de los mismos³⁸⁹.

Finalmente, debemos decir que “las peculiaridades del procedimiento de gestión por padrones –matrículas o registros- se encuentran fundamentalmente en la concreta regulación de cada tributo, que presentan especialidades sobre todo en los aspectos relacionados con las altas, bajas y modificaciones. Es prácticamente imposible realizar un estudio genérico del procedimiento o de sus fases”³⁹⁰.

Gran parte de estas características, aunque son mayores las diferencias, se presentan en el procedimiento de gestión de los impuestos directos locales franceses, que como ya hemos tenido la oportunidad de resaltar en varias ocasiones, se gestionan mediante listas o censos. Ante todo, creemos conveniente indicar que los cuatro impuestos directos locales a los cuales nos referimos son: la llamada Tasa territorial sobre las Propiedades edificadas (Taxe foncière sur les propriétés bâties); la

³⁸⁶ LAGO MONTERO, J.M.: “El procedimiento de gestión tributaria: modificaciones recientes...”, cit., p. 334

³⁸⁷ GONZÁLEZ GARCÍA, E.: “El procedimiento de gestión tributaria en la Hacienda Local”, cit., p. 52.

³⁸⁸ En estos casos, cuando las normas específicas de cada tributo no fijen un plazo concreto, éste será el señalado en el art. 87 del RGR.

³⁸⁹ Un análisis detenido de los problemas que la prescripción presenta en el ámbito de los tributos de cobro periódico mediante recibo, es realizado por MOCHÓN LÓPEZ, L.: *El valor catastral y los impuestos sobre bienes inmuebles...* cit., p. 237 a 239.

³⁹⁰ NIETO MONTERO, J.J.: *La Gestión de los Impuestos Municipales...*, cit., p. 181.

Tasa inmobiliaria sobre las Propiedades sin edificar (Taxe foncière sur les propriétés non bâties); la Tasa sobre la Vivienda (Taxe d'habitation) y la Tasa Profesional (Taxe professionnelle)³⁹¹. A grandes rasgos, puede decirse que el procedimiento de aplicación de estos impuestos, cuya regulación básica se encuentra en el Código General de Impuestos (en particular, en su Parte segunda reguladora de las imposiciones percibidas en beneficio de las Entidades locales y el resto de organismos, arts. 1379 y siguientes) y en el Libro de Procedimientos Fiscales; presenta las siguientes notas características:

a) Se trata de tributos gestionados íntegramente por la Administración estatal, pues, como ya hemos visto, es muy escaso el margen de intervención reconocido a las Entidades locales en el devenir de este procedimiento.

b) Dentro de la Administración estatal, las actividades gestoras son desarrolladas por órganos diversos pertenecientes a dos Direcciones Generales distintas (a diferencia de otros tributos franceses gestionados íntegramente por una de dichas Direcciones Generales). Más concretamente, son establecidos y liquidados en el seno de la Dirección General de Impuestos³⁹², y posteriormente recaudados por los órganos de la Dirección General de Contabilidad³⁹³, por cuenta de las Entidades locales.

c) El Estado garantiza a las Entidades locales el pago de la cantidad o importe total que figura en las listas o censos, con independencia de cuál sea el producto efectivamente recaudado (garantía de percepción); además, asume a su cargo los posibles beneficios fiscales que no hayan sido directamente acordados por las

³⁹¹ Junto a ellos, existe un gran número de tributos indirectos en manos de las Colectividades locales de menos relevancia, fundamentalmente cuantitativa.

De otro lado, se ha afirmado que el análisis del conjunto de la fiscalidad directa local nos deja una impresión de estar antes un sistema arcaico y desigual, que cada vez parece más insostenible (GROSCLAUDE, J., y MARCHESSOU, P.: *Droit fiscal général...* cit., p. 440)

³⁹² La Dirección General de Impuestos (Direction Générale des Impôts) es el principal servicio del Estado en materia fiscal, tanto por la importancia de sus efectivos, como por sus atribuciones; se crea en 1948, y en la actualidad se le atribuyen las siguientes competencias:

- Por un lado, asegura la gestión de la base imponible (assiette) y la liquidación de los principales impuestos del sistema fiscal francés (Impuesto sobre la Renta, TVA...), entre los que se encuentra la fiscalidad directa local.

- Por otro lado, asegura además la recaudación (recouvrement) de la TVA, Derechos de registro y el Impuesto sobre la fortuna; en relación a esta fase del procedimiento, no se tiene competencia respecto a los impuestos locales (GROSCLAUDE, Jaques, et, MARCHESSOU, Philippe: *Procedures Fiscales...* cit., p. 33).

³⁹³ La Dirección General de Contabilidad Pública, también conocida como Trésor, asume una función esencial: la ejecución del presupuesto del Estado y de los Entes territoriales. Su papel en materia fiscal se limita la recaudación del Impuesto sobre la Renta, del Impuesto sobre Sociedades y de los Impuestos directos locales (GROSCLAUDE, Jaques, et, MARCHESSOU, Philippe: *Procedures Fiscales...* cit., p. 38).

Entidades locales, las desgravaciones, así como, los llamados “non valeurs” (créditos tributarios incobrados)³⁹⁴. Como contrapartida, el Estado recibe una cantidad por los gastos que le supone gestionar las bases imponibles y recaudar las cantidades debidas³⁹⁵.

d) Se trata de impuestos cobrados periódicamente mediante recibos, de modo que su gestión se lleva a cabo por el sistema de listas o censos que serán confeccionadas por determinados servicios integrados dentro de la Dirección General de Impuestos.

e) Son impuestos que se gestionan de oficio; lo cual constituye una excepción en el sistema tributario francés, al igual que en el nuestro, en el que la mayoría de los impuestos se gestionan a partir de la declaración presentada por el sujeto. Por tanto, el contribuyente, salvo en determinados casos, no está obligado a presentar una declaración, de modo que su posición y participación en el procedimiento de aplicación es pasiva; limitándose esencialmente a afrontar el pago del impuesto en el momento que se le exija.

f) La mayoría de los tributos locales determinan la cantidad a pagar partiendo del denominado valor locativo catastral. En particular, los impuestos directos locales son establecidos en su totalidad (Tasas inmobiliarias y Tasa de habitación) o en parte (Tasa profesional) según el “valor locativo catastral” de los inmuebles (valeur locative, que es el valor deducido de la estimación de renta de un inmueble). Este valor locativo catastral, que es un valor teórico, se corresponde, en principio, con el alquiler anual que produciría el inmueble de que se trate, si fuese alquilado en condiciones normales de mercado.

g) Las Entidades locales obligadas a salvaguardar el principio de equilibrio presupuestario, deben conocer o, al menos, tener la posibilidad de conocer, el producto de la fiscalidad directa local antes de fijar los tipos de gravamen (taux d'imposition). Por este motivo la DGI (Direction Générale des Impôts) debe notificar a dichas Entidades las bases provisionales de imposición entre finales de enero y comienzos de febrero.

³⁹⁴ A su vez, el Estado anticipa parte de las cantidades a recaudar a las Entidades locales antes de la emisión de las listas correspondientes bajo la forma de “*douzièmes provisionales*”.

³⁹⁵ Como consecuencia, esta intervención del Estado ofrece a las Entidades locales una doble garantía. Una garantía de percepción, puesto que a dichas Entidades se les asegura que van a percibir la integridad de las sumas votadas –*votées*–, cualquiera que sea el producto efectivamente recaudado, pues el Estado soporta la diferencia eventual. Junto a ésta, una garantía de tesorería, puesto que el producto de los impuestos es anticipado, mensualmente, a las Entidades locales por el Estado, independientemente de la fecha de recaudación, que tiene lugar normalmente en el transcurso del último trimestre. Estos anticipos no soportan intereses, en el marco de las relaciones de tesorería establecidas entre el Estado y estas entidades (DOSIÈRE, René: *La fiscalité locale...cit.*, ps. 85, 86 y 87).

h) En el ámbito propiamente revisor, se presentan algunas particularidades en cuanto a las vías de reclamación y recurso; así, por ejemplo, se admite la posibilidad de que pueda ser presentada una reclamación verbal frente al acto de imposición.

A) Especial referencia al IBI e IAE como impuestos de gestión compartida.

Entre las notas definitorias y caracterizadoras de dos de los tributos de cobro periódico por recibo tradicionalmente más relevantes, tanto cuantitativa como cualitativamente, como son el IBI y el IAE, se tiende a resaltar su condición de impuestos de gestión compartida o dual, dada la confluencia de intereses de las Administraciones públicas estatal y municipal en materias relacionadas con el objeto de estos impuestos³⁹⁶. Se subdivide, por tanto, dicha gestión en dos ámbitos: gestión catastral o censal, por un lado, y gestión tributaria, por otro, lo que hace necesaria, y podríamos afirmar que imprescindible, la colaboración entre las Administraciones implicadas, y lo que origina, sin lugar a dudas, importantes problemas fundamentalmente en las zonas de intersección de ambas³⁹⁷. Esta confluencia de gestiones atribuidas a Administraciones distintas ha sido discutida jurídica y políticamente, en base fundamentalmente a la posible vulneración del principio de autonomía local³⁹⁸.

³⁹⁶ ARNAL SURÍA, S.: *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles*; El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Madrid, 1991 (si bien su comentario lo refiere exclusivamente al IBI).

³⁹⁷ Nos encontramos, de los distintos tipos de gestión operantes actualmente en nuestro país, ante un supuesto de gestión compartida entre el Estado y las Corporaciones locales de un tributo establecido por aquél y cuyo rendimiento es atribuido a éstas.

Dichos tipos básicos de gestión han sido analizados por LAGO MONTERO, para quien, el reparto de competencias de gestión tributaria que nuestro Ordenamiento jurídico realiza entre las Administraciones estatal, autonómica y local, y que fundamentalmente produce los siguientes problemas: infradotación de las Administraciones autonómicas y locales, incremento de la presión fiscal indirecta, y fraccionamiento de la información tributaria relevante; se organiza del siguiente modo: a) Gestión exclusivamente estatal de tributos establecidos por el Estado; b) Gestión compartida entre el Estado y las Corporaciones locales de tributos establecidos por aquél y cuyo rendimiento corresponde a éstas – Impuesto sobre Bienes Inmuebles e Impuesto sobre Actividades Económicas –; c) Gestión compartida entre el Estado y las Comunidades Autónomas de tributos establecidos por aquél y cuyo rendimiento corresponde a éstas; d) Gestión local de tributos creados por el Estado y cuyo rendimiento corresponde a las Corporaciones locales – Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, y las tasas y contribuciones especiales por prestación de servicios o realización de obras de competencia municipal –; e) Gestión exclusivamente autonómica de tributos propios de las Comunidades Autónomas; y, f) Gestión por las Diputaciones forales en las Comunidades Autónomas de régimen especial de concierto o convenio (LAGO MONTERO, J. M.: “Algunas consideraciones sobre la distribución de competencias de gestión tributaria en España”; *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, n.º 219, 1992, ps. 555 y ss).

³⁹⁸ Se ha afirmado que “las competencias que el Estado se reserva en dos de los tributos más importantes, por no decir los más importantes, del ordenamiento tributario local tienen una magnitud que permite afirmar, desde ya, que, en relación con el IBI y el IAE, las competencias de los Ayuntamientos no tienen relevancia alguna” (PITA GRANDAL, A. M.: “Gestión de los tributos locales: liquidación e

En particular, respecto a la reserva estatal de las competencias de gestión del Catastro, cuestionada por algunos autores defensores de la atribución de dichas competencias a los propios Ayuntamientos³⁹⁹, su admisibilidad y constitucionalidad fue constatada en un principio a nivel doctrinal⁴⁰⁰, y confirmada posteriormente por el Tribunal Constitucional. Ahora bien, no pueden desconocerse los inconvenientes que se derivan de esta dualidad gestora; como pueden ser la diversificación de la información tributaria relevante, el incremento de la presión fiscal indirecta del ciudadano⁴⁰¹, y en general, todos aquellos debidos a la dependencia de la gestión municipal de la catastral, así como, los que tienen su origen en la dispersión y confusión en cuanto a las vías de impugnación⁴⁰². No obstante, se ha defendido esta división de competencias atendiendo a la relevancia que la imposición inmobiliaria tiene, no sólo en los impuestos locales, sino también estatales, y al papel que desempeña el valor catastral respecto de otros tributos no locales; asimismo, no se puede olvidar que el Catastro despliega su eficacia más allá del ámbito estrictamente tributario y financiero. Se ha reconocido que mediante esta división de competencias se libera a los entes locales de unas cargas que la gran mayoría de ellos difícilmente podrían soportar. Pero quizá los argumentos de mayor peso han residido en que mediante esta distribución se salvaguarda el principio de igualdad⁴⁰³, ya que queda garantizada la homogeneidad y uniformidad de los criterios de valoración en todo el

inspección”, en Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local; Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 1993, p. 155). Sin embargo, y sin perjuicio de reconocer la relevancia y trascendencia de las actuaciones de gestión desempeñadas por la Administración estatal en relación a estos tributos, no puede desmerecerse el protagonismo que también tienen las actuaciones atribuidas a la Administración municipal para la correcta exacción de los tributos.

³⁹⁹ Quienes han defendido la atribución de las funciones del Catastro a los Entes locales, y por tanto, la existencia de una pluralidad de catastros locales o subcentrales, basaban su posición, entre otras, en los siguientes argumentos: atendían al carácter eminentemente inmobiliario de la imposición local, a que los Ayuntamientos son quienes mejor conocen la situación de los inmuebles de su territorio, los Catastros municipales ya existieron históricamente y el Catastro siempre ha estado ligado a la Administración local, aunque nunca ha sido enteramente local, etc.

⁴⁰⁰ VARONA ALABERN, J.E.: “Gestión catastral y autonomía financiera local”; *RDFHP*, n.º 220, 1992; NIETO MONTERO, J.J.: *La Gestión de los Impuestos Municipales...*, cit., ps. 86 y 87 y de este mismo autor, “La competencia estatal sobre el Catastro”, *Catastro*, abril, 2000, y ARNAL SURÍA, S.: *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles*; El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Madrid, 1991, p. 129.

⁴⁰¹ LAGO MONTERO, J.M.: “La distribución de competencias gestoras...”, cit., ps. 562 y 563.

⁴⁰² Un análisis detenido de los problemas e inconvenientes que la gestión compartida origina en el ámbito del IBI ha sido realizado por MOCHÓN LÓPEZ, L.: *El valor catastral y los impuestos sobre bienes inmuebles y sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana. Una aproximación al concepto de valor catastral*; Comares, Granada, 2001, ps. 145 a 147.

⁴⁰³ Único principio, en opinión de NIETO MONTERO, que tiene la fuerza suficiente para desposeer a los Entes locales de competencias que por naturaleza les resultarían propias; y por tanto, descarta que pueda justificarse la reserva en el principio de eficacia administrativa o el de suficiencia financiera (“La competencia estatal sobre el Catastro”, *Catastro*, abril, 2000, ps. 15 a 17).

territorio nacional, y es respetuosa con la autonomía financiera de los Entes locales⁴⁰⁴. En definitiva, se atiende básicamente al principio de igualdad, así como, a la importancia que el Catastro tiene como fuente de información de la riqueza inmobiliaria del país.

Esta distribución de competencias ha sido considerada conforme a la Constitución por la STC 233/1999, de 16 de diciembre⁴⁰⁵, al reconocer que al tratarse de una institución común e indispensable para la gestión de alguno de los impuestos estatales más relevantes, la organización del Catastro es competencia exclusiva del Estado, y en consecuencia, ha de incardinarse en el título Hacienda General del artículo 149.1.14 de la Constitución Española⁴⁰⁶. Se descarta así la competencia de los Entes locales y de las Comunidades Autónomas en la gestión del Catastro, si bien ello

⁴⁰⁴ VARONA ALABERN, J. E.: "Gestión catastral y autonomía financiera local"; *RDFHP*, n.º 220, 1992, ps. 721 y ss.

Para ARNAL SURÍA la justificación para que el Estado se reserve algunas competencias de gestión catastral "existe y se encuentra en la concurrencia de intereses, estatal y local, en el mantenimiento, conservación y fiabilidad de los Padrones o Registros de bienes gravados en el Impuesto, que obliga a una coordinación de actuaciones, prevista en el art. 10.2 y 59 LRBR" (*El Impuesto sobre Bienes Inmuebles...* cit., p. 129).

⁴⁰⁵ El Consejo Ejecutivo de la Generalidad de Cataluña y el Parlamento de esta Comunidad Autónoma, impugnaron ante el TC, los apartados, 2, 3, 4, 5 y 6 de los arts. 70, 71 y 78.1 y la D.A. 4 apartado 2 de la LRHL, preceptos todos ellos relativos al Catastro. Las quejas de los recurrentes se centraban en la negación de toda intervención autonómica en la fijación, revisión y modificación de las Ponencias de Valores Catastrales, así como en la formación, conservación, renovación, revisión y demás funciones inherentes a los catastros inmobiliarios.

La alegación fue rechazada por esta Sentencia del Tribunal Constitucional de 16 de diciembre de 1999, en cuyo Fundamento Jurídico n.º 25, atiende a las siguientes razones:

Primera, que la organización del Catastro «justamente por tratarse... de una institución común e indispensable para la gestión de alguno de los impuestos estatales más relevantes, es una competencia que ha de incardinarse sin lugar a dudas, en la de la Hacienda general del art. 149.1.14 CE, correspondiendo, por tanto, de manera exclusiva al Estado...».

Segunda, «porque, si bien es cierto que el art. 48.2 EAC –Estatuto de Autonomía de Cataluña– prevé que una Ley del Estado establezca un sistema de colaboración entre los Entes locales, la Generalidad y el Estado, no es menos que, en su inciso final, el referido precepto circunscribe la existencia de dicho sistema de gestión, liquidación, recaudación e inspección "de aquellos tributos que se determinen" enunciando éste ambiguo, pero que, en cualquier caso, deja en última instancia al propio legislador estatal la posibilidad de limitar su establecimiento a los que estime conveniente, sin que entre las alegaciones de los órganos recurrentes se encuentre ninguna en orden a la necesidad de que el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, dentro del que se incardina la regulación catastral, tenga que ser necesariamente uno de ellos...».

⁴⁰⁶ Antes de este pronunciamiento jurisprudencial algunos autores habían descartado que la competencia estatal en la gestión del Catastro se amparase en el artículo 149.1.14 de la Constitución. En este sentido se pronunció VARONA ALABERN, para quien junto a otros preceptos que pretenden evitar disfuncionalidades en el desarrollo de la actividad económica del país (como puedan ser el art. 131.1, 138.1 y 138.2 de la CE), el principio que mejor fundamenta la competencia estatal en materia de gestión catastral es el de igualdad.

no significa que no puedan participar en el desarrollo de los procedimientos catastrales, a través de convenios de colaboración.

Por tanto, hoy día no cabe dudar acerca de la constitucionalidad de esta división de competencias en el ámbito del IBI; bipartición que, por otra parte, se encuentra presente en la mayoría de los países que cuentan con un impuesto local sobre la propiedad inmobiliaria; a excepción, como hemos visto, del sistema tributario francés, entre otros⁴⁰⁷.

Menores discusiones ha suscitado la atribución de la competencia respecto a la llamada gestión censal en el ámbito del IAE, siendo justificada la misma en el principio

⁴⁰⁷ El profesor PANIAGUA SOTO ha realizado un estudio comparado de los gravámenes inmobiliarios existentes en once países (Alemania, Australia, Dinamarca, España, Estados Unidos, Francia, Holanda, Japón, Nueva Zelanda, Suecia, Turquía, Austria, Canadá, Finlandia, Grecia, Luxemburgo, Noruega y Suiza). De este análisis de los Impuestos sobre la Propiedad Inmobiliaria existentes en la praxis internacional, ha alcanzado, entre otras, la siguiente conclusión: existe una superioridad relativa del número de países en los que el ejercicio de la valoración de los bienes inmuebles es función de los gobiernos centrales, mientras que la liquidación y recaudación compete a los gobiernos subcentrales.

La valoración es competencia exclusiva del gobierno central en todos los países seleccionados menos en Australia, Estados Unidos, Holanda y Japón.

En contraste, la liquidación y recaudación suele corresponder y ser llevada a cabo por los gobiernos regionales o locales, normalmente por uno sólo de estos niveles gubernamentales. Así en Alemania, Dinamarca, España, Australia y Nueva Zelanda, si bien la valoración de los bienes inmuebles corresponde al gobierno central o estatal, la liquidación y recaudación de los impuestos inmobiliarios compete a los gobiernos locales en exclusiva o conjuntamente con los estatales (caso de Alemania). En cambio, en el Impuesto Municipal holandés, mientras la valoración es competencia de los gobiernos locales, la liquidación es una tarea que comparten el gobierno central y los gobiernos locales, y la recaudación una función exclusiva del nivel superior de gobierno (PANIAGUA SOTO, F.: Impuestos sobre la Propiedad Inmobiliaria: su papel en el sistema impositivo y análisis de sus efectos económicos y urbanísticos; Universidad Nacional de Educación a Distancia, Madrid, 1997, ps. 24 y 25).

Entre los países en los que tanto la valoración, como la liquidación y recaudación, son llevadas a cabo por una sola Administración territorial o nivel de gobierno se encuentra Francia. En este país, nos encontramos con tres impuestos locales cuya aplicación global corresponde a la Administración Estatal. En efecto, tanto el Impuesto sobre la Propiedad Inmobiliaria (Taxe Foncière sur les Propriétés Bâties), el Impuesto sobre Solares (Taxe Foncière sur les Propriétés non Bâties) y el Impuesto sobre la Vivienda (Taxe d'Habitation) son valorados, liquidados y recaudados por el gobierno central.

De otro lado suele ser una nota característica común en la mayoría de estos países, entre los cuales se encuentra el nuestro y el francés, que existe una nula discrecionalidad o ámbito de decisión de los gobiernos subcentrales o locales sobre la base imponible, que contrasta con la amplia discrecionalidad que se les reconoce —si bien limitada y fijada por los gobiernos centrales— sobre los tipos de gravamen (PANIAGUA SOTO, F.: Impuestos sobre la Propiedad Inmobiliaria... cit., p. 23). Ello quizá encuentre parte de explicación en el propio mandato incorporado en la CEAL, suscrita por algunos de los países citados, y entre ellos por el nuestro, en la que se señala que «una parte al menos de los recursos financieros de las Entidades locales debe provenir de ingresos patrimoniales y de tributos locales respecto de los que tengan la potestad de fijar la cuota o el tipo de gravamen dentro de los límites de la Ley» (art. 9.3).

de eficacia⁴⁰⁸; es decir, parece encontrar su justificación en la imposibilidad real de las Entidades locales para hacer frente a la gestión censal del impuesto.

1.- Distinción entre gestión catastral o censal, y gestión tributaria.

Desde la aparición del IBI, ha sido tradicional la distinción a nivel doctrinal⁴⁰⁹, adoptado también por la jurisprudencia, entre dos ámbitos de gestión que discurren paralela e indisolublemente unidos⁴¹⁰; la llamada gestión catastral, que tiene por objetivo fundamental, si bien no exclusivo, determinar el valor catastral de los bienes inmuebles y que está constituida por el conjunto de operaciones y actuaciones administrativas de diversa índole, necesaria para la formación, mantenimiento y revisión del catastro; y la gestión tributaria, que está integrada por el conjunto de operaciones precisas para lograr la correcta exacción del IBI, a partir de las bases imponibles previamente fijadas⁴¹¹. Esta diferenciación, que ha llegado a ser calificada como artificiosa⁴¹², sutil⁴¹³ y complicada⁴¹⁴, no se realiza expresamente en la LRHL, si

⁴⁰⁸ En este sentido se pronuncia NIETO MONTERO, para quien en la reserva estatal relativa al IAE “las razones de eficacia parecen ser las únicas que la fundamentan” (“La competencia estatal sobre el Catastro...”, cit., p. 17).

⁴⁰⁹ La práctica totalidad de los autores que han analizado la gestión del IBI han sistematizado su estudio diferenciando entre “gestión catastral” y “gestión tributaria”. Entre otros, pueden citarse a FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J.: “Gestión de los recursos tributarios locales”, cit., p. 303; MOCHÓN LÓPEZ, L.: *El valor catastral y los impuestos sobre bienes inmuebles...* cit., p. 142; NIETO MONTERO, J.J.: *La Gestión de los Impuestos Municipales...*, cit., ps. 89 y ss.; TORIBIO LEMES, M., y FARFÁN PÉREZ, J. M.: *Manual de Gestión Tributaria y Financiera de las Entidades Locales*, Valbuena Admas, Barcelona- Madrid, 1993, ps. 77 a 85; LÓPEZ DÍAZ, A.: *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Base Imponible. Cuota. Recargos. Gestión*, en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Municipal*; Marcial Pons, Barcelona-Madrid, 1993, p. 676; GONZÁLEZ MÉNDEZ, A.: “El Catastro. Procedimiento para su elaboración”, en *Tratado de Derehco Financiero y Tributario Municipal*; Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 1993, p. 684; AGULLÓ AGÜERO, A.: “La impugnación de los valores catastrales”, en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*; Marcial Pons, Madrid- Barcelona, 1993, p. 742; ARNAL SURÍA, S.: *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles...* cit., ps. 28 y 128; MARTÍNEZ GARCÍA MONCÓ, A.: *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles y los valores catastrales...* cit., p. 198; y RUBIO DE URQUÍA, J. I., y ARNAL SURÍA, S.: *La Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, Tomo I; El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Madrid, 1996, p. 460.

Ahora bien, no todos están de acuerdo con dicha distinción, considerando que esta terminología puede ser discutible; así se expresan ARIAS VELASCO y SARTORIO ALBALAT (*Procedimientos tributarios...* cit., p. 137).

⁴¹⁰ PITA GRANDAL, A. M.: “Gestión de los tributos locales: liquidación e inspección...”, cit., p. 150; y FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J.: “Gestión de los recursos tributarios locales”, cit., p. 303.

⁴¹¹ En parecidos términos se ha pronunciado el profesor ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: “Impuesto sobre Bienes Inmuebles y valoración catastral”, en *Fiscalidad Inmobiliaria de la Hacienda Local*; Cemci, Granada, 1991.

⁴¹² AGULLÓ AGÜERO, A.: “La impugnación de los valores catastrales”, cit., p. 742.

⁴¹³ RUBIO DE URQUÍA y ARNAL SURÍA: *La Ley reguladora de las Haciendas locales...* cit., p. 460.

⁴¹⁴ MERINO JARA, I.: *Impuesto sobre Bienes Inmuebles*; Aranzadi, Pamplona, 2001, p. 83.

bien se ha inferido implícitamente de algunos preceptos de la misma, fundamentalmente del art. 78 y Disposición Adicional 4.^a. En ambos se contenía un elenco de funciones que en relación a la aplicación del IBI correspondía a las dos Administraciones implicadas, y en base a los cuales, para algunos autores, era “perfectamente admisible hablar de gestión catastral y de gestión tributaria como dos categorías jurídicas distintas que contiene un conjunto de competencias claramente diferenciables”⁴¹⁵. Tras la modificación de la LRHL en virtud de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, y la aparición de la Ley 48/2002, de 23 de diciembre, del Catastro Inmobiliario, dicha diferenciación ha quedado aún más patente, pues se ha separado la regulación del Catastro de la referente al IBI, satisfaciendo así una demanda que se había formulado desde diversos sectores⁴¹⁶.

Han sido numerosas las cuestiones debatidas acerca de esta diferenciación y de lo que supone. Se ha cuestionado su fundamento constitucional, tal y como hemos visto; cuestión que en la actualidad puede considerarse totalmente superada tras el reconocimiento de la constitucionalidad de la reserva estatal de las funciones del Catastro (STC 233/1999, de 16 de diciembre, F.J. 25.^o); y su articulación práctica. Para algunos autores, tanto la denominada gestión catastral como la llamada gestión tributaria, forman parte de un procedimiento global de aplicación del tributo⁴¹⁷; para otros, la gestión catastral se integra en el seno de la gestión tributaria del IBI⁴¹⁸, y hay

⁴¹⁵ VARONA ALABERN, J. E.: “Gestión catastral y autonomía financiera local...”, cit., p. 718.

⁴¹⁶ Expresamente partidario de la regulación en una Ley independiente de la LRHL de todos los aspectos relativos al Catastro se ha manifestado MIRANDA HITA, J.S.: “El Impuesto sobre Bienes Inmuebles en la encrucijada de su reforma”; *Papeles de Economía Española*, n.º 92, 2002, p. 175.

⁴¹⁷ MONZÓN DE LA TORRE considera que “es importante resaltar que, si bien, efectivamente existe una distribución de competencias entre dos Administraciones, las actuaciones verificadas por una y otra Administración se encuadran en el marco de un procedimiento de gestión, en sentido amplio del impuesto, conformado todo él por actos administrativos” (“El Impuesto sobre Bienes Inmuebles”, en *Hacienda y Finanzas Municipales. Ponencias presentadas al XIV Programa Iberoamericano de Formación Municipal organizado por la Unión de Ciudades Capitales Iberoamericanas (UCCI)*; Marcial Pons, Madrid, 2001, p. 199).

⁴¹⁸ En este sentido se manifiestan ARIAS VELASCO y SARTORIO ALBALAT, quienes afirman que modernamente se tiende a diferenciar entre «gestión catastral» y «gestión tributaria», “la terminología no deja de ser discutible, por cuanto podría dar a entender que la gestión catastral no es gestión tributaria” (*Procedimientos tributarios*; Marcial Pons, Madrid, 1996, p. 137). De igual forma, AGULLÓ AGÜERO ha afirmado que la gestión compartida del IBI “ha creado una situación evidentemente confusa para el contribuyente, a cuya clasificación -¿clarificación?- no contribuye precisamente la artificiosa distinción entre gestión tributaria y gestión catastral que a menudo utiliza la Administración, como si la gestión catastral o, lo que es lo mismo, la determinación de los valores catastrales no fuese una parte, y una parte sustancial, de la gestión tributaria de este impuesto” (“La impugnación de los valores catastrales... cit., p. 742).

además quien ha diferenciado entre ambas⁴¹⁹, posición por la cual nosotros nos decantamos.

En efecto, la llamada gestión catastral y gestión tributaria del IBI son dos procedimientos perfectamente diferenciables, encomendados a órganos pertenecientes a Administraciones distintas, y con un objetivo o finalidad diversos⁴²⁰. La gestión catastral encuentra su objeto y fundamento en el Catastro⁴²¹; está constituida por un conjunto de actuaciones y operaciones encaminadas a la formación y mantenimiento del Catastro Inmobiliario y a la difusión de la información catastral, siendo su desarrollo competencia exclusiva del Estado (art. 1.4 LCI). En particular, las funciones que comprende serán llevadas a cabo por la Dirección General del Catastro⁴²², si bien este órgano podrá ejercerlas directamente o a través de las distintas fórmulas de colaboración que se establezcan con las diferentes administraciones, entidades y corporaciones públicas (art. 1.4 LCI). Este conjunto de actuaciones administrativas se insertan en el seno de un procedimiento genérico, denominado procedimiento de incorporación de bienes inmuebles al Catastro y de sus alteraciones, en cuyo seno se diferencian, a su vez, cuatro subprocedimientos⁴²³; a

⁴¹⁹ VARONA ALABERN, quien ha afirmado expresamente que “discrepamos de que se considere la gestión catastral como una parte de la gestión tributaria, así como, de crear una nueva categoría de gestión tributaria” (“Gestión catastral y autonomía financiera local...”, cit., p. 751), y NIETO MONTERO (*La Gestión de los Impuestos Municipales...*, cit., ps. 90 y 93). También BARQUERO ESTEVAN ha considerado la gestión catastral como no integrante de la gestión tributaria del IBI, en “Delegaciones, convenios y otras técnicas de colaboración en la gestión de los tributos locales (Con especial referencia a algunas de las modificaciones introducidas en ese ámbito por al Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de M.F.A.O.S.)”; *Revista de Hacienda Local*, n.º 86, 1999, p. 381 (nota 25).

⁴²⁰ Así ha sido expresamente reconocido por VARONA ALABERN, quien ha afirmado que “la gestión catastral queda al margen de la gestión tributaria, como una operación distinta y exógena a aquélla, efectuada por otro Ente y en otro procedimiento, del mismo modo que sucede con el rendimiento del capital inmobiliario de un inmueble no arrendado en el IRPF” (“Gestión catastral y autonomía financiera local...”, cit., p. 749).

⁴²¹ VARONA ALABERN, J. E.: “Gestión catastral y autonomía financiera local...”, cit., p. 719.

⁴²² Entre otras, forman parte de la gestión catastral las siguientes funciones: elaboración y aprobación de ponencias de valores, valoración o fijación del valor catastral, incorporación a los Catastros de las variaciones físicas, jurídicas o económicas, formación del Padrón, conocimiento y resolución de los recursos de reposición motivados por las anteriores operaciones o actuaciones de gestión catastral, la coordinación de valores, etc. Esta última, junto a la aprobación de las ponencias de valores son ejercidas de forma exclusiva y excluyente por la Dirección General del Catastro, sin que se contemple la posibilidad de que los convenios de colaboración puedan referirse a ellas (art. 1.4 LCI).

La reserva por la Dirección General del Catastro de la superior función de coordinación de valores responde a la necesidad de garantizar a escala nacional unos criterios y directrices uniformes y unas tablas de valores homogéneos (PANIAGUA SOTO, F.: *Impuestos sobre la Propiedad Inmobiliaria...* cit., p. 40). A tales objetivos de uniformidad y homogeneidad obedece igualmente la reserva en exclusiva, sin posibilidad de acudir a fórmulas de colaboración, de la función de aprobación de las ponencias de valores a dicho organismo.

⁴²³ Parafraseando una expresión utilizada por BERLIRI para definir el procedimiento de gestión tributaria, la cual fue incorporada a nuestro ordenamiento por el profesor PALAO TABOADA, y

saber: el procedimiento de declaraciones, comunicaciones y solicitudes; subsanación de discrepancias; inspección catastral, y valoración⁴²⁴ (art. 4.1 LCI).

Es cierto que a tales procedimientos y a la propia institución del Catastro se les reconoce naturaleza tributaria; en tales términos se expresa la Exposición de Motivos de la LCI en la que se afirma que «la utilización múltiple de la información catastral no desvirtúa, sino todo lo contrario, la naturaleza tributaria de la institución», refiriéndose al Catastro, y el art. 4.4 de dicha Ley («Los procedimientos a que se refiere este artículo tendrán naturaleza tributaria»). Por ello cabe plantearse qué significa o conlleva, en este supuesto, reconocer naturaleza tributaria a tales procedimientos. Obviamente, que se les atribuya naturaleza tributaria no significa que sean propiamente procedimientos de gestión tributaria, por cuanto no persiguen liquidar y recaudar un tributo en particular. La respuesta la encontramos en la propia normativa indicada, pues dicho reconocimiento obedece a que la información catastral sirve «como elemento de referencia para la gestión de diversas figuras tributarias de los tres niveles territoriales de la Hacienda Pública» (Exposición de Motivos); cobra, por tanto, dicha información una gran trascendencia tributaria; y básicamente, va a suponer que les será de aplicación supletoria lo dispuesto en la Ley General Tributaria, la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, y sus disposiciones de desarrollo (art. 4.4 LCI)⁴²⁵. Se trata, por tanto, de procedimientos tributarios, pero no constituyen o se integran en el seno del que podríamos considerar procedimiento de gestión tributaria del IBI, aunque tienen un protagonismo esencial para que éste pueda alcanzar su buen fin.

En definitiva, el objetivo de las actuaciones de gestión catastral no es determinar el importe de la cantidad debida en concepto de IBI, aunque incidan en la determinación de dicha cuantía; sino fundamentalmente conseguir tener un registro administrativo en el que se describan los bienes inmuebles urbanos, rústicos y de características especiales, y que sea un fiel reflejo de la realidad inmobiliaria del país.

Por su parte, la denominada gestión tributaria persigue, fundamentalmente, la liquidación y recaudación del tributo⁴²⁶. Está constituida, por tanto, por un conjunto de

trasladándolo al ámbito de la gestión catastral, podemos afirmar que el procedimiento de incorporación de bienes inmuebles es el procedimiento de procedimientos catastrales.

⁴²⁴ Los actos resultantes de estos procedimientos, que habrán de estar suficientemente motivados, podrán incluir la determinación de un nuevo valor catastral.

⁴²⁵ Nos ha llamado la atención la referencia a la LRJPAC, máxime si tenemos en cuenta que en su Disposición Adicional 5.^ª se excluye de su ámbito de aplicación a los procedimientos tributarios que se regirán por su normativa específica, siendo las disposiciones de esta Ley de aplicación supletoria en defecto de norma tributaria aplicable.

⁴²⁶ Como ya hemos reconocido al inicio del presente Capítulo, cuando hablamos de “gestión tributaria” no siempre estamos aludiendo a una misma realidad jurídica; siendo su delimitación bastante complicada, entre otras razones, debido a la propia confusión del legislador en la utilización de esta

actuaciones y actividades a través de las cuales se pretende determinar la deuda impositiva y alcanzar su efectiva recaudación; partiendo para ello de determinados datos, entre los cuales, sin duda, destaca el referente al valor catastral, obtenidos de un registro administrativo como es el Catastro y que han sido reflejados en un documento como el Padrón. En el ámbito del IBI estas actuaciones y actividades serán, junto a la revisión de los actos dictados como consecuencia de las mismas, competencia exclusiva de los Ayuntamientos y comprenderán las funciones citadas en el art. 78.1 LRHL y a las cuales nos referiremos posteriormente.

No empece esta diferenciación de procedimientos el que para liquidar y recaudar el IBI sea preciso partir del valor catastral, cuya determinación corresponde a la Dirección General del Catastro y se integre en el seno de la llamada gestión catastral. El que la base imponible, y en consecuencia, también en determinados casos la base liquidable sea fijada por dicho órgano estatal siguiendo los procedimientos expresamente regulados en la LCI⁴²⁷, no significa que formen parte estas actuaciones del procedimiento de gestión tributaria del IBI, sino que a través de ellas se está dando contenido a los elementos esenciales del IBI. En efecto, tal y como se ha reconocido “si por gestión tributaria se entiende la potestad de aplicar el tributo, hacerlo líquido, cuantificable y obtener su efectivo ingreso, lo que caracteriza esta potestad es el conjunto de facultades ejecutivas para lograr esos objetivos, con independencia del modo en que la Ley haya estructurado los elementos esenciales del tributo”; esto es, son diversas las formas en las que el legislador puede articular jurídicamente la base imponible de un determinado tributo; así, entre ellas “puede ocurrir que el legislador se limite a configurar unos criterios generales que a su vez necesitan ser concretados no por quien aplica la Ley, sino por otro organismo que recibe expresamente del legislador esta misión. En este caso, la base imponible no viene dada directamente por la Ley, sino que ésta simplemente ofrece unos rasgos más o menos generales para que en otra instancia sea el organismo por ella indicado quien lleve a término esta tarea”⁴²⁸. Esto acontece en el caso del IBI, en el que la LRHL adopta como base imponible del mismo una determinada magnitud, el valor catastral, que será fijado por un organismo específico, la Dirección General del

expresión. Esta delimitación conceptual resulta aún si cabe más dificultosa cuando junto a la estricta gestión tributaria aparece otra distinta pero a su vez íntimamente conectada con ella, como acontece en el supuesto que es objeto de nuestra exposición.

⁴²⁷ En concreto corresponderá a las Gerencias territoriales de la Dirección General del Catastro la determinación de la base liquidable, en los supuestos en los que la base imponible, o mejor dicho, el valor catastral sea fruto de procedimientos de valoración colectiva; mientras que si esa magnitud es obtenida a partir de un procedimiento de valoración singularizada compete la fijación de la base liquidable a la propia Entidad municipal (art. 78.3 LRHL).

⁴²⁸ VARONA ALABERN, J. E.: Gestión catastral y autonomía financiera local..., cit., ps. 749 y 750.

Catastro, atendiendo a los criterios y conforme a los procedimientos descritos en la LCI (art. 66 LRHL⁴²⁹).

“La gestión tributaria queda al margen de estas operaciones, ya que su misión no es la de dar contenido, aunque sea más pormenorizado a los elementos del tributo, sino la de aplicarlos correctamente. Por tanto, si para un determinado impuesto, como es el caso del IBI la LRHL ha configurado una base imponible cuyo núcleo esencial sobre el que se apoya y hasta identifica (valor catastral) no se haya suficientemente concretado, sino que debe determinarse por el CGCCT –hoy Dirección General del Catastro- de acuerdo con los criterios generales establecidos por aquella Ley, no por ello se está incidiendo en el ámbito propio de la gestión tributaria, cuya función consiste en recoger estos valores y dispensarles el tratamiento legalmente previsto”. Por consiguiente, “la gestión tributaria no reclama propiamente incidir en la cuantía de aquellos valores, sino tomarlos como datos necesarios para poder aplicar el tributo”⁴³⁰.

Asimismo, tampoco puede olvidarse que estos valores se toman como referente en orden a la determinación de la base imponible de otras figuras tributarias tanto locales como estatales⁴³¹; sin que, por tanto, pueda llegar a identificarse el procedimiento que conduce a su fijación como parte integrante de los respectivos procedimientos de gestión de dichos tributos.

Además, no se puede identificar la denominada gestión catastral sólo y exclusivamente como un “simple procedimiento de determinación de valores con trascendencia tributaria”⁴³², como si dicho procedimiento fuese sólo la concreción de la base imponible de un determinado tributo⁴³³. Es cierto que la determinación del valor

⁴²⁹ Si bien, antes de la última modificación de la LRHL operada en virtud de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, dicho texto normativo regulaba los elementos esenciales del valor catastral y de su fijación, revisión, modificación y actualización; en la actualidad, dicha norma, con una redacción más coherente, guarda silencio sobre los mismos y se remite en bloque a lo que se dispone en la LCI. Así en el art. 66 de la LRHL se dice que «*la base imponible de este impuesto estará constituida por el valor catastral de los bienes inmuebles, que se determinará, notificará y será susceptible de impugnación conforme a lo dispuesto en las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario*». De este modo es más evidente la desvinculación de la regulación y aplicación del IBI, de la institución del Catastro, y en particular, del valor catastral.

⁴³⁰ VARONA ALABERN, J. E.: “Gestión catastral y autonomía financiera local...”, cit., ps. 750 y 751.

⁴³¹ De sobra es conocida la incidencia que el valor catastral tiene sobre numerosas figuras tributarias de nuestro ordenamiento. Sin ánimo de exhaustividad, y con simple voluntad ilustrativa, puede recordarse que será tomado en consideración en determinados supuestos para determinar la base imponible del IIVTNU, IRPF, IPAT, ITPAJD, etc.

⁴³² Así lo ha calificado expresamente NIETO MONTERO, J. J.: “La competencia estatal sobre el Catastro...”, cit., p. 12.

⁴³³ Quizá dicha caracterización pudiese estar justificada antes de la aprobación de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, pues los diversos procedimientos que contemplaba la LRHL giraban en torno al concepto de valor catastral: fijación, revisión, modificación y actualización, e incluso, la

catastral constituye una actividad esencial de cuantas se integran en el seno de la gestión del Catastro, pero no se puede olvidar que ese conjunto de actuaciones administrativas desarrolladas por la Dirección General del Catastro se encaminan no sólo a fijar dicho valor, sino a establecer la descripción catastral de los inmuebles; y en dicha ficha catastral deberán figurar, además del valor catastral, otros datos como la localización y la referencia catastral, la superficie, el uso o destino, la clase de cultivo o aprovechamiento, la calidad de las construcciones, la representación gráfica, y el titular catastral (art. 1.3 LCI); esto es, deberá reflejar las características físicas, económicas y jurídicas del bien inmueble en cuestión. Así se ha reconocido expresamente en la propia Exposición de Motivos de la Ley del Catastro Inmobiliario al afirmar que «de precisa y sistemática debe calificarse también la regulación que la Ley contiene del valor catastral, concepto sobre el que en la anterior normativa recaía el principal acento y que ahora, aun manteniendo su singular importancia, pasa a integrarse en el más amplio de descripción catastral». En definitiva, la gestión catastral es más que la determinación de los valores catastrales.

En cualquier caso, en la actualidad puede seguir considerándose al valor catastral, como la conexión más importante entre ambos tipos de gestiones, pues para la gestión catastral constituye un resultado y para la gestión tributaria, un punto de partida. Ese nexo se materializa, como veremos, en el Padrón⁴³⁴; de modo que puede decirse que la gestión tributaria comienza donde termina la gestión catastral⁴³⁵. Asimismo, puede seguir sosteniéndose que el buen funcionamiento de la gestión tributaria del IBI depende en gran medida de la adecuada y eficaz actuación llevada a cabo por los órganos de gestión catastral, de modo que “el acierto o error de los órganos de gestión catastral, redundando forzosamente, y en ese sentido, en la gestión tributaria municipal”⁴³⁶.

A modo de conclusión, tras lo dicho es evidente que no se puede confundir el Catastro con el IBI⁴³⁷, y en consecuencia, tampoco la gestión del Catastro con la

incorporación de las variaciones de orden físico, económico y jurídico, tenían una repercusión inmediata sobre el valor catastral. Se trataba, por tanto, del concepto clave o esencial en torno al cual se articulaban todas las operaciones y actuaciones desarrolladas por la Dirección General del Catastro.

⁴³⁴ VARONA ALABERN, J. E.: “Gestión catastral y autonomía financiera local...”, cit., p. 720.

⁴³⁵ GONZÁLEZ MÉNDEZ, A.: “El Catastro. Procedimiento para su elaboración”, cit., p. 684.

⁴³⁶ En estos términos se pronuncia MOCHÓN LÓPEZ, al analizar una de las disfunciones que se derivan de la gestión compartida de este impuesto, en concreto, la falta de una adecuada «corresponsabilidad» entre la gestión catastral y la tributaria. Continúa afirmando que es la gestión tributaria municipal “la que presenta un contenido económico inmediato, frente al mediato de la catastral. Esta última circunstancia implica que, en última instancia y ante los ciudadanos, será la Administración municipal la que aparezca como responsable de la gestión del IBI, cuando, en gran medida, esa responsabilidad recae sobre la Administración catastral” (*El valor catastral y los impuestos sobre bienes inmuebles...* cit., p. 146).

⁴³⁷ Así ha sido proclamado por MIRANDA HITTA, quien ha afirmado que no se puede confundir el Catastro con el IBI, pues el impuesto es una sola de las muchas aplicaciones de aquél. Y tampoco se puede olvidar que en materia de Catastro concurre no sólo un interés local sino también el interés

gestión del IBI⁴³⁸. Ambos son procedimientos distintos, si bien comparten una misma naturaleza (se trata de procedimientos tributarios), y se encuentran conectados entre sí, hasta el punto de que uno de ellos, el que tiene por objeto liquidar y recaudar el tributo, se sirve de los datos alcanzados por el otro, y en este sentido, depende de él, con los inevitables problemas que dicha relación de dependencia genera⁴³⁹. Dada que esta distribución de la actividad gestora no es perfecta, es lógico que surjan solapamientos y puntos de fricción entre las competencias atribuidas a las Administraciones implicadas⁴⁴⁰; ahora bien, sin olvidar que dicha información catastral y el buen funcionamiento del Catastro interesa no sólo para conseguir una eficaz gestión del Impuesto local citado, sino a otros efectos, tanto tributarios como extratributarios, pues conviene tener presente el proclamado carácter multifuncional del Catastro⁴⁴¹.

2.- La gestión tributaria en el IBI y en el IAE. Contenido y atribución competencial.

Como hemos indicado, constituye la gestión tributaria en sentido estricto del IBI e IAE el conjunto de actuaciones y actividades que tienen por objeto liquidar y recaudar este tributo; en particular, comprende las siguientes funciones (enumeradas en los artículos 78.1 y 92.1 de la LRHL):

- Reconocimiento y denegación de exenciones y bonificaciones⁴⁴².

autonómico y central, y el de los ciudadanos ("El Impuesto sobre Bienes Inmuebles en la encrucijada de su reforma", cit., p. 170).

⁴³⁸ Se trata de una distinción necesaria porque el Catastro asume otras muchas funciones no exclusivamente tributarias, e incluso entre las tributarias, no referidas exclusivamente al IBI.

⁴³⁹ Es tal la relevancia que tiene los resultados alcanzados en la gestión catastral y que su buen funcionamiento tiene para la correcta aplicación del IBI que se ha contemplado la posibilidad de que el sujeto activo de esta última participe en aquélla a través de convenios de colaboración (art. 1.4 LCI).

⁴⁴⁰ Dicha fricción se percibe, por ejemplo, en el ámbito de la inspección catastral y tributaria (MARTÍNEZ GARCÍA MONCÓ, A.: *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles y los valores catastrales...* cit., p. 199).

⁴⁴¹ En la Exposición de Motivos de la LCI se afirma que «*junto a su finalidad tributaria, el Catastro ha visto surgir en los últimos años la necesidad de que la información que contiene sea utilizada para otras muchas actividades, tanto públicas como privadas, evolucionando hasta convertirse en lo que es hoy: una gran infraestructura de información territorial disponible para todas las Administraciones públicas, fedatarios, empresas y ciudadanos en general, cuya presencia en la sociedad y cuya complejidad demanda la existencia de una ley propia que regule su configuración y actividad*». Sobre las distintas funciones del catastro puede consultarse GONZÁLEZ MÉNDEZ, A.: "El Catastro. Procedimiento para su elaboración", cit., ps. 681 y ss.

⁴⁴² Se ha criticado por PITA GRANDAL la inclusión entre las funciones gestoras de los Ayuntamientos la referente a la concesión y denegación de beneficios fiscales. Manifiesta expresamente la autora su parecer en el sentido de que "ésta no es una competencia de gestión, es decir, de Derecho tributario formal, sino de delimitación de elementos sustanciales del tributo, es decir, de Derecho tributario

- 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.

- Actuaciones para la asistencia e información al contribuyente.

- A estas competencias se han de añadir, en el ámbito específico del IBI, las relativas a la calificación de los inmuebles de uso residencial desocupados (art. 78.5 LRHL)⁴⁴³.

material, precisamente porque se trata de elementos con una relevancia sustancial en relación con la cuantificación del tributo y no con la liquidación del mismo”.

“El contenido de las atribuciones del Ayuntamiento viene... prefijado en la Ley que señala taxativamente los supuestos de exenciones y bonificaciones. La competencia del Ayuntamiento consiste en verificar los requisitos que la Ley establece para la concesión de la exención” (PITA GRANDAL, A. M.: “Gestión de los tributos locales: liquidación e inspección... cit., p. 155). En nuestra opinión, en aquellos supuestos en los que la exención y otros beneficios tributarios tienen carácter rogado, es necesaria tras la solicitud presentada por el interesado, el desarrollo de actuaciones de mayor o menor complejidad orientadas al reconocimiento o denegación del beneficio solicitado, y que constituyen, por tanto, un procedimiento de carácter declarativo en el que se reconoce o no dicho beneficio. Este es también el parecer de NIETO MONTERO, J.J.: *La Gestión de los Impuestos Municipales...*, cit., p. 204.

⁴⁴³ Tal y como se dispone en el art. 73.4 tercer párrafo de la LRHL, en relación a estos inmuebles de uso residencial desocupados con carácter permanente, los Ayuntamientos podrán exigir a los sujetos pasivos un recargo de hasta el 50 por ciento de la cuota líquida del impuesto; este recargo se devenga el 31 de diciembre y se liquidará anualmente por los Ayuntamientos, una vez que se haya constatado la desocupación del inmueble. En el acto administrativo en el que se declare la citada desocupación, se incorporará también los datos relativos a la liquidación.

Uno de los principales problemas que se plantea es el de concretar qué ha de entenderse por “inmuebles de uso residencial desocupados con carácter permanente”; al respecto, MARTÍN FERNÁNDEZ sostiene que podría acudirse al concepto que el art. 71 de la Ley del IRPF prevé para determinadas imputaciones de renta. Asimismo, afirma este autor que para la aplicación del citado recargo (en realidad se refiere al “tipo de gravamen incrementado” previsto en el Proyecto de Ley de Reforma de la LRHL) es necesaria la elaboración de un censo de inmuebles desocupados, y para ello propone que “de admitirse nuestra propuesta de remisión a la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta, dicho censo debería ser elaborado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, ya que resultaría muy costoso para los Ayuntamientos” (“Las Medidas Tributarias del Proyecto de Ley de Reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales”; *Cunat, Revista de Estudios Locales*, n.º 60, 2002, p. 19).

Para la exigencia efectiva de este recargo creemos resultará esencial y decisiva la colaboración de la AEAT, y en particular, que los Ayuntamientos tengan acceso a la información declarada por el sujeto pasivo y comprobada, en su caso, por los órganos competentes, en relación a la “imputación de rentas inmobiliarias” en el IRPF.

Esta enumeración, creemos que no cerrada, de funciones a desarrollar por los Ayuntamientos, contribuye a clarificar la distinción entre gestión tributaria, por un lado, y gestión catastral y censal, por otro, a efectos de la aplicación de estos impuestos locales⁴⁴⁴. Si se observa dicha relación de competencias y funciones, de las que, sin duda, como hemos indicado, se han de excluir los procedimientos de determinación de la base imponible o elaboración de los valores catastrales, en el IBI, y la especificación de las Tarifas del Impuesto, en el IAE; se aprecia que son las que constituyen la actividad típica de gestión de un impuesto⁴⁴⁵.

Asimismo, como resulta obvio, en cuanto a la interpretación de los términos empleados en estos preceptos, hay que estar, en caso de duda, al significado que de los mismos establece la Ley General Tributaria en su Título Tercero (artículo 90 a 117), según dispone el art. 12 de la LRHL⁴⁴⁶. Finalmente, se ha de resaltar que constituyen estos artículos 78.1 y 92.1 un fiel reflejo de la concepción más amplia de gestión tributaria⁴⁴⁷.

Todas ellas son competencia exclusiva de los Ayuntamientos, quienes las podrán ejercer directamente o a través de convenios u otras fórmulas de colaboración que se celebren con cualquiera de las Administraciones públicas, en los términos previstos en la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local; siendo de aplicación supletoria lo dispuesto en el Título I de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (art. 78.8 LRHL⁴⁴⁸).

⁴⁴⁴ Consideramos que se trata de una enumeración abierta por cuanto los Ayuntamientos ostentarán en relación a la gestión del IBI e IAE, no sólo estas funciones expresamente citadas por el art. 78.1 y 92.1 LRHL, sino también, todas aquéllas que sean necesarias para conseguir la aplicación efectiva del tributo, y que no se encuentren entre las expresamente atribuidas a la Dirección General del Catastro o Agencia Estatal de Administración Tributaria respectivamente, y englobadas en el seno de la gestión catastral o censal. De este modo, podemos considerar el concepto de gestión tributaria en el IBI e IAE como “residual”, en tanto que, como decimos, comprende el resto de funciones no reservadas específicamente a dicho organismo estatal. En el mismo sentido se pronuncian, respecto al IBI, ARNAL SURÍA, S.: *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles...* cit., p. 128, y TORIBIO LEMES, M., y FARFÁN PÉREZ, J. M.: *Manual de Gestión Tributaria y Financiera de las Entidades Locales...* cit., p. 83. En particular, estos últimos autores afirman que “de forma residual diremos que el resto de elementos determinantes para la gestión y recaudación del impuesto (no incluidos en la gestión catastral) son de competencia municipal”.

⁴⁴⁵ MARTÍNEZ GARCÍA MONCÓ, A.: *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles y los valores catastrales...* cit., p. 221.

⁴⁴⁶ MARTÍNEZ GARCÍA MONCÓ, A.: *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles y los valores catastrales...* cit., p. 222.

⁴⁴⁷ En efecto, se refiere a la liquidación, recaudación y revisión del IBI e IAE, y entre las funciones que se atribuyen a los Ayuntamientos se cita la correspondiente a la resolución de recursos.

⁴⁴⁸ Ahora bien, y «sin perjuicio de lo anterior, las entidades locales reconocidas por las leyes y las Comunidades Autónomas uniprovinciales en las que se integren los respectivos Ayuntamientos asumirán

Por tanto, la titularidad de las competencias corresponde a los Ayuntamientos. Sin embargo, para conocer el órgano que efectivamente va a llevar a cabo la gestión es preciso analizar, en cada caso concreto, las posibles delegaciones y demás decisiones de los Ayuntamientos al respecto⁴⁴⁹.

B) La gestión tributaria en el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.

A diferencia de los dos impuestos anteriores, en el IVTM y demás tributos de cobro periódico mediante recibo, corresponde en su totalidad el procedimiento de aplicación a las propias Entidades locales, sin que exista, por expresa determinación legal, intervención alguna de otra Administración, salvo que dicho Ente local acuda, facultativamente, a los mecanismos de delegación (art. 7 LRHL) o colaboración (art. 8 LRHL), como sabemos.

En consecuencia, concierne a cada Ayuntamiento elaborar su correspondiente Registro (equivalente al Padrón y Matrícula en el IBI e IAE, respectivamente) y lista cobratoria, expedir los recibos, y ponerlos al cobro en aquellos períodos que se hayan fijado en la propia Ordenanza fiscal.

III.- INICIACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA.

A) La declaración tributaria.

1.- Consideraciones generales sobre la declaración tributaria.

el ejercicio de las referidas competencias cuando así lo solicite el Ayuntamiento interesado, en la forma y plazos que reglamentariamente se establezcan» (art. 78.8 segundo párrafo LRHL).

⁴⁴⁹ LÓPEZ DÍAZ, A.: "El Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Base Imponible. Cuota. Recargos. Gestión", en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Municipal*; Marcial Pons, Barcelona-Madrid, 1993, p. 679.

Se ha definido la declaración tributaria⁴⁵⁰ como el “acto de un particular legítimamente interesado en el procedimiento de comprobación o liquidación correspondiente, realizado en cumplimiento de un deber y consistente en una manifestación de conocimiento de datos de hecho y de derecho en base a los cuales pueda determinarse el an y el quantum de una obligación tributaria material, así como, eventualmente en una declaración de voluntad solicitando la aplicación de algún beneficio fiscal u optando entre las distintas posibilidades ofrecidas por el ordenamiento jurídico tributario, siendo dirigido dicho acto a la Administración tributaria a efectos de que ésta proceda a comprobar, liquidar y recaudar el tributo mediante un procedimiento de gestión individualizado en base a dicha manifestación, o en base también a otras del mismo o de otros interesados cuando se refieran todas ellas a datos relevantes para la determinación de una misma obligación tributaria material”⁴⁵¹.

En cuanto a su naturaleza, este acto se realiza en cumplimiento de un deber de colaboración con la Administración tributaria basado en el deber de contribuir, el deber

⁴⁵⁰ La declaración tributaria es legalmente definida en el art. 102.1 de la LGT como «*todo documento en el que se manifieste o reconozca espontáneamente ante la Administración tributaria que se han dado o producido las circunstancias o elementos integrantes, en su caso, de un hecho imponible*». Esta definición considerada “vaga, imprecisa e inexacta” ha sido cuestionada por diversas razones; fundamentalmente, porque es formulada con una gran amplitud (si se acepta esta definición en toda su extensión deberían considerarse declaración tributaria determinados documentos que en modo alguno lo son, como es el caso de las comunicaciones de datos, etc); toma la parte por el todo, y muy especialmente, se ha debatido sobre la utilización del término “espontáneamente”, que ha de entenderse referido al contenido del acto y no a la voluntariedad en su realización (SÁNCHEZ SERRANO, L.: *La declaración tributaria*; IEF, Madrid, 1977, p. 133). También han sido muy críticos con dicha definición, entre otros autores, ARIAS VELASCO y SARTORIO ALBALAT, que han incidido sobre la “desmesurada amplitud que literalmente se desprende del precepto” y consideran que “habría sido preferible matizar dicho concepto aludiendo a la personalidad del declarante y al elemento intencional” (*Procedimientos tributarios*; Marcial Pons, Madrid, 1996, ps. 73 y 74).

Lo cierto es que la definición que de declaración tributaria se contiene en el Proyecto de LGT es si cabe más amplia que la actualmente recogida en este art. 102, pues se propone definirla como «*todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos*» (art. 119 del Proyecto). Como se aprecia guarda gran similitud con el concepto legal actual, con lo cual pueden seguir manteniéndose parte de las críticas enunciadas por los autores anteriormente referidos (confusión del todo con la parte, ausencia de referencia a la personalidad del declarante y al elemento intencional, etc.). Ahora bien, como hemos indicado se amplían los términos de la misma hasta el punto de que pueden considerarse integrados en su seno algunas de las que hasta hoy se consideran prestaciones accesorias y diferenciables del deber de declarar, como es la comunicación de datos por el sujeto interesado; y se suprimen algunos de los elementos de la definición que más discusión y rechazo habían ocasionado, como es la referencia a su realización “espontánea”.

⁴⁵¹ SÁNCHEZ SERRANO, L.: *La declaración...* cit, p. 134. Esta definición ha sido calificada por ARIAS VELASCO y SARTORIO ALBALAT como “un tanto barroca”, pero en su opinión, recoge, entre otros, los elementos subjetivo e intencional que se echan de menos en la definición legal (*Procedimientos tributarios...* cit, p. 74).

de declarar como deber jurídico de comportamiento⁴⁵². Este deber de declarar es un deber tributario formal, autónomo y complejo⁴⁵³, distinto de la obligación de pago del tributo, y su objeto consiste en un hacer (realizar el acto de la declaración)⁴⁵⁴. Por tanto, el cumplimiento del deber de declarar ha de consistir en “la realización del acto de declaración con todos los requisitos –subjettivos, objetivos o de contenido, formales, de tiempo y de lugar- necesarios para que dicho acto sea válido y pueda liberar al obligado”⁴⁵⁵.

Dicha declaración puede ser presentada por cualquier particular legítimamente interesado en el procedimiento⁴⁵⁶; si bien, normalmente lo harán los sujetos pasivos de la relación tributaria, y en determinados casos, los llamados sustitutos⁴⁵⁷.

Se ha de tener en cuenta que el presupuesto de hecho del que la norma hace depender el nacimiento del deber de declarar, así como, los supuestos en los que la Administración puede requerir al particular para que preste declaración, no tienen por qué coincidir con el presupuesto de hecho del tributo⁴⁵⁸.

En cuanto a su contenido, la declaración recoge una manifestación de conocimiento sobre los datos de hecho y de derecho que precisa conocer la Administración para poder liquidar el tributo correspondiente; aunque eventualmente, tal y como se afirma en la definición citada, puede contener también declaraciones de voluntad (como pueda ser en aquellos supuestos en los que se solicita la aplicación de un determinado beneficio fiscal, u opta el sujeto por la aplicación de un determinado régimen fiscal). Conviene indicar que una declaración incompleta en su contenido, aunque pueda dar lugar a un ilícito tributario, puede ser válida y eficaz, produciendo, dentro de determinados límites los efectos que le son propios. Por tanto, “los defectos de contenido de la declaración son generalmente subsanables”, ya que la normativa prevé que la Administración pueda requerir al particular para que aporte los datos que

⁴⁵² FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J.: “Gestión de los recursos tributarios locales”, cit., p. 234.

⁴⁵³ Es un deber complejo porque su objeto consiste no solamente en lo que propia y estrictamente constituye la declaración tributaria, sino también en una serie de prestaciones complementarias (SÁNCHEZ SERRANO, L.: *La declaración...* cit., p. 118).

⁴⁵⁴ Estas y otras características del deber de declarar son analizadas por SÁNCHEZ SERRANO, L.: *La declaración...* cit., ps. 117 y 118.

⁴⁵⁵ SÁNCHEZ SERRANO, L.: *La declaración...* cit., p. 105.

⁴⁵⁶ Obviamente el acto de la declaración tributaria requiere de un sujeto con capacidad suficiente para realizarlo; de modo que, la falta de este requisito determinará la invalidez del acto. Ello significa que dicha declaración ha de ser presentada por un sujeto que tenga capacidad tributaria y capacidad de obrar tributaria, así como que goce de legitimación suficiente tanto para extinguir el deber de declarar mediante su cumplimiento como para que el acto de declaración produzca los efectos correspondientes. Sobre los requisitos subjettivos de la declaración tributaria puede consultarse SÁNCHEZ SERRANO, L.: *La declaración...* cit., ps. 147 a 176.

⁴⁵⁷ CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: “La declaración tributaria”; *RDFHP*, n.º 52, 1963, p. 1043.

⁴⁵⁸ SÁNCHEZ SERRANO, L.: *La declaración...* cit., p. 126.

le falten, e igualmente es posible, con ciertas limitaciones, rectificar los datos declarados⁴⁵⁹.

La declaración tributaria puede ser escrita o verbal; aunque, bien es cierto que adopta normalmente la forma documental o escrita. Reglamentariamente, se suelen establecer los modelos oficiales a utilizar; así acontece, particularmente, respecto de las declaraciones de alta, baja y modificación en los tributos locales periódicos. La principal cuestión que se plantea respecto a dichos modelos es el alcance de su obligatoriedad⁴⁶⁰; y ante dicha cuestión, y pese a que las disposiciones reglamentarias suelen disponer que la utilización de estos impresos es obligatoria, se considera mayoritariamente que su utilización no es un requisito esencial de la declaración⁴⁶¹. En particular, lo dispuesto en las normas reglamentarias respecto a su preceptiva utilización carece de eficacia, por cuanto no se prevé sanción alguna para los supuestos en los que no se utilice el modelo oficial correspondiente. Se ha señalado que el único arma de que dispone la Administración para imponer e incentivar la utilización de estos modelos o impresos es su “facultad de no admitir aquellas declaraciones que no vengan extendidas en el impreso correspondiente”⁴⁶²; si bien, esta solución es bastante discutible, sobre todo si tenemos en cuenta que la forma documental, y en particular, la utilización de dichos modelos o impreso reglamentario no constituyen un requisito de validez del acto, esto es, no son esenciales a la noción de declaración⁴⁶³. Si se quiere obligar al sujeto a utilizar el modelo oficial, debería tipificarse el incumplimiento de este comportamiento como infracción simple⁴⁶⁴.

Igualmente, ha de considerarse lo dispuesto en el art. 102.4 LGT por cuanto puede ser de gran transcendencia en los tributos locales, ya que en dicho precepto se dispone que «se estimará declaración tributaria la presentación ante la Administración de los documentos en los que se contenga o que constituyan el hecho imponible». El tenor de este precepto conduce a distinguir entre la “declaración documento” a la que se refiere el art. 102.1 LGT, y la “declaración acto” del apartado cuarto de este mismo precepto⁴⁶⁵.

⁴⁵⁹ SÁNCHEZ SERRANO, L.: *La declaración...* cit., p. 197.

⁴⁶⁰ Igualmente se ha debatido sobre si se puede considerar eficaz o no una declaración que no haya sido firmada por el sujeto.

⁴⁶¹ SÁNCHEZ SERRANO, L.: *La declaración...* cit., p. 202.

⁴⁶² SÁNCHEZ SERRANO, L.: *La declaración...* cit., p. 205.

⁴⁶³ ARIAS VELASCO, J., y SARTORIO ALBALAT, S.: *Procedimientos tributarios...* cit., p. 74.

⁴⁶⁴ Podría incluirse dicha tipificación en una norma reglamentaria. La posibilidad de que una norma reglamentaria defina supuestos de infracción viene autorizada en el art. 78.2 LGT que viene a decir que dentro de los límites establecidos por la ley, las normas reglamentarias podrán especificar supuestos de infracciones simples. Así lo ha admitido ARNAL SURÍA, S.: *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles...* cit., p. 123.

⁴⁶⁵ SÁNCHEZ SERRANO, L.: *La declaración...* cit., p. 66.

Este mismo autor ha reconocido que “la interpretación que debería darse al apartado 4 es que, además de la declaración tributaria expresa –escrita o verbal- del párrafo primero, y en su lugar, prevé o

La declaración tributaria habrá de ser presentada en los plazos que legal o reglamentariamente se determinen (art. 105.1 LGT) “ante el órgano competente para la comprobación o liquidación de que se trate”⁴⁶⁶, o bien, ante una entidad colaboradora. Son efectos que derivan de la presentación de la declaración, los siguientes⁴⁶⁷:

- La iniciación del procedimiento de liquidación, posibilitando la actividad administrativa de la comprobación y posterior liquidación definitiva⁴⁶⁸.

- La interrupción de la prescripción cuando se trate de una declaración extemporánea, conforme a lo preceptuado en el art. 66.1.c) LGT.

- La creación de una “presunción de certeza” a favor de la declaración, conforme a lo dispuesto en el art. 116 LGT. Se deriva de este precepto una traslación de la carga de la prueba hacia la Administración. Ahora bien, no se puede olvidar que la presentación de la declaración no supone un reconocimiento de la deuda que de ella pueda derivarse (art. 102.2 LGT).

En relación con este tema de los efectos que se derivan de la presentación de la declaración respecto a un determinado tributo, cabe plantearse si dicha declaración puede producir también efectos (los propios de la declaración) en otro tributo; a tal cuestión se ha respondido en sentido afirmativo por parte de algunos autores⁴⁶⁹,

admite la declaración tácita en los casos contemplados en el párrafo cuarto”. Opina que “la atribución por las normas legales del carácter de declaración a la presentación de determinados documentos no es más que una ficción establecida por la ley con fines recaudatorios y de lucha contra la defraudación”. En cualquier caso, señala que “para que sea considerada declaración tributaria, precisará ser efectuada por el propio interesado o su representante legal o voluntario. Además, los documentos no pueden ser cualquiera en los que se haga referencia o estén relacionados con el hecho imponible, sino sólo aquéllos en los que ‘se contengan’ o ‘constituyan’ el hecho imponible”.

De la consideración de la presentación de los documentos que contengan o constituyan el hecho imponible como una declaración de datos, puede deducirse que “en la medida en que se proporcione a la Administración mediante tales documentos los datos determinantes del *an* o el *quantum* de la obligación tributaria material, en la misma medida habrá que considerarse que no se ha cometido una infracción tributaria y habrá de excluirse cualquier tipo de responsabilidad por falta de presentación de una auténtica declaración tributaria sobre tales datos” (*La declaración...* cit., p. 408).

⁴⁶⁶ SÁNCHEZ SERRANO, L.: *La declaración...* cit., p. 225.

⁴⁶⁷ Efectos que han sido enunciados por ARIAS VELASCO, J., y SARTORIO ALBALAT, S.: *Procedimientos Tributarios ...* cit., p. 76.

⁴⁶⁸ Como ha señalado SÁNCHEZ SERRANO la declaración tributaria despliega efectos en una doble vertiente, pues, por un lado, provoca una actividad administrativa de comprobación y liquidación determinando la iniciación del procedimiento de gestión, y por otro, condiciona y determina, en cierta medida, el sentido de tal actividad administrativa de comprobación y liquidación (“Artículo 101 LGT”, en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo II, Edersa, Madrid, 1983).

⁴⁶⁹ SÁNCHEZ SERRANO, L.: *La declaración...* cit., p. 297.

mientras que otros consideran que no ha lugar a la traslación de los efectos jurídicos derivados de la presentación de una declaración tributaria, respecto de otros tributos a los que no se refiere expresamente⁴⁷⁰. La respuesta que adoptemos ante esta cuestión puede tener cierta relevancia en el ámbito de los tributos locales, pues si respondemos en sentido afirmativo, podría considerarse que la declaración, o en su caso autoliquidación, presentada a efectos del IIVTNU podría llegar a producir los efectos propios de la declaración respecto del IBI; en cualquier caso, de lo que no cabe duda es que la información suministrada por el sujeto al presentar aquella declaración, puede ser utilizada por la Administración para iniciar el procedimiento de gestión en este segundo impuesto (procediendo de oficio a la modificación del correspondiente padrón). Es decir, la declaración presentada en relación a un tributo, puede ser considerada una comunicación de datos respecto a procedimientos de comprobación o liquidación referentes a tributos devengados por el propio declarante o por sujetos terceros⁴⁷¹. La información suministrada en dicha declaración pasa a incorporarse a la base de datos con trascendencia tributaria que elabora la Administración correspondiente.

Igualmente, el interesado debe, cuando así se disponga, acompañar la declaración tributaria de la exhibición o presentación de determinados documentos que justifiquen o acrediten algunos de los datos contenidos en dicha declaración⁴⁷².

Finalmente, para concluir estas breves y genéricas consideraciones sobre este acto de iniciación del procedimiento de aplicación de los tributos, hemos de señalar que son diversos los criterios desde los cuales pueden ser clasificadas las declaraciones tributarias; pero quizá de entre ellos destaque por sus efectos jurídicos y prácticos⁴⁷³, aquél que distingue entre declaraciones iniciales (también llamadas declaraciones principales) y las declaraciones adicionales, complementarias o modificativas de una principal.

Las declaraciones iniciales son las primeras presentadas, bien sea en plazo o de forma extemporánea, y en este último caso, de manera espontánea o previo requerimiento administrativo. Las declaraciones adicionales, complementarias o

⁴⁷⁰ ESEVERRI MARTÍNEZ y LÓPEZ MARTÍNEZ quienes afirman que “la declaración tributaria realizada a los efectos de un tributo determinado no puede tomarse como tal en otro de naturaleza diferente” (*Temas prácticos de Derecho Financiero...* cit., p. 530).

⁴⁷¹ SÁNCHEZ SERRANO, L.: *La declaración...* cit., p. 298.

⁴⁷² En opinión de SÁNCHEZ SERRANO, en tal caso nos encontramos ante un deber, y no ante una carga, como muestra que su incumplimiento de lugar a una infracción. Asimismo, considera que en teoría son perfectamente distinguibles el documento que contiene la declaración, de los documentos presentados en apoyo de la veracidad de la misma. Pero, en la práctica, debido a que en el artículo 102.4 LGT se dispone que «se considerará declaración tributaria los documentos en los que se contenga o constituya el hecho imponible», se puede llegar a confundir ambos tipos de deberes (SÁNCHEZ SERRANO, L.: *La declaración...* cit., ps. 59 y 60).

⁴⁷³ FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J.: “Gestión de los recursos tributarios locales”, cit., p. 296.

modificativas de una principal, se refieren a aspectos parciales del hecho imponible, o sólo a algunos de los datos determinados del an o del quantum de la obligación tributaria material. Suelen presentarse generalmente en virtud de un requerimiento administrativo individual, una vez iniciado el procedimiento como consecuencia de una declaración principal; si bien, también pueden ser presentadas sin que haya mediado un requerimiento administrativo. En ocasiones incorporarán una modificación a la previa declaración presentada que es considerada incorrecta; y en otros casos, supondrán una adición de nuevos datos siendo en tal supuesto complementarias de la declaración inicial⁴⁷⁴.

2.- Las declaraciones en los tributos de cobro periódico mediante recibo.

Las declaraciones de alta, baja o variación constituyen un grupo de características homogéneas por su contenido y efectos. Se consideran como tales “aquéllas mediante las que se comunican a la Administración datos que pueden permanecer inalterados durante cierto tiempo, incluso durante varios ejercicios tributarios, y que, por tanto, sólo precisan ser declarados una sola vez al iniciarse el hecho de que se trate o cuando se produzca alguna alteración o cese”⁴⁷⁵. Se caracterizan en consecuencia estas declaraciones por el hecho de que pueden surtir efectos en varios ejercicios tributarios⁴⁷⁶.

Estas declaraciones producen los mismos efectos fundamentales que las demás declaraciones⁴⁷⁷; así, posibilitan la posterior actuación administrativa de comprobación o de liquidación, interrumpen el cómputo del plazo de prescripción y gozan de la presunción de certeza a la que se refiere el art. 116 LGT. Asimismo, cabe hacer extensible a las mismas las demás consideraciones realizadas previamente sobre la declaración. De este modo, al igual que respecto a cualquier otra declaración, la Administración no se encuentra vinculada por lo que declare el interesado (art. 121.1 LGT) de modo que, si posteriormente se comprueba que los hechos declarados no son ciertos o correctos, podrá rectificarse el acto de inclusión en el censo, y consecuentemente las liquidaciones tributarias giradas en su día⁴⁷⁸.

⁴⁷⁴ SÁNCHEZ SERRANO, L.: *La declaración...* cit., p. 143, y FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J.: “Gestión de los recursos tributarios locales”, cit., p. 296.

⁴⁷⁵ SÁNCHEZ SERRANO, L.: *La declaración...* cit., p. 140.

⁴⁷⁶ “El interesado debe limitarse a declarar las variaciones o modificaciones posteriores, o la cesación del hecho o elemento al que se refería la declaración inicial, cuando tales variaciones o cesaciones se produzcan o se vayan a producir” (SÁNCHEZ SERRANO, L.: *La declaración...* cit., p. 143).

⁴⁷⁷ SÁNCHEZ SERRANO, L.: *La declaración...* cit., p. 307.

⁴⁷⁸ LÓPEZ LEÓN, J.: “La gestión tributaria municipal mediante padrones, censos o matrículas”; *Estudios Financieros*, n.º 166, 1997, ps. 71 y 72. Cuestión distinta es, como sostiene este autor, que la Administración haya calificado de forma errónea los datos declarados por el sujeto; en tal caso, en opinión del autor, no podrán ser dichos actos rectificadas por la Administración en vía de inspección o de gestión, pues al ser un acto declarativo de derecho, para rectificarlo deberá declararlo lesivo e impugnarlo en vía jurisdiccional (art. 159 LGT). E ilustra su opinión con un ejemplo referido al IAE, y respecto al cual señala

Lo característico, en general, del procedimiento a que dan lugar estas declaraciones, es que “se procede a la inclusión, inscripción o anotación en los censos, padrones, matrículas o ficheros, etc., correspondientes de los resultados o datos obtenidos o determinados a través de estos procedimientos”⁴⁷⁹. Dichos actos de inclusión serán reclamables, por cuanto son considerados actos administrativos, que van a implicar futuros deberes y obligaciones formales y materiales del sujeto pasivo⁴⁸⁰.

a) Tipos de declaración.

Tradicionalmente se han distinguido tres tipos de declaraciones a realizar por el sujeto específicamente legitimado en los tributos locales de cobro periódico mediante recibo; si bien, como veremos, dichas declaraciones presentan unas características propias y singulares, que permiten su análisis individualizado en cada una de dichas figuras tributarias:

1º.- Las declaraciones de alta que consisten en “el reconocimiento por parte del sujeto pasivo de la realización de las circunstancias o elementos integrantes, en su caso, del hecho imponible del tributo de que se trate, permitiendo a la Administración incluir tal situación en el censo correspondiente y liquidar el tributo, y fijando el cauce para las liquidaciones de períodos impositivos sucesivos en tanto no se produzcan variaciones o modificaciones de los hechos motivadores de la inclusión en el censo”⁴⁸¹. La regulación concreta de las formas de generar el alta en los correspondientes censos es variada.

2º.- Las declaraciones de modificación o variación de los datos contenidos en los censos, que suponen “una puesta en conocimiento de la Administración por parte del sujeto pasivo de los diversos cambios en las realidades contempladas en la norma como presupuesto de hecho del tributo de que se trate. Dependiendo del hecho imponible concreto, pueden darse modificaciones en los más diversos sentidos, siendo las más normales las de cambios de titularidad de los bienes o actividades gravadas,

que “si la Administración, a la hora de calificar la actividad y cuantificar la cuota de tarifa se equivoca, y no porque los datos fácticos aportados sean inciertos, sino por error en la calificación jurídica de los mismos, la Administración debe quedar vinculada a la misma, de modo que quede imposibilitada su rectificación al ser un acto firme; salvo que se utilice la citada vía del art. 159 LGT”. Sin embargo, consideramos que esta opinión es bastante discutible, sobre todo si perjudica al interesado.

⁴⁷⁹ SÁNCHEZ SERRANO, L.: *La declaración...* cit., p. 303.

⁴⁸⁰ Se proclama expresamente su carácter de acto administrativo, y en consecuencia, reclamable en el art. 91.3 LRHL, respecto del IAE.

⁴⁸¹ Han sido consideradas como aquéllas que más se ajustan al concepto tradicional de declaración tributaria; aunque, podrían diferenciarse ambas por algunos de sus efectos pues no se puede olvidar que efecto fundamental de la declaración de alta es ocasionar la inclusión de los datos en el censo correspondiente (NIETO MONTERO, J.J.: *La Gestión de los Impuestos Municipales...*, cit., p. 183).

pudiendo existir otras, contempladas en la normativa de cada tributo⁴⁸². El efecto que provoca la presentación de este tipo de declaraciones es ocasionar un cambio en los datos censales, lo que incidirá sobre las sucesivas liquidaciones.

3º.- Las declaraciones de baja, en las que “se pone de manifiesto a la Administración el cese de la situación fáctica que venía constituyendo el hecho imponible con el objeto de su exclusión del censo correspondiente, por lo que ya no se practicarán en el futuro nuevas liquidaciones del tributo por el mismo hecho” para ese sujeto. Algunos autores han considerado que estas declaraciones, en realidad, constituyen “una subespecie de las de modificación o variación, salvo que la modificación que se produce tiene como efecto la cesación del hecho imponible contemplado en la norma⁴⁸³”.

b) Naturaleza de las declaraciones. Especial referencia al IBI y al IAE.

Una de las cuestiones que se han debatido acerca de estas declaraciones ha sido la referente a cuál sea su naturaleza; y más concretamente, si han de ser consideradas declaraciones tributarias o no. Esta discusión se ha planteado en relación a los dos impuestos locales cuyo procedimiento de aplicación es bastante particular, dada la distribución de competencias y funciones entre órganos pertenecientes a Administraciones territoriales distintas⁴⁸⁴.

Frente a la opinión mantenida por algún autor que considera que estas declaraciones en el IBI e IAE tienen un carácter híbrido o mixto, entre declaración censal y tributaria⁴⁸⁵, predominan aquéllos que consideran que en estos supuestos nos

⁴⁸² NIETO MONTERO, J. J.: *La Gestión de los Impuestos Municipales...* cit., p. 183.

⁴⁸³ NIETO MONTERO, J. J.: *La Gestión de los Impuestos Municipales...* cit., p. 184. De esta misma opinión es MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *Las comunicaciones tributarias*; EDERSA, Madrid, 2002, p. 177.

Continúa afirmando NIETO MONTERO, respecto a las declaraciones de baja, que “hay supuestos en los que las declaraciones de baja encubren simples variaciones que no motivarían la exclusión censal. Sin embargo, en dichos casos, se recurre a la baja, y de forma inmediata, al alta con las nuevas circunstancias, a fin de delimitar responsabilidades o provocar la reducción de cuotas” (*La Gestión de los Impuestos Municipales...*, cit., p. 184); si bien, reconocemos que ello es bastante discutible, sobre todo atendiendo a que las declaraciones de baja no suelen producir sus efectos inmediatos en el mismo período en el que se presentan. Los tres impuestos que se gestionan periódicamente mediante recibos se devengan el primer día del período impositivo, esto es, el 1 de enero, de modo que los cambios acaecidos durante dicho período impositivo se tomarán en consideración, desplegando sus efectos propios, en el siguiente.

⁴⁸⁴ En el resto de tributos locales de cobro periódico por recibo, es evidente que dichas declaraciones pueden considerarse sin lugar a dudas como tributarias, y en concreto, como aquéllas a las que se refiere el art. 102 LGT, por cuanto su presentación genera la iniciación del indicado procedimiento de gestión.

⁴⁸⁵ En este sentido, se ha pronunciado MONTESINOS OLTRA, pues considera que dichas declaraciones, en cuanto sirven de presupuesto a la primera liquidación que debe ser notificada

encontramos ante auténticas declaraciones tributarias a las que se refiere el art. 102 LGT⁴⁸⁶. Esta opinión parece ser la sostenida también por la jurisprudencia⁴⁸⁷. En cualquier caso, lo que es evidente es que no pueden ser consideradas meras declaraciones censales.

Si bien hemos de reconocer que uno de los principales efectos que provoca la presentación de estas declaraciones es la incorporación de los datos que contienen en el correspondiente padrón, registro o matrícula; lo cierto es que no pueden ser consideradas, sin más, como declaraciones censales, dado que esta última denominación se reserva o utiliza para un tipo específico de declaración. Mediante la declaración censal se comunican a la Administración tributaria determinados datos con trascendencia para la gestión de ciertos tributos, se formulan determinadas opciones y renunciaciones, y se da cumplimiento a algunos de los deberes formales que son exigibles a los sujetos pasivos en relación con determinadas figuras tributarias, pero, en ningún caso, se manifiesta ante la Administración la realización de un hecho imponible que permite iniciar el procedimiento de gestión⁴⁸⁸. Y muy especialmente, cuando hablamos de declaración censal nos referimos fundamentalmente a aquéllas que han de presentar las personas o entidades que desarrollen o vayan a desarrollar en territorio

individualmente, son declaraciones tributarias en sentido estricto. En la medida en que los datos declarados se incorporan a registros cuya virtualidad supera a la de la declaración subsiguiente, son declaraciones censales, cuya relevancia puede desbordar el procedimiento de aplicación de un tributo en concreto, o incluso perseguir finalidades no fiscales (*El procedimiento de liquidación de los impuestos locales*; Tecnos, Madrid, 1996, p. 90).

Este autor afirma que en la Exposición de Motivos del RD 1041/1990, de 27 de julio, que regula las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios y profesionales y otros obligados tributarios, se distingue entre declaraciones tributarias y declaraciones censales, incluyendo entre éstas las efectuadas dentro de la gestión de los tributos periódicos locales.

⁴⁸⁶ NIETO MONTERO, J.: *La Gestión de los Impuestos Municipales...* cit., p. 183; y MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *Las comunicaciones tributarias...* cit., p. 173; si bien esta última autora matiza su postura, pues considera como auténticas declaraciones tributarias a las declaraciones de alta, mientras que, en su opinión, las denominadas declaraciones de modificación y baja son, en realidad, comunicaciones tributarias (p. 177).

Asimismo, esta autora, refiriéndose a las declaraciones de alta, afirma que “dichas declaraciones se caracterizan porque, al margen de su función como presupuesto procedimental que da inicio al procedimiento de gestión, provocan, como efecto inmediato, la incorporación de los datos contenidos en las mismas en el censo correspondiente, a los efectos de poder exigir periódicamente el pago del impuesto en base a dichos datos... Siendo cierta que la función censal de estas declaraciones es importante, entendemos que la declaración de alta en los impuestos locales constituye, básicamente, un supuesto de declaración tributaria del artículo 102 de la LGT, como se desprende, asimismo, de algunos de los aspectos de su regulación, especialmente en el Impuesto sobre Actividades Económicas” (*Las comunicaciones tributarias...* cit., ps. 173 y 174).

⁴⁸⁷ En la STSJ de Andalucía de 29 de marzo de 1999 (JT 1999, 661) se afirma que «la declaración de alta censal... es una declaración tributaria concerniente a hechos o circunstancias relevantes para la integración del hecho imponible...». Citada por MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *Las comunicaciones tributarias...* cit., p. 174 (nota 248).

⁴⁸⁸ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *Las comunicaciones tributarias...* cit., p. 69.

español actividades económicas o profesionales, o en su caso, satisfagan rendimientos sujetos a retención, y en virtud de las cuales comunican estos sujetos el comienzo, las modificaciones y el cese en el ejercicio de dichas actividades (art. 107 de la Ley 37/1988, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1989). Son, por tanto, aquéllas que aparecen reguladas en el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el cual se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios.

Es evidente que estas declaraciones poco tienen que ver con las que han de formular los obligados tributarios en el ámbito del IBI o de cualquier otro tributo de cobro periódico por recibo local. Quizá el supuesto que puede suscitar mayores dudas sea el referente al IAE. A través de las declaraciones de alta, modificación y cese de este Impuesto (art. 92 LRHL), el sujeto pone en conocimiento de la Administración el inicio del ejercicio de una actividad económica, la variación de alguno de los elementos de la misma, o su finalización⁴⁸⁹; y como hemos dicho, mediante la declaración censal se comunica a la Administración en esencia esas mismas circunstancias. Ahora bien, pese a estas semejanzas no pueden confundirse ambos tipos de declaración. Las primeras pueden ser consideradas auténticas declaraciones tributarias del art. 102, ya que a través de ellas se ponen en conocimiento de la Administración determinados datos referentes al hecho imponible de un determinado tributo; aunque también dichos datos, como ya hemos reiterado, se incluirán en un determinado documento con una finalidad censal; mientras que aquellas otras declaraciones reguladas en el RD 1041/1990, que han de ser prestadas por el mismo sujeto, responden a una finalidad exclusivamente censal y no se integran en el procedimiento de aplicación de un determinado tributo.

El objetivo principal que se ha perseguido con su establecimiento es crear un instrumento censal adecuado de empresarios, profesionales y retenedores que facilite a la Administración tributaria del Estado la gestión de los tributos⁴⁹⁰. Además, su presentación no motiva, por sí misma, la iniciación del procedimiento de aplicación de un determinado tributo, esto es, no se trata de una declaración inicial que ha de presentarse en el ámbito de un tributo en particular para proceder a su exacción⁴⁹¹. No constituyen un presupuesto procedimental de iniciación del procedimiento de gestión. Cuestión distinta es que la información aportada por el sujeto en esta declaración pueda ser utilizada por la Administración tributaria para iniciar el procedimiento de

⁴⁸⁹ Nos remitimos al estudio más detallado que de las declaraciones de alta, variación y cese en el Impuesto sobre Actividades Económicas realizaremos en otro lugar de esta investigación.

⁴⁹⁰ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *Las comunicaciones tributarias...* cit., p. 70.

⁴⁹¹ ARIAS VELASCO y SARTORIO ALBALAT refiriéndose a las declaraciones censales, han afirmado que lo que las diferencia de las declaraciones de hechos imposables es que aquéllas “no inician el procedimiento de liquidación. Su único efecto, aparte del de interrupción de la prescripción, es que determinarán la inscripción en el censo o registro correspondiente. El incumplimiento o cumplimiento defectuoso puede dar lugar a sanción por infracción simple” (*Procedimientos tributarios...* cit., p. 88).

gestión de un determinado tributo (por actuación investigadora) o para completar los datos que precisa para la liquidación del mismo.

En cualquier caso, la propia existencia de la declaración censal es un argumento a favor de que las declaraciones en el IAE no pueden tener una finalidad exclusivamente censal, pues de lo contrario carecería de sentido la imposición al sujeto de dos deberes formales con un idéntico objetivo y contenido. Es decir, el sujeto que ejerza o vaya a ejercer una actividad económica ha de presentar la correspondiente declaración censal, y a su vez, de forma independiente, la declaración de alta, variación o cese del IAE⁴⁹². No se trata, por tanto, de deberes excluyentes, sino complementarios, lo que denota que obedecen a distintas finalidades.

c) Declaraciones y recargos del art. 61.3 LGT⁴⁹³.

⁴⁹² Descartada la posibilidad de considerar las declaraciones en los tributos de cobro periódico por recibo como declaraciones exclusivamente censales, más dificultades plantea excluir que puedan ser consideradas como declaraciones de carácter híbrido, como ha sostenido MONTESINOS OLTRA (*El procedimiento de liquidación de los impuestos locales...* cit., ps. 90 y 91); y fundamentalmente en el ámbito del IBI. En efecto, en este impuesto a través de las declaraciones que ha de presentar el sujeto no sólo se pone en conocimiento datos, hechos o circunstancias que tienen trascendencia a efectos de la liquidación y recaudación de este Impuesto local, sino que dichos datos tienen también una indudable e indiscutible trascendencia catastral; pasarán a incluirse y reflejarse en el Catastro, registro de la riqueza inmobiliaria del país. Lo que tratamos de decir es que, quizá en este impuesto, es donde la finalidad tributaria y registral de la declaración presentada por el sujeto se manifiestan a la par; y sobre todo, atendiendo a las múltiples funciones y utilidades desempeñadas en la actualidad por la institución catastral.

Pero, pese a ello no puede desconocerse que por expreso mandato legal (art. 4.4 LCI) estas declaraciones se insertan en el seno de un procedimiento al que se le reconoce naturaleza tributaria, y en consecuencia, dichas declaraciones compartirán ese carácter. Se trata, por tanto, de declaraciones tributarias, porque a través de ellas se pone en conocimiento de la Administración datos que determinan o inciden sobre el *an* o el *quantum* de la prestación tributaria, sin perjuicio de que también tendrán un marcado protagonismo registral; así como porque tiene dicha naturaleza el procedimiento en el cual se integran.

⁴⁹³ En el Proyecto de LGT se mantiene inalterado el porcentaje de estos recargos y los supuestos en los que procede su aplicación; si bien, se incorporan importantes innovaciones en su regulación normativa que clarifican en gran medida su régimen jurídico. Destaca que dejarán de ser recargos “innominados” y pasarán a llamarse “recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo”, haciendo una clara e inequívoca alusión a los supuestos en los que procede su exigencia.

Concretamente, se dispone en el art. 27 del Proyecto que «1. *Los recargos por declaración extemporánea son prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria.*

A los efectos de este artículo, se considera requerimiento previo cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de la deuda tributaria.

2. Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa dentro de los tres, seis o doce meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación e ingreso, el recargo será del 5, 10 ó 15 por 100, respectivamente. Dicho recargo se calculará sobre el importe a ingresar resultante de las

No cabe duda que en el ámbito local ha lugar a la aplicación del régimen de recargos establecidos en el art. 61.3 de la LGT⁴⁹⁴, atendiendo fundamentalmente a la remisión genérica que se realiza en el art. 10 de la LRHL. En efecto, en este precepto se dispone que «en la exacción de los tributos locales y de los restantes ingresos de Derecho público de las Entidades locales, los recargos e intereses de demora se exigirán y determinarán en los mismos casos, forma y cuantía que en la exacción de los tributos del Estado (...)». Por consiguiente, respecto de cualquier tributo local, cuando nos encontremos ante una declaración o una declaración-liquidación presentada fuera de plazo sin requerimiento previo, se exigirá, en función del tiempo que medie entre la finalización del plazo voluntario de presentación sólo o junto al ingreso en voluntaria y su efectiva realización, un recargo del 20 por ciento sin sanciones y con intereses de demora cuando el retraso sea de más de 12 meses, o bien, un recargo del 5, 10 o 15 por ciento, sin sanciones y sin intereses de demora si se presenta antes de tres, seis o doce meses, respectivamente.

Por tanto, y sin ánimo de ser excesivamente repetitivos, ha lugar a la aplicación de tales recargos si dichas declaraciones o autoliquidaciones presentadas espontánea y extemporáneamente se refieren a tributos de cobro periódico por recibo⁴⁹⁵. Así se ha

autoliquidaciones o sobre el importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse y los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración.

Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa una vez transcurridos doce meses desde el término del plazo establecido para la presentación e ingreso, el recargo será del 20 por 100 y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse. En estos casos, se exigirán los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración.

En las liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo no se exigirán intereses de demora por el tiempo transcurrido desde la presentación de la declaración hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario correspondiente a la liquidación que se practique, sin perjuicio de los recargos que corresponda exigir por la presentación extemporánea.

3. Cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso ni presenten solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación al tiempo de la presentación de la autoliquidación extemporánea, la liquidación administrativa que proceda por recargos e intereses de demora derivada de la presentación extemporánea según lo dispuesto en el apartado anterior no impedirá la exigencia de los recargos e intereses del período ejecutivo que correspondan sobre el importe de la autoliquidación.

4. Para que pueda ser aplicable lo dispuesto en este artículo, las autoliquidaciones extemporáneas deberán identificar expresamente el período impositivo de liquidación al que se refieren y deberán contener únicamente los datos relativos a dicho período».

⁴⁹⁴ Así lo han admitido expresamente ARIAS VELASCO, J., y SARTORIO ALBALAT, S.: *Procedimientos tributarios...* cit., ps. 86 y 87.

⁴⁹⁵ Admiten la aplicación de estos recargos del 61.3 LGT en relación al IBI y al IAE, ARIAS VELASCO, J., y SARTORIO ALBALAT, S.: *Procedimientos tributarios...* cit., p. 87. Por su parte, MOCHÓN LÓPEZ al analizar en qué medida resultan aplicables este sistema de recargos a los supuestos de declaraciones presentadas fuera de plazo en el IBI, presenta tres posibles soluciones, reconociendo que no resulta fácil decantarse por alguna de ellas. (*El valor catastral y los impuestos sobre bienes inmuebles...* cit., ps. 161 y 162).

reconocido expresamente respecto del IAE en la Instrucción 7/1995, de 28 de julio, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que contiene las normas relativas a la aplicación de este precepto. Concretamente se dispone en ella que «la presentación fuera de plazo y sin requerimiento de las declaraciones de alta o variación por el Impuesto sobre Actividades Económicas, cuando el ingreso no se exija por el procedimiento de autoliquidación y dichas declaraciones sean necesarias para que la Administración Tributaria pueda practicar la correspondiente liquidación, devengarán el recargo y, en su caso, intereses de demora previstos en el artículo 61.3, sin que sea aplicable el régimen de infracciones simples previsto en la Instrucción de 26 de mayo de 1993 del Director General de la Agencia». No acertamos a entender porqué se exige que no se siga el procedimiento de autoliquidación para poder aplicar estos recargos en el ámbito de este impuesto; creemos que este requisito carece de cualquier operatividad en la práctica, pues dada la remisión genérica que en el art. 10 LRHL antes citado se realiza a la normativa aplicable a los tributos del Estado en general, y puesto que en éstos, como se sabe, dichos recargos se aplican tanto si lo presentado espontánea y extemporáneamente es una declaración como si es una autoliquidación, idéntica solución cabe trasladar al ámbito local.

En cualquier caso, pueden surgir en la práctica problemas en la aplicación de estos recargos, sobre todo, en el ámbito del IBI y del IAE. Respecto de estos impuestos, consideramos que el órgano competente para liquidarlos y exigirlos pertenece al Ayuntamiento, pues a éste se atribuye la potestad liquidadora en los arts. 78.1 y 92.2 LRHL. Para ello es necesario que se lleven a cabo adecuadamente las actuaciones de coordinación entre las dos Administraciones implicadas; especialmente que el órgano competente de la Administración del Estado ponga en conocimiento de su homólogo en la esfera local, las declaraciones o autoliquidaciones, dependiendo del tributo en cuestión, que hayan sido presentadas fuera de plazo y de forma espontánea.

En el caso de declaraciones de baja o cese, entendemos que su presentación voluntaria fuera de plazo no da lugar a la exigencia de los recargos del art. 61.3 LGT. En tal caso, podemos entender que la conducta será constitutiva de infracción simple⁴⁹⁶; y ello atendiendo esencialmente a que en estos supuestos no se produce un perjuicio económico para la Administración.

d) Declaraciones y comunicaciones en los tributos locales. En particular, los impuestos de exacción periódica.

⁴⁹⁶ Esta es la solución propugnada por ARIAS VELASCO Y SARTORIO ALBALAT respecto de las declaraciones negativas, a devolver o compensar, respecto de las que estiman que no ha lugar a la aplicación del art. 61.3 LGT, y que conforme a la Circular 8/1988, de 22 de julio, se abrirá expediente sancionador por infracción simple (*Procedimientos tributarios...* cit., p. 85).

La declaración tributaria ha de ser diferenciada de una serie de figuras afines, entre las que se encuentran la comunicación de datos⁴⁹⁷. Aunque la legislación vigente apenas si hace referencia a esta figura⁴⁹⁸; lo cierto es que constituye una nota común en la mayoría de los autores que se han detenido en su estudio y análisis, diferenciarla de la declaración tributaria⁴⁹⁹. En efecto, se considera que las declaraciones consisten básicamente en manifestaciones de datos relativos al hecho imponible, es decir, determinantes de la existencia del tributo e idóneos para fijar la cuantía de la obligación tributaria material; mientras que las comunicaciones son exposiciones

⁴⁹⁷ Se ha de tener en cuenta que el término comunicación puede ser utilizado a efectos tributarios para referirnos a dos figuras distintas en función del sujeto que haga uso de las mismas; por un lado, están las comunicaciones de la Administración a los interesados (a las cuales se refieren, entre otros preceptos, el art. 144 LGT y el art. 45 del RGIT, que incorpora una definición de comunicación como documento de la Inspección de Tributos) y las comunicaciones dirigidas por los propios sujetos a la Administración tributaria, y que son las que constituyen el objeto de nuestra atención. Estas últimas pueden ser formuladas por el propio sujeto pasivo, en base al art. 35.1 LGT, o bien, por un tercero, conforme al art. 111 LGT.

Uno de los autores que más ha insistido en la necesidad de diferenciar la declaración tributaria de otra serie de prestaciones que acompañan a ese acto, y que sólo en un sentido genérico podrían considerarse incluidas dentro del concepto de declaración tributaria, ha sido SÁNCHEZ SERRANO. En efecto, este autor ha reconocido que debe diferenciarse la declaración de: la comunicación de datos por un tercero no interesado en el procedimiento de comprobación o de liquidación correspondiente, de la comunicación de datos por el propio interesado, de la denuncia pública, la consulta, de la conformidad prestada por el interesado a un acta de inspección, de las comunicaciones por las que los particulares facilitan a las Comisiones o Juntas correspondientes los datos que éstas precisen para la elaboración de convenios o evaluaciones globales (derogado), y de las solicitudes de beneficios fiscales.

Pero sobre todo ha puesto el acento en la necesidad de diferenciar la declaración de las dos primeras figuras citadas (comunicación de datos por el propio sujeto pasivo o por un tercero). *Vid. La declaración tributaria... cit.*, ps. 135 a 137.

⁴⁹⁸ Encontramos una referencia expresa a las comunicaciones en el art. 35.1 de la LGT cuando señala que el sujeto pasivo queda también «obligado a formular cuantas declaraciones y comunicaciones se exijan para cada tributo»; y en algún otro precepto de dicha disposición legislativa (como el art. 45.2 que se refiere a la comunicación del domicilio fiscal y del cambio del mismo, y el art. 46.1 relativo a la comunicación del representante del sujeto pasivo no residente), así como, en la regulación normativa de varias figuras impositivas: IRPF, IS, IPAT, ISD, etc. Un estudio detallado de todas ellas es realizado por MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., en *Las comunicaciones tributarias... cit.*

En el Proyecto de LGT se incorpora como novedad un precepto que define la “comunicación de datos”, configurándola como una categoría dentro del concepto más genérico de declaración tributaria, y refiriéndola a un supuesto muy individualizado o particularizado, pensando, como no podía ser de otro modo, nuevamente, en los impuestos estatales de más renombre, sobre todo, en el IRPF. Se considera comunicación de datos «la declaración presentada por el obligado tributario ante la Administración para que ésta determine la cantidad que, en su caso, resulte a devolver, entendiéndose solicitada la devolución mediante la presentación de la citada comunicación» (art. 121).

⁴⁹⁹ Diferencian declaración y comunicación de datos, entre otros autores, los siguientes: SÁNCHEZ SERRANO, L.: *La declaración... cit.*, p. 55, 56 y 135 y “Artículo 101”, *cit.*, ps. 58 y 59; CARRETERO LESTÓN, J.: “Comunicaciones y notificaciones tributarias”, en *La gestión tributaria en la Hacienda Local*; INAP-CEMCI, Granada, 1991, ps. 137 a 139; ACOSTA ESPAÑA, R.: “Comentario al artículo 35 de la LGT”, en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo I, EDERSA, Madrid, 1982, p. 318; y MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *Las comunicaciones tributarias... cit.* ps. 38 y 56.

adicionales y parciales de contenido aclaratorio o complementario que facilitan a la Administración la gestión⁵⁰⁰. Siendo más expresivo se ha afirmado que “si la declaración se refiere siempre al hecho imponible del tributo, la comunicación no”⁵⁰¹.

Por tanto, estas comunicaciones, que pueden ser presentadas por el propio sujeto interesado o bien por un tercero, tienen por objeto fundamental dar a conocer un hecho o un acto con un carácter meramente informativo; esto es, se refieren esencialmente a datos que no son de por sí idóneos para fijar en base a los mismos el an o el quantum de la obligación tributaria material, pero que pueden facilitar a la Administración la comprobación de la veracidad o exactitud de los que lo son, así como la gestión tributaria en general⁵⁰². Se diferencian, por tanto, declaración y comunicación, entre otros aspectos, por su contenido, como acabamos de ver, y por sus efectos⁵⁰³.

⁵⁰⁰ CARRETERO LESTÓN, J. L.: “Comunicaciones y notificaciones tributarias”, cit., p. 139.

⁵⁰¹ Y prosigue afirmando MARTÍNEZ MUÑOZ que “en principio, la comunicación tributaria constituye una declaración de conocimiento y de voluntad mediante la cual el sujeto pasivo informa acerca de determinadas circunstancias relacionadas con la aplicación del tributo, pero no de la realización del hecho imponible, que constituye el contenido propio de la declaración. Por lo tanto, si no se manifiesta o reconoce la producción de los elementos integrantes del hecho imponible no estamos ante una declaración tributaria” (*Las comunicaciones tributarias...* cit., ps. 55 y 56).

⁵⁰² SÁNCHEZ SERRANO, L. : “Artículo 101 LGT”, cit., ps. 58 y 59.

⁵⁰³ Entre otros efectos, se ha de destacar que la falta de presentación de una declaración tributaria en sentido estricto, o su presentación incorrecta, incompleta o inexacta, en cuanto lleve aparejada una ausencia o menor ingreso, será constitutiva de infracción tributaria grave (art. 79.a) LGT); mientras que idéntica conducta en relación a una comunicación de datos sólo podrá ser considerada constitutiva de infracción simple (art. 78 LGT). Ello se debe a que la comunicación encuentra su fundamento último en los deberes de colaboración e información.

Más problemático es resolver cuáles serán las consecuencias que se derivarán de la presentación extemporánea y voluntaria de una comunicación de datos ante la Administración tributaria. Como sabemos, si dicho supuesto se plantea respecto de una declaración tributaria, es evidente la aplicación de los recargos del art. 61.3 LGT. Pero, al tratarse de una comunicación, y al diferenciarse ésta en esencia de la declaración, ¿cuál sería el expediente o reacción jurídica?. Sobre esta cuestión se ha pronunciado MARTÍNEZ MUÑOZ quien viene a decir que la conducta del sujeto es constitutiva de infracción simple y que el elemento de la “espontaneidad o voluntariedad” en el cumplimiento de este deber ha de ser tomado en consideración a la hora de aplicar la sanción pertinente favoreciendo, de alguna forma, a este sujeto infractor que cumple voluntariamente (en base al criterio de graduación recogido en el art. 15.1.c) del Real decreto 1930/1998, de 11 de septiembre) (*Las comunicaciones tributarias...* cit., ps. 199 y 200). No parece considerar, por tanto, que pueda haber lugar en este supuesto a la aplicación de los recargos del 61.3 LGT, y no tratar la conducta del sujeto como infractora.

Lo cierto es que la solución que se dé a este supuesto particular, si ha lugar o no a la aplicación de los recargos por presentación extemporánea y voluntaria, en el caso de las comunicaciones de datos depende de la interpretación que se haga del art. 61.3 LGT. Si atendemos al tenor literal de la norma, y siguiendo a la mayoría de la doctrina que se ha pronunciado al respecto, podemos considerar que sólo habrá lugar a la aplicación de estas prestaciones accesorias cuando nos encontremos ante “declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones”, o “declaraciones tributarias” presentadas extemporánea y espontáneamente; y no puede, por tanto, extender su alcance a las “comunicaciones”. Pero si nos planteamos cuál es el objetivo de esta norma, el por qué de su introducción en nuestro ordenamiento

Hay quien ha considerado que en el ámbito concreto de los tributos locales, y en particular, respecto de los que se gestionan de forma periódica a través de listas cobratorias y recibos, las declaraciones de variación y cese no son en realidad auténticas declaraciones, sino, más bien, comunicaciones tributarias presentadas por el propio obligado tributario⁵⁰⁴. Fundamentan su postura en el propio tenor literal de los preceptos de la LRHL que se refieren a estos deberes de los sujetos pasivos (arts. 77.3, en su anterior redacción a la modificación operada por la Ley 51/2000, de 28 de diciembre, y el art. 91.2 de la misma), y sobre todo, sostienen que a través de estas llamadas “comunicaciones” “se pone en conocimiento de la Administración los diversos cambios producidos en los elementos o actividades gravadas por los impuestos a que se refieran, afectando sólo de forma indirecta al hecho imponible del impuesto y no provocando, en consecuencia, el inicio del procedimiento de liquidación, sino el inicio de un procedimiento destinado a verificar la variación producida y plasmarla en el registro correspondiente”⁵⁰⁵.

No compartimos esta opinión, pues, a través de las llamadas declaraciones de variación o modificación se ponen en conocimiento de la Administración datos que inciden, con mayor o menor inmediatez, sobre la propia existencia del hecho imponible, así como sobre su cuantificación. Es irrelevante que el dato, hecho o circunstancia que se declara afecte directa o indirectamente al hecho imponible del tributo en cuestión; pues, lo trascendente es que guarde cierta relación con el mismo⁵⁰⁶. Además, a través de dichas declaraciones el sujeto no sólo aporta datos

jurídico, muy probablemente la conclusión que se alcance será distinta; esencialmente con estos recargos se pretende fomentar y favorecer el cumplimiento de los deberes y obligaciones impuestas aunque sea de forma extemporánea.

Fuera de este supuesto problemático, de lo que no hay lugar a dudas, tal y como ya hemos indicado, es de la aplicación de los recargos del 61.3 de la LGT en el ámbito de los tributos locales.

⁵⁰⁴ Esta es la opinión sostenida por MARTÍNEZ MUÑOZ, quien define la comunicación tributaria como “un acto del sujeto pasivo u obligado tributario, de carácter obligatorio o potestativo, mediante el cual se pone en conocimiento de la Administración tributaria o, excepcionalmente, de la persona a la que dicho acto va dirigido, una serie de datos propios de su autor de especial transcendencia tributaria –que no configuran el hecho imponible del tributo- y se manifiestan, asimismo, determinadas declaraciones de voluntad, a los efectos previstos en cada caso por la norma tributaria que la regula” (*Las comunicaciones tributarias... cit.*, p. 202).

⁵⁰⁵ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *Las comunicaciones tributarias... cit.*, ps. 177 y 178.

⁵⁰⁶ Es mas, partiendo de la propia definición dada por MARTÍNEZ MUÑOZ que considera las declaraciones de variación en los tributos locales como supuestos de comunicación de datos, así como, de otras consideraciones realizadas por dicha autora a lo largo de la monografía que dedica al estudio de la comunicación, podemos concluir que su argumentación adolece de una cierta imprecisión. Esto es, encontramos una cierta contradicción cuando afirma que las declaraciones de variación son comunicaciones, entre otras razones, porque “... afectan de forma indirecta al hecho imponible...”, y por otro, considera que “si la declaración se refiere siempre al hecho imponible del tributo, la comunicación no”, así como que a través de la comunicación se ponen en conocimiento de la Administración tributaria...

meramente informativos que faciliten en su caso, las labores de comprobación del órgano competente, sino que, como decimos, dichos datos ponen de manifiesto una determinada variación en algún elemento del presupuesto de hecho del tributo, que tendrá una mayor o menor repercusión posteriormente a la hora de determinar la deuda tributaria. De igual modo, creemos que no puede sostenerse con rotundidad que la presentación de estas declaraciones de variación no motive el inicio de un procedimiento de liquidación; pues, tras la recepción de las mismas, se podrán realizar las actuaciones de comprobación oportunas que concluyan o no en una nueva liquidación que modifique la anteriormente girada⁵⁰⁷. Conviene recordar que los tributos de cobro periódico mediante recibo obedecen al siguiente esquema básico de gestión: el sujeto interesado declara (ya sea el alta o una variación), la Administración incorpora o modifica dichos datos en el correspondiente censo o registro y, a continuación, procede a girar la oportuna liquidación⁵⁰⁸.

e) Declaraciones y solicitudes en los impuestos de cobro periódico mediante recibo.

Además de las anteriores, otras actuaciones del particular con incidencia en la formación de los padrones, matrículas y registros, son las solicitudes de concesión de exenciones o bonificaciones, dado que estos datos también han de figurar en aquellos documentos registrales.

Como se sabe, la declaración no es una instancia o solicitud, ya que es fundamentalmente una manifestación de conocimiento o de ciencia de determinados datos que la Administración precisa conocer para el desarrollo de su actividad liquidadora, mientras que la solicitud consiste en una manifestación de voluntad⁵⁰⁹.

“una serie de datos propios de su autor de especial transcendencia tributaria –que no configuran el hecho imponible del tributo-...” (*Las comunicaciones tributarias...* cit., ps. 56, 178 y 202).

Compartimos, en cambio, la opinión de SÁNCHEZ SERRANO al afirmar, respecto de la declaración tributaria, que “se trata siempre de datos que permiten determinar –directa o indirectamente– el *an* y el *quantum* de la obligación tributaria material, a través de la oportuna actividad administrativa de liquidación en base a tales datos...” (*La declaración...* cit., p. 16).

⁵⁰⁷ En cierto modo ésta es la opinión sostenida por MARTÍNEZ GARCÍA-MONCÓ al afirmar que los supuestos del art. 77 LRHL (en su redacción originaria) se refieren a la iniciación no sólo en el primer período impositivo, sino también, en los sucesivos (*El Impuesto sobre Bienes Inmuebles y los valores catastrales*; Lex Nova, Valladolid, 1993, p. 206).

⁵⁰⁸ Obviamente, esta descripción es a *grosso modo*.

⁵⁰⁹ SÁNCHEZ SERRANO, L.: *La declaración...* cit., ps. 178 y 391. Sobre la distinción entre declaraciones y solicitudes (refiriéndose a la petición de beneficios fiscales) se ha pronunciado este autor afirmando que “existen diversos aspectos que diferencian en gran medida a tales peticiones o solicitudes de las declaraciones propiamente dichas: las solicitudes o peticiones de beneficios fiscales encajan plenamente en la categoría de las instancias o solicitudes, constituyendo una manifestación más del derecho de petición; el procedimiento seguido en base a las mismas no es ya un procedimiento de oficio, sino un procedimiento de parte, en el que a veces puede existir incluso una cierta discrecionalidad de la Administración con respecto a cuestiones de fondo y a la apreciación de las condiciones objetivas de la

Ahora bien, es posible que la declaración tributaria en ocasiones incorpore una declaración de voluntad al referirse a datos o circunstancias relativos a la aplicación de algún beneficio fiscal.

Los problemas se plantean, nuevamente, y como no podía ser de otro modo, respecto a los tributos de exacción periódica en cuya aplicación intervienen dos Administraciones distintas, ya que, el órgano receptor de la declaración pertenece a una Administración territorial, y el competente para resolver, a otra; dejando a salvo aquellos supuestos en los que, en virtud de convenios de colaboración o delegación, se haya acordado una solución distinta. La cuestión está en determinar si en este caso los elementos o circunstancias relativas a la aplicación de un determinado beneficio fiscal han de ser aportados por el sujeto en una declaración independiente ad hoc, o bien, si pueden ser incorporados en el propio contenido de la declaración tributaria⁵¹⁰. En principio no debe conducir a incrementar la presión fiscal indirecta del particular el hecho de que para un determinado tributo se haya diseñado un procedimiento de aplicación muy particular; y en consecuencia, debería admitirse que en la correspondiente declaración de alta o variación el sujeto incorpore su petición de reconocimiento de una determinada exención, bonificación o cualquier otro beneficio fiscal, dejando a la labor interna de coordinación entre las Administraciones implicadas el desarrollo de los trámites necesarios para que sea el Ayuntamiento quien, tras verificar si se cumplen o no los requisitos necesarios para su concesión, resuelva acerca de esa solicitud, y se incorpore dicha resolución, si es afirmativa, al correspondiente Padrón, Matrícula o Registro, previa remisión por tal Ayuntamiento de la relación de beneficios fiscales reconocidos. De hecho, así sucede en la práctica⁵¹¹.

Evidentemente, distintas de estas solicitudes o peticiones de beneficios fiscales son otras figuras introducidas en el ámbito de aplicación de algunos tributos, y en particular, del IBI, a las cuales nos referiremos más adelante al analizar el procedimiento de declaración, comunicación y solicitud en este impuesto obligatorio.

concesión del beneficio; en dicho procedimiento encuentran aplicación soluciones o principios desterrados en el procedimiento ordinario de gestión, tales como el silencio administrativo, el carácter preclusivo de los plazos respecto del particular o la carga, más que deber, para el interesado de presentar determinados documentos o justificantes y la propia solicitud; el incumplimiento de los plazos y formalidades procedentes pueden producir, no sólo la suspensión del efecto desgravatorio, sino incluso, en ocasiones, la pérdida del derecho a él" ("Comentario al artículo 101 LGT", cit., p. 51).

⁵¹⁰ No hay inconveniente para que se produzca esta última posibilidad, es decir, para que en la declaración tributaria, el sujeto, además de aportar los datos necesarios para la aplicación del tributo, inste a la Administración la concesión de un determinado beneficio fiscal, respecto de cualquier otro tributo local de exacción periódica. La dificultad se encuentra en el ámbito del IBI e IAE, dada su peculiar configuración como tributos de gestión dual; así como, en cierto modo también en el IVTM, dado que en la mayoría de los Municipios las declaraciones no se presentan ante los órganos locales sino que basta con su presentación ante la Jefatura de Tráfico correspondiente.

⁵¹¹ Repasando los modelos de declaración aprobados en IBI e IAE, observamos que se incorpora un apartado específico relativo a las exenciones.

f) Incumplimiento del deber de declarar. Cuestiones generales.

Una de las cuestiones más controvertidas respecto a las declaraciones en los tributos periódicos de cobro mediante recibo ha sido la de calificar, dentro de los tipos de infracciones simples o graves, la conducta del sujeto consistente en la falta de declaración, su presentación fuera de plazo previo requerimiento o la presentación de una declaración falsa, incorrecta o inexacta. Las respuestas actualmente previstas en nuestro ordenamiento jurídico difieren en función del tributo de que se trate, e incluso, del tipo de declaración a presentar: de alta, variación o cese.

En principio, la falta de presentación de una declaración de alta o variación, el efectuarla fuera de plazo o su presentación falsa, incompleta o inexacta podría ser constitutiva de infracción tributaria grave conforme al art. 79.b) de la LGT; y de hecho, así lo será en todos los tributos de exacción periódica con excepción del IBI y del IAE como veremos⁵¹². Mayores problemas presenta la calificación de estas conductas cuando se refieren a declaraciones de baja o cese. En tal caso, no resulta tan claro que nos encontremos ante una infracción grave del art. 79.b) de la LGT, fundamentalmente porque de estas conductas no deriva un menor ingreso para la Administración; y por ello podrían ser consideradas constitutivas de infracción simple (art. 78 LGT).

En el ámbito del IBI⁵¹³, se califica expresamente como infracción tributaria simple «la falta de presentación de las declaraciones, el no efectuarlas en plazo y la

⁵¹² Es decir, en el IVTM y en las correspondientes tasas.

⁵¹³ Una muestra evidente de las distintas respuestas jurídicas que la falta de presentación de la declaración o su presentación fuera de plazo han recibido en el ámbito de estos tributos, la encontramos en el IBI. En el Real Decreto 1448/1989, se calificaba dicho comportamiento como constitutivo de infracción tributaria simple (art. 5). Con la modificación operada por la Ley 25/1995, pasa a ser mayoritariamente considerada esta conducta integrada dentro del tipo tipificado en la letra b) del art. 79 de la LGT, en el que se indica que constituye infracción grave «*no presentar, presentar fuera de plazo previo requerimiento de la Administración tributaria o de forma incompleta o incorrecta las declaraciones o documentos necesarios para que la Administración tributaria pueda practicar la liquidación de aquellos tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación*». De este modo, a raíz de esta modificación normativa la no presentación de la declaración, su presentación fuera de plazo previo requerimiento o la declaración inexacta o incompleta es motivo de infracción grave, sancionándose en consecuencia con una multa proporcional.

Ahora bien, cuando se había alcanzado un cierto consenso doctrinal y jurisprudencial acerca de la calificación de esta conducta como infracción grave; se produce una nueva modificación normativa, en este caso, del apartado 2 del art. 77 de la LRHL (en virtud de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, art. 18.17º), añadiéndose un nuevo párrafo con el siguiente tenor literal: «*La falta de presentación de las declaraciones a que se refiere el párrafo anterior, o el no efectuarlas dentro de los plazos aludidos en el mismo, constituirá infracción tributaria simple*»; y esta es la respuesta que hoy día se contiene en la Ley del Catastro Inmobiliario como hemos visto. Se podía considerar entonces que se producía una aparente contradicción; pues este comportamiento del

presentación de declaraciones falsas, incompletas o inexactas» (art. 16.1 de la Ley del Catastro Inmobiliario)⁵¹⁴.

Por su parte, respecto del IAE, en el art. 11 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario se califica como infracción simple «el incumplimiento de la obligación de presentar las declaraciones de variaciones de orden físico, económico y jurídico que se produzcan en el ejercicio de las actividades gravadas por el Impuesto sobre Actividades Económicas, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 91 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales» (apartado 1, b). Del tenor literal de esta norma, dado que se refiere a las declaraciones de variación, se ha inferido que la falta de presentación de la declaración de alta en este impuesto constituye, por el contrario, una infracción grave del art. 79.b) de la LGT⁵¹⁵.

De otro lado, algunos autores se han planteado si en estos supuestos de no presentación de la declaración o el cumplimiento intempestivo no voluntario del deber de declarar, nos encontramos ante una infracción única o si se trata de infracciones distintas según los ejercicios económicos devengados⁵¹⁶; esto es, si para cuantificar la sanción se ha de tomar únicamente como base la declaración de alta inicial (único supuesto en el que se está obligado a declarar), y por lo tanto, únicamente el primer ejercicio devengado, o por el contrario debemos considerar todos los años devengados. En principio, cabe considerar que el tipo infractor sólo se refiere a la falta de presentación de la declaración en el ejercicio en el que el sujeto está obligado a hacerlo, y no incluye el resto de ejercicios devengados a raíz de ese momento y en los

sujeto de omisión de la presentación de la declaración, o presentación extemporánea no espontánea, así como su presentación incorrecta podía ser considerada conforme a la LGT una infracción tributaria grave, mientras que en la LRHL (y hoy, en la LCI), es calificada como infracción simple. En cualquier caso, si atendemos tanto al criterio de especialidad (ley especial prevalece sobre ley general) como a un estricto criterio temporal (ley posterior deroga a una ley anterior), y sin dejarnos influenciar por el hecho de que obviamente la solución propuesta por el legislador en la LRHL favorece al particular; es posible concluir que, en este caso, prevalece lo dispuesto en la LRHL (y actualmente, en la LCI).

⁵¹⁴ MOCHON LÓPEZ al analizar el régimen sancionador establecido para los supuestos de omisión o presentación extemporánea de la declaración correspondiente al IBI, apunta como posibles razones justificativas de la calificación que se realiza por la norma de esta conducta como infracción simple (se refiere este autor al art. 77.2 LRHL, en su anterior redacción) “que el legislador haya considerado que, dado que se trata de declaraciones censales, de ellas no se deriva, directamente, ninguna liquidación tributaria. Al mismo tiempo, tampoco puede perderse de vista que la liquidación del IBI es practicada por la Administración local, mientras que la gestión catastral... corresponde a la Administración del Estado. Esta interpretación también podría ampararse en la consideración de que de las declaraciones catastrales surten múltiples efectos en diversos ámbitos del Ordenamiento jurídico (tributario, urbanístico y de valoraciones, etc.), diendo la modificación de la liquidación del IBI uno más de ellos” (*El valor catastral y los impuestos sobre bienes inmuebles...* cit., ps. 160 y 161).

⁵¹⁵ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *Las comunicaciones tributarias...* cit., ps. 181 y 182.

⁵¹⁶ En concreto, esta cuestión ha sido planteada, analizada y resuelta por LÓPEZ LEÓN, J.: “La gestión tributaria municipal...”, cit., ps. 65 y 66.

que debiera haberse tomado en consideración para practicar la correspondiente liquidación, el contenido de la declaración. Por tanto, podemos considerar que nos encontramos ante una infracción única; en el resto de ejercicios devengados y no liquidados a raíz de esta conducta ilícita no podemos apreciar la comisión de un ilícito tributario⁵¹⁷.

No obstante, determinados autores han considerado que para éstos ejercicios debería acudir al tipo definido en la letra a) del art. 79 de la LGT; pues realmente, la conducta infractora que se produce es la falta de ingreso⁵¹⁸; si bien, consideramos que su admisibilidad es bastante discutible.

⁵¹⁷ La potestad sancionadora de la Administración prescribirá en este caso una vez transcurridos cuatro años desde la comisión de la infracción («desde el momento en que se cometieron las respectivas infracciones» art. 65 LGT). Además, la potestad liquidatoria de la Administración respecto a la deuda debida en este ejercicio prescribirá igualmente a los cuatro años contados «desde el día en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración» (art. 65 lgt).

Por otro lado, la potestad liquidatoria de la Administración, respecto de los ejercicios siguientes devengados a partir de la comisión de la infracción, también prescribirá a los cuatro años. Dado que en estos períodos impositivos no existe la obligación de presentación de la declaración por parte del sujeto, ya que nos encontramos ante tributos de vencimiento periódico y exigencia mediante recibo, no puede tomarse en consideración el día de comienzo del cómputo de la prescripción de la potestad de liquidación de la Administración fijado en el art. 65 de la LGT, y al que ya nos hemos referido. En este caso, por tanto, cabe plantearse cuál es el momento que ha de tomarse en consideración a efectos de cómputo de la prescripción de la potestad liquidadora; teniendo en cuenta que los posibles momentos a considerar son, bien el del devengo, bien el de exigibilidad de la correspondiente obligación. Esto es, ¿cuándo prescribe la potestad de la Administración para liquidar en el caso de los tributos de cobro periódico mediante recibo: a los cuatro años contados a partir del momento del devengo, o bien, a los cuatro años contados desde el momento en el que la obligación debiera haberse hecho exigible (teniendo en cuenta, en este segundo supuesto, que cada Entidad municipal puede liquidar estos tributos periódicos en un momento temporal distinto)? Pues bien, consideramos que la opción más adecuada es atender al momento del devengo, momento del nacimiento de la obligación, que precisa ser líquida, vencida y exigible, y por tanto, cuantificada, para poder exigirse su pago.

Un análisis detenido de los problemas que la prescripción presenta en el ámbito de los tributos de cobro periódico mediante recibo, es realizado por MOCHÓN LÓPEZ, L.: *El valor catastral y los impuestos sobre bienes inmuebles...* cit., p. 237.

⁵¹⁸ LÓPEZ LEÓN, J.: "La gestión tributaria municipal..." cit., p. 66. En estos supuestos, en su opinión, deberían combinarse los dos ilícitos recogidos en el art. 79.a) LGT y 77.2 LRHL (en realidad el autor habla de los ilícitos contemplados en el art. 79.a) y 79.b) LGT), en los que se califica expresamente como infracción simple la falta de presentación de la declaración o su presentación fuera de plazo; de tal suerte que, el primer año devengado iría por el art. 77.2 LRHL por la falta de declaración de alta, y el resto por el art. 79.a) LGT por falta de ingreso de la deuda tributaria. De este modo, en su opinión, la infracción del art. 79.a) se reproduciría autónomamente tantos años como se hubiera dejado de liquidar, y, por lo tanto, de ingresar, lógicamente con las limitaciones de la prescripción.

No obstante, no podemos compartir esta opinión, dado que el tipo tipificado en la letra a) del art. 79 se refiere, como es por todos conocido, a un supuesto específico y concreto, cual es el de la falta de ingreso en las autoliquidaciones.

No podemos dejar de resaltar con cierto asombro e incomprensión, que una misma conducta infractora, dependiendo del tributo al que se refiera, recibirá una diferente calificación por el ordenamiento tributario; así, la falta de presentación de una declaración, su presentación fuera de plazo, o de forma incorrecta, incompleta o inexacta, será considerada:

- Si se trata de una declaración de alta o variación referente al IBI, infracción tributaria simple (art. 5 LCI).
- Si se trata de una declaración de alta en el IAE, infracción tributaria grave (art. 11 RD 1930/1998, y art. 79.b) LGT).
- Si se trata de una declaración de variación en el IAE, por el contrario infracción tributaria simple.
- Y por último si se trata de declaraciones de alta o variación en el resto de tributos de cobro periódico mediante recibo, infracción tributaria grave (art. 79.b) LGT).

B) Iniciación de la gestión en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

Conforme al art. 101 LGT, tal y como es de sobra conocido, el procedimiento de gestión de un determinado tributo puede iniciarse por actuación del particular o de la Administración. En este segundo supuesto, se diferencia entre la denominada “iniciación de oficio” y “por actuación investigadora”. Pues bien, en la aplicación del IBI la regla general puede considerarse la vía de oficio o de intervención administrativa, y la excepción es la iniciativa del sujeto pasivo⁵¹⁹; al igual que sucede, a título ejemplificativo e en el ordenamiento francés⁵²⁰. Esta última puede producirse mediante

⁵¹⁹ En parecidos términos se expresa MARTÍNEZ GARCÍA-MONCÓ, A.: *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles y los valores catastrales...* cit., p. 206.

⁵²⁰ En efecto, en el sistema tributario francés la iniciación se produce en la práctica totalidad de los casos de oficio por la propia Administración, excepto en los supuestos de nueva construcción y en el ámbito específico de la Tasa profesional. Concretamente, los sujetos pasivos estarán obligados a presentar la correspondiente declaración en los siguientes casos: de un lado, cuando se trate de alteraciones o modificaciones que incidan sobre cualquier finca (edificada o sin edificar); ahora bien, para que exista dicha obligación declarativa ha de tratarse de determinadas modificaciones inmobiliarias, dado que no toda alteración origina este deber del sujeto. En particular, las alteraciones que deben ser declaradas son las referentes a construcciones nuevas, los denominados cambios de consistencia y los de afectación (art. 1406 CGI). Llama la atención que hay determinados cambios que no serán objeto de declaración por el sujeto, sino que habrán de ser comprobados necesariamente de oficio por la propia Administración.

Por otro lado, en el ámbito de la Tasa profesional se ha de presentar anualmente una declaración global (*déclaration recapitulante*) de los bienes utilizados y de los salarios abonados por cada empresa; se impone este deber a aquellos contribuyentes que lo son de varios municipios, así como a aquéllos que tienen unos ingresos anuales superiores a una determinada cifra fijada en función de la actividad ejercida.

la presentación de una declaración o solicitud, y aquella mediante cualesquiera de las siguientes actuaciones procedimentales: de comunicaciones, subsanación de discrepancias, inspección catastral, y finalmente, de valoración.

Todos ellos se integran en el seno de un genérico procedimiento de incorporación de bienes inmuebles al catastro y de sus alteraciones; y en consecuencia, tienen determinados elementos característicos en común, entre los que destaca, tal y como ya hemos avanzado en otro lugar, su naturaleza tributaria. Esta atribución se justifica por la relevancia que la información catastral tiene para la gestión de diversas figuras tributarias (no sólo del IBI, por tanto) de los tres niveles territoriales de Hacienda Pública (Exposición de Motivos de la LCI); y va a significar, fundamentalmente, la aplicación supletoria de lo dispuesto en la LGT, la LDGC, la LRJPAC y sus disposiciones de desarrollo⁵²¹ (art. 4.4 LCI). Creemos que se trata de una prelación de normas, con la salvedad de las dos primeras que son complementarias, de forma que ha de observarse en cada caso dicho orden normativo.

Los actos que resulten de cualesquiera de estos procedimientos habrán de estar suficientemente motivados conforme a lo dispuesto en el art. 13.2 LDGC; y específicamente, cuando dicho acto incluya la determinación de un nuevo valor catastral, precisa la propia norma legal el sentido de dicha motivación⁵²² (art. 4.2 LCI). Asimismo, tales actos son susceptibles de ser revisados a través de las vías de revisión y mecanismos de impugnación previstos en la LGT (Capítulo VIII del Título III), sin que la interposición de la reclamación económica administrativa, en su caso, suspenda su ejecutoriedad; salvo que esta última sea acordada excepcionalmente por el Tribunal Económico Administrativo competente ante determinadas circunstancias⁵²³.

Veamos, a continuación, muy someramente cada uno de estos procedimientos que forman parte de la que hemos denominado “gestión catastral”, ya que son tramitados por los órganos periféricos de la DGC, con el objetivo primordial de

⁵²¹ En el Proyecto de Ley General Tributaria se contienen en el Capítulo I del Título III intitulado “*La aplicación de los tributos*”, una serie de disposiciones y principios generales que serán de aplicación a los procedimientos tributarios, y que en consecuencia, de aprobarse la Ley con dicho texto, serán obviamente de aplicación a los procedimientos de incorporación de bienes inmuebles a los que se refiere la LCI.

⁵²² En particular, todo acto administrativo en el que se incluya la determinación de un valor catastral deberá expresar, podemos entender como mínimo, la ponencia de valores de la que trae causa, y en su caso, los módulos básicos del suelo y construcción, el valor en polígono, calle, tramo, zona o paraje, el valor tipo de las construcciones y de la clase de cultivo, la identificación de los coeficientes correctores aplicados y la superficie de los inmuebles (art. 4.2 LCI).

⁵²³ En particular, podrá acordarse la suspensión «*cuando así lo solicite el interesado y justifique que su ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación, ordenando, en su caso, la adopción de las medidas cautelares que sean necesarias para asegurar la protección del interés público y la eficacia de la resolución impugnada*» (art. 4.2 segundo párrafo LCI).

determinar la descripción catastral de los inmuebles; si bien, inciden inevitablemente en el procedimiento de gestión del IBI, en cuanto constituyen un presupuesto previo y necesario para el desarrollo de aquél. Sin el adecuado funcionamiento del Catastro, y sin la realización de estos procedimientos, es imposible liquidar y recaudar este impuesto local.

1.- Procedimiento de declaraciones, comunicaciones y solicitudes.

Es cierto, como acabamos de señalar, que tanto la declaración como la solicitud son actuaciones del particular que motivarán la iniciación de un particular procedimiento, así como que la comunicación en este caso, es un acto realizado por un órgano administrativo o por determinados sujetos que ejercen la función pública. Sin embargo, hemos optado por analizarlos conjuntamente dada que estas tres figuras, pese a sus diferencias, tienen numerosos elementos de su régimen jurídico en común.

a) Declaraciones.

Se impone al sujeto pasivo del Impuesto en el art. 77.1 de la LRHL el deber de presentar una declaración relativa a las alteraciones concernientes a los bienes inmuebles susceptibles de inscripción catastral, al objeto de que se proceda a su inscripción en el Catastro⁵²⁴; remitiéndose a las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario la regulación de tales declaraciones.

Se definen estas declaraciones a efectos catastrales, de un modo muy similar a como lo hace el art. 102 LGT respecto a las declaraciones tributarias, como aquellos «documentos por los que se manifiesta o reconoce ante el Catastro Inmobiliario que se han producido las circunstancias determinantes de un alta, baja o modificación en la descripción catastral de los inmuebles» (art. 5.1 LCI). Constatamos, por un lado, cómo implícitamente se sigue diferenciando entre declaraciones de alta, variación y baja en el seno de este impuesto (aunque con un significado distinto)⁵²⁵; y al mismo tiempo, la

⁵²⁴ Antes de la última modificación normativa de finales de 2002, algunos autores manifestaron expresamente que las declaraciones u obligaciones formales que se imponían a los sujetos pasivos en el ámbito del IBI se inscribían en el marco de la gestión catastral. Tal es el caso de MONTESINOS OLTRA, S.: *El procedimiento de liquidación en los tributos locales...* cit., p. 86, y MARTÍNEZ GARCÍA-MONCÓ, A.: *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles y los valores catastrales...* cit., p. 207.

⁵²⁵ Tradicionalmente se ha diferenciado en el ámbito del IBI, al igual que en el resto de tributos de cobro periódico, como ya hemos indicado, entre declaraciones de alta, variación y baja, que habían de ser presentadas por el sujeto pasivo, por las alteraciones de orden físico, económico o jurídico concernientes a los bienes inmuebles que tengan trascendencia tributaria a efectos de este impuesto. En la actualidad, tras la modificación operada en la LRHL por la Ley 51/2002, de 28 de diciembre, y la aparición de la Ley 48/2002, de 23 de diciembre, del Catastro Inmobiliario, esta distinción ha perdido cierta claridad y protagonismo, si bien sigue estando implícitamente recogida en el art. 5.1 LCI.

extraordinaria amplitud del concepto de declaración aportada, que nos permite entender que esta declaración es más que una declaración tributaria (art. 102 LGT), pues a través de ella se ponen en conocimiento de la Administración datos que no sólo van a permitir determinar la existencia y cuantía de una obligación tributaria, sino también, van a posibilitar la formación de un registro inmobiliario, y en consecuencia, serán utilizados no con una exclusiva finalidad tributaria. Estas declaraciones, en sentido indirecto, motivarán el inicio de un procedimiento de liquidación de un determinado tributo, el IBI, en cuanto que sin ellas será imposible proceder a su exacción; pero del mismo modo, incidirán en la cuantificación de otros tantos tributos, y desplegarán su certeza más allá del ámbito estrictamente tributario. Todo ello, sin perjuicio de señalar, una vez más, como hemos afirmado en otra parte de este trabajo, su naturaleza tributaria.

Hasta las modificaciones normativas señaladas el sujeto pasivo estaba obligado a presentar las siguientes declaraciones, conforme al art. 77.2 LRHL y a su desarrollo reglamentario, el Real Decreto 1448/1989, de 1 de diciembre:

a) Las declaraciones de alta, en los casos de nuevas construcciones, tal y como se infería del art. 2.1 de dicha norma reglamentaria.

b) Las declaraciones de variación, cuando se producían algunas de las alteraciones de orden físico, económico o jurídico, especificadas en el mencionado Real Decreto (art. 1):

- Por alteraciones de orden físico se entendía «*la realización de nuevas construcciones y la ampliación, rehabilitación, demolición o derribo de las ya existentes, ya sea parcial o total*». En ningún caso tenía esta consideración «*las obras o reparaciones que tengan por objeto la mera conservación y mantenimiento de los edificios, aunque no sean periódicas, ni tampoco las que afecten tan sólo a características ornamentales o decorativas*». Nos ha llamado la atención que se definan las declaraciones de alta como aquéllas concernientes a las nuevas construcciones, y al mismo tiempo se considere una alteración de orden físico la referente a las nuevas construcciones. Además hemos constatado que, junto a la inexistencia de un modelo de declaración de baja, tampoco existía un modelo específico de declaración de alta. No obstante podría entenderse incluida esta declaración de alta en los modelos 902 y 902-S relativos a la declaración de alteración de bienes inmuebles de naturaleza urbana y declaración simplificada de alteración de bienes inmuebles de naturaleza urbana, a través de las que se pone en conocimiento de la Dirección General del Catastro la nueva construcción. Así lo ha considerado MARTÍNEZ MUÑOZ, Y...: *Las comunicaciones tributarias...* cit., p. 175, nota 250.

Específicamente, respecto a los inmuebles de naturaleza rústica se consideraban alteraciones de orden físico «*los cambios de cultivos o aprovechamientos*»; aclarándose su significado en la Resolución de la Dirección General del Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria (hoy Dirección General del Catastro) de 27 de marzo de 1990 (BOE n.º 86, de 10 de abril de 1990).

- Alteración de orden económico era «*la modificación de uso y destino de los bienes inmuebles siempre que no conlleven alteración de orden físico*».

- Por alteración de orden jurídico se entendía «*la transmisión de la titularidad o constitución de cualquiera de los derechos contemplados en el art. 65 de la Ley de segregación o división de bienes inmuebles y la agrupación de los mismos*».

c) Finalmente, se admitía normativamente la posible existencia de declaraciones de baja, que habría que presentar, en principio, cuando tenga lugar el cese en la situación fáctica que venía constituyendo el hecho imponible del impuesto; si bien, tal y como se había reconocido, era difícilmente imaginable un supuesto en el que proceda la declaración de baja, ya que para ello sería necesario la desaparición física del bien inmueble (NIETO MONTERO, J.J.: *La Gestión de los Impuestos Municipales...*, cit., p. 186)

Se exime al sujeto del deber de declarar cuando las circunstancias o alteraciones a las que se refieren las declaraciones consten en licencias o autorizaciones municipales, pero es requisito imprescindible que el Municipio (entendemos en el cual esté ubicado el bien inmueble, no el de residencia del sujeto) se encuentre acogido mediante Ordenanza fiscal al procedimiento de comunicación previsto en la normativa del Catastro (art. 77.2 LRHL, en relación con el art. 5.1 segundo párrafo de la LCI).

Se trata, por tanto, de una condición o requisito indispensable, de modo que si el Municipio no ha asumido este deber expresamente, y así ha quedado reflejado en la pertinente Ordenanza fiscal, el particular continuará estando obligado a presentar la correspondiente declaración, aunque los hechos consten en las indicadas licencias o autorizaciones, e incluso, aunque la Dirección General del Catastro haya tenido conocimiento de los mismos⁵²⁶. No se puede olvidar que el Municipio, con independencia de que asuma o no este deber en Ordenanza fiscal, ya se encuentra obligado a suministrar dicha información al órgano catastral en virtud del deber genérico de colaboración que se le impone en el art. 15 de la LCI⁵²⁷. La duda inmediata que surge es por qué se ofrece al Ayuntamiento la posibilidad de asumir un determinado comportamiento debido y en consecuencia, se le brinda la aparente posibilidad de suministrar o no una determinada información a un órgano perteneciente a una Administración distinta, cuando en realidad, ya está obligado a proporcionar tal información.

Igualmente, quedará el sujeto exento de la obligación de formalizar las declaraciones conducentes a la incorporación en el Catastro Inmobiliario de los inmuebles y sus alteraciones, en los supuestos de solicitud a los que se refiere el art. 5.5 de la LCI. En ambos supuestos, ya se exima al sujeto porque los datos son conocidos por la DGC vía comunicación o vía solicitud, se proclama la salvedad de la facultad de la DGC de requerir al interesado la documentación que en cada caso resulte pertinente (art. 5.1 LCI).

⁵²⁶ Nos merece, en principio, esta medida un juicio negativo, de un lado, porque los ciudadanos verán aumentada o no su presión fiscal indirecta dependiendo de la diligencia mayor o menor del ente municipal, y de su disponibilidad o no para asumir y acometer determinadas tareas adicionales (incluso, se puede llegar a producir una vulneración del principio de igualdad), y de otro, porque no se puede olvidar que los Entes locales se encuentran ya obligados a suministrar periódicamente determinada información a la DGC, y en consecuencia, dicho centro gestor ya dispone de la referida información.

⁵²⁷ Se dice en el apartado 2 de este artículo 15 LCI que «... en particular, las entidades locales y demás Administraciones actuantes deberán suministrar a la Dirección General del Catastro, en los términos que reglamentariamente se determinen, aquella información que revista trascendencia para el Catastro Inmobiliario relativa a la ordenación y a la gestión tributaria del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, así como al planeamiento y gestión urbanística, concentraciones parcelarias, deslindes administrativos y expropiación forzosa».

Sujetos obligados a presentar la correspondiente declaración son los titulares catastrales a los cuales se refiere el art. 3 de la LCI (que en esencia coincidirán con los sujetos pasivos del IBI, aunque no necesariamente, conforme al art. 64 LRHL). Por su parte, desde la posición subjetiva activa, hay que considerar que estas declaraciones habrán de ser presentadas, al igual que en la actualidad, ante los servicios periféricos de la DGC que sean competentes por razón de su ámbito territorial⁵²⁸.

En cualquier caso, estas declaraciones se realizarán en la forma, plazos, modelos y condiciones que se determinen por el Ministerio de Hacienda (art. 5.1 LCI). En tanto se dicte el correspondiente desarrollo reglamentario a la última modificación producida, puede atenderse para completar el régimen jurídico de estas declaraciones al Real Decreto 1448/1989, de 1 de diciembre, por el que se desarrolla el art. 77 de la LRHL, junto a varias resoluciones de la Dirección General de Catastro, como la Resolución de la Dirección General del Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria de 27 de marzo de 1990 en la que se aclara qué puede entenderse por cambio de cultivo o aprovechamiento.

Atendiendo a dicha disposición reglamentaria, el plazo para su presentación es de dos meses contados a partir del momento en el que se produce el hecho, acto o negocio que motiva la declaración⁵²⁹. En cuanto a la forma que han de revestir, y a la

⁵²⁸ En realidad, hoy día se permite que la declaración pueda ser presentada en cualquiera de los siguientes lugares: la Gerencia Territorial del Catastro, el Ayuntamiento donde radique el inmueble, la Delegación de Hacienda, las Oficinas de la Administración del Estado o Comunidad Autónoma, las Oficinas de Correos, y las Representaciones Diplomáticas de España en el extranjero. Esta información la hemos obtenido de la página web de la DGC (www.catastro.es). En el RD 1448/1989, de 1 de diciembre, sólo se contemplaba la posibilidad de que las declaraciones fuesen presentadas ante los servicios periféricos del organismo catastral, o bien, en los Ayuntamientos respectivos, quienes las remitirán sin más trámites, con la documentación complementaria que facilite su gestión, a las Gerencias Territoriales (art. 2.2 RD).

⁵²⁹ En concreto, se especifica dicho plazo para cada una de las posibles declaraciones a presentar en el art. 3 del Real Decreto:

a) Cuando se trate de altas por nuevas construcciones u otras declaraciones por variaciones de orden físico en los bienes inmuebles, dos meses, contados a partir del día siguiente a la fecha de terminación de las obras. Dado que la referencia a la "fecha de terminación de las obras", puede suscitar dudas en el caso de inmuebles rústicos, la Resolución de la Dirección General del Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria de 27 de marzo de 1990 aclara que la fecha de comienzo del plazo de dos meses cuando se trate de variaciones de orden físico de los inmuebles de naturaleza rústica «se contará a partir del día siguiente a la fecha de terminación de los trabajos necesarios para la realización del cambio de cultivo o aprovechamiento de que se trate o de los llevados a cabo sobre los terrenos de naturaleza rústica anteriormente reseñados».

b) Para las declaraciones por variación de naturaleza económica, dos meses, contados a partir del día siguiente al otorgamiento de la autorización administrativa de la modificación de uso o destino de que se trate.

c) Para las variaciones de orden jurídico, dos meses, contados a partir del día siguiente a la fecha de la escritura pública o, en su caso, documento en que se formalice la variación de que se trate.

espera de la aprobación de los nuevos modelos, estas declaraciones se siguen formalizando en los modelos aprobados en la Orden de 10 de febrero de 1999⁵³⁰.

b) Comunicaciones.

Se consideran comunicaciones según el art. 5.2 LCI⁵³¹:

a) Las que remitan los Notarios y Registradores de la propiedad, conforme al artículo 55 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de MFAOS⁵³², siempre que se

⁵³⁰ Estos modelos son:

Modelo 901: Declaración de alteración de titular catastral de bienes inmuebles de naturaleza urbana. Se declara la adquisición de bienes inmuebles urbanos en propiedad, ya sea por actos *inter vivos* o *mortis causa*, así como la constitución de un derecho real de usufructo o superficie o de una concesión administrativa.

Modelo 902: Declaración de alteración de bienes inmuebles de naturaleza urbana. Se declara cualquier alteración en los bienes inmuebles urbanos que no suponga exclusivamente un cambio de titularidad; en particular, tiene por objeto la nueva construcción, ampliación, rehabilitación, reforma, demolición o derribo total o parcial, así como la agregación, agrupación, segregación o división de fincas, o su división horizontal.

Modelo 902-S: Declaración simplificada de alteración de bienes inmuebles de naturaleza urbana. Se refiere a aquellos supuestos en los que la nueva construcción, ampliación, rehabilitación, reforma o demolición afecte a una única finca de un solo titular o a varios en proindiviso, así como, siempre que la alteración consista exclusivamente en cambio de uso del inmueble o en la variación de la naturaleza del suelo.

Modelo 903: Declaración de alteración de titular catastral de bienes inmuebles de naturaleza rústica. Se declara la adquisición de bienes inmuebles rústicos (fincas o parcelas rústicas y construcciones agrarias), ya sea en propiedad, o por la constitución de un derecho real de usufructo, superficie o una concesión administrativa.

Modelo 904: Declaración de alteración de bienes inmuebles de naturaleza rústica sin modificación de linderos. Se declara cualquier alteración en el uso, destino o cultivo de los bienes inmuebles rústicos que no suponga modificación de sus linderos.

Modelo 905: Declaración de alteración de bienes inmuebles de naturaleza rústica. Agregación, agrupación, segregación, división. Se declaran las agregaciones, agrupaciones, segregaciones y divisiones de fincas rústicas.

Se constata cómo no hay un modelo de declaración de cese, y cómo tampoco se contempla uno específico y exclusivo para las declaraciones de alta, aunque éstas pueden considerarse comprendidas en los Modelos 902 y 902 S, como ya hemos indicado en otro lugar.

⁵³¹ En la Exposición de Motivos de la LRHL y, en cierto modo también se reconoce en la LCI, se afirma que se refuerza el principio de colaboración que ha de presidir las relaciones entre las Administraciones públicas para reducir los costes indirectos de la imposición y facilitar la gestión del impuesto en beneficio de los contribuyentes, y para simplificar la gestión del tributo y facilitar su comprensión.

⁵³² El art. 55 de esta Ley, tras su modificación por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de MFAOS, ordena a los Notarios y Registradores de la Propiedad a remitir a la Gerencia Territorial del Catastro, dentro de los veinte primeros días de cada mes «información relativa a los documentos por ellos autorizados o inscritos en el mes anterior, comprendidos dentro del ámbito de esta Ley, de los que se deriven alteraciones catastrales de cualquier orden...». La Orden de 23 de junio de 1999 regula el

hayan cumplido con las condiciones previstas en el art. 54 de la misma Ley; esto es, siempre que el interesado obligado por el deber de presentar la declaración haya acreditado la referencia catastral de los inmuebles, que el acto o negocio suponga exclusivamente la transmisión del dominio de bienes inmuebles, y se formalice, además, en escritura pública solicitando su inscripción en el Registro de la Propiedad en el plazo de dos meses desde el acto o negocio de que se trate⁵³³. En tal supuesto, y cumpliéndose estos requisitos, la información que Notarios y Registradores de la Propiedad han de suministrar en cumplimiento de las obligaciones previstas en el art. 112 LGT y en las normas específicas de sus respectivas profesiones sustituye a las declaraciones a presentar por el sujeto pasivo, sin perjuicio de la obligación de éste de suministrar la documentación complementaria que se le requiera expresamente⁵³⁴.

b) La que formulen los Ayuntamientos que, mediante Ordenanza fiscal, se obliguen a poner en conocimiento del Catastro Inmobiliario los hechos, actos o negocios susceptibles de generar un alta, baja o modificación catastral, derivados de actuaciones para las que se haya otorgado la correspondiente licencia o autorización municipal, en los términos y con las condiciones que se determinen por la Dirección General del Catastro.

c) Las que las Administraciones actuantes deban formalizar ante el Catastro Inmobiliario en los supuestos de concentración parcelaria, de deslinde administrativo, de expropiación forzosa y de los actos de planeamiento y de gestión urbanísticos que se determinen reglamentariamente

procedimiento de suministro de información a la Dirección General del Catastro por los Notarios y Registradores de la Propiedad.

⁵³³ La Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991 añadió un nuevo párrafo al art. 77.2 LRHL en el que se venía a decir que las declaraciones que deben presentar en principio los sujetos pasivos, se entendían realizadas cuando las circunstancias o alteraciones a que se referían constaban en documentos otorgados por Notarios o inscritos en registros públicos, quedando en este caso el sujeto exento de la obligación de presentar la declaración. Esta disposición estuvo en vigor hasta la aparición de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de MFAOS (art. 28.4), en virtud de la cual quedó derogada, en opinión de NIETO MONTERO (*La Gestión de los Impuestos Municipales...* cit., ps. 185 y 186); si bien, hubo autores que consideraron que continuaba estando vigente, como es el caso de MARTÍNEZ GARCÍA-MONCÓ, A.: *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles y los Valores Catastrales*; 2ª edición, Lex Nova, Valladolid, 1995, p. 261; citado por NIETO MONTERO, J.J.: *La Gestión de los Impuestos Municipales...* cit., p. 185.

En cualquier caso, en la Ley 13/1996, de MFAOS, se vuelve a imponer a Notarios y Registradores la obligación de comunicar determinados datos al órgano catastral, exonerándose al sujeto pasivo del deber de declarar en tales supuestos, siempre y cuando se cumplieren con determinadas condiciones adicionales. En consecuencia no cabe imponer sanción alguna al ciudadano, por ausencia de culpabilidad, que formalizó en escritura pública la alteración y la inscribió en el Registro (ARAGONÉS BELTRÁN, E.: *Anuario de la Hacienda Local...* cit., p. 1527.)

De este modo se traslada a la labor interna de coordinación entre las distintas Administraciones la obtención de los datos necesarios para el mantenimiento y conservación de los Catastros.

⁵³⁴ ARNAL SURÍA, S.: *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles...* cit., p. 121.

El incumplimiento de estos deberes de comunicación será constitutivo de infracción tributaria simple (art. 16.1.c) LCI).

c) Solicitudes.

Como novedad se ha incorporado la posibilidad de que determinados sujetos presenten una solicitud, que deberá ir acompañada de la documentación acreditativa correspondiente, en los siguientes supuestos⁵³⁵ (art. 5.5 LCI):

a) Solicitud de baja, que podrá formular quien figurando como titular catastral, hubiera cesado en el derecho que originó dicha titularidad. Hasta la aparición de la Ley del Catastro Inmobiliario este supuesto daba origen a una declaración de alteración por modificación del titular que había de ser presentada por el sujeto adquirente, si bien se admitía la posibilidad de que se comunicase dicha alteración por el propio transmitente⁵³⁶.

b) Solicitud de incorporación de titularidad, que podrá formular el propietario cuando desee que su derecho de propiedad se incorpore también al Catastro, junto a cualquier otro derecho de los gravados con el cual concurra (art. 3.2 LCI).

c) Solicitud de incorporación de cotitularidades, cuando un bien inmueble o uno de los derechos gravados pertenezca pro indiviso a una pluralidad de personas (art. 3.3 LCI)⁵³⁷.

Evidentemente la presentación de cualesquiera de estas solicitudes es totalmente voluntaria para el sujeto; pues estamos ante una manifestación de voluntad, a diferencia de declaraciones y comunicaciones que, como ya hemos visto, recogen fundamentalmente una manifestación de conocimiento o de ciencia sobre

⁵³⁵ Estas solicitudes se refieren a supuestos relacionados con modificaciones o especificaciones en la titularidad catastral. Salvo en el tercer caso, relativo a las cotitularidades, son formuladas por quienes no tienen la condición, o mejor dicho han dejado de tener la condición, de sujetos pasivos del impuesto y de titulares catastrales.

⁵³⁶ Se admitía por tanto, que el transmitente presentase la declaración de alteración de titularidad, pero no se encontraba obligado a ello, y en consecuencia, no podía ser sancionado en el caso de que no la presentase, en contra de lo que puede deducirse de algunos pronunciamientos jurisprudenciales como es el caso de la STSJ de Extremadura de 23 de octubre de 1996. Este carácter voluntario de la actuación del transmitente es indudable hoy día, pues la propia norma contempla la posibilidad de que presente una solicitud de baja.

⁵³⁷ La identidad y cuota de participación de cada uno de los comuneros, miembros o partícipes de la entidad se hará constar en el Catastro Inmobiliario cuando así se solicite expresamente mediante acuerdo unánime de todos ellos. Asimismo, los cónyuges en régimen de sociedad de gananciales podrán solicitar que conste en el Catastro Inmobiliario la identidad de cada uno de ellos.

determinados hechos que la Administración precisa conocer, si bien en ocasiones pueden contener también declaraciones de voluntad.

Pero, si se presenta dicha solicitud, el obligado a realizar la declaración quedará exonerado de dicho deber, y en consecuencia, no podrá ser sancionado si no aporta tales datos⁵³⁸.

d) Aspectos comunes a dichas figuras.

Las declaraciones y comunicaciones a las que se refiere la Ley del Catastro Inmobiliario no se diferencian por su naturaleza (en ambos supuestos nos encontramos ante manifestaciones de conocimiento) ni por su contenido, pues a través de ellas se pueden poner en conocimiento de la Administración los mismos hechos, actos o negocios. La distinción se encuentra en el sujeto obligado a presentar cada una de ellas y en su fundamento.

Por tanto, a través de las declaraciones o comunicaciones se aportarán a la Dirección General del Catastro datos relativos a:

a) La realización de nuevas construcciones y la ampliación, rehabilitación, demolición o derribo de las ya existentes, ya sea parcial o total. No se considerarán como tales las obras o reparaciones que tengan por objeto la mera conservación y mantenimiento de los edificios, y las que afecten tan sólo a características ornamentales o decorativas⁵³⁹.

b) La modificación de uso o destino y los cambios de clase de cultivo o aprovechamiento⁵⁴⁰.

⁵³⁸ Ahora bien, ¿cómo puede saber o conocer el titular catastral que se ha presentado esta solicitud?. En principio, para evitar ser sancionado, deberá el titular catastral, salvo en los supuestos de comunicación, presentar dicha declaración.

⁵³⁹ La realización de nuevas construcciones eran consideradas, antes de la aprobación de la LCI, altas en el Catastro, y las demás se estimaban alteraciones de orden físico, conforme al Real Decreto 1488/1989.

⁵⁴⁰ La modificación de uso o destino se consideraba una alteración de orden económico, y los cambios de cultivo y aprovechamiento, de orden físico.

En la Resolución de la Dirección General del Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria (hoy, Dirección General del Catastro) de 27 de marzo de 1990 (BOE n.º 86, de 10 de abril de 1990) se ha aclarado cuándo nos encontramos ante un cambio de cultivo o aprovechamiento; en particular, se indica que se considerarán como tales las «transformaciones de secano a regadío, nuevas plantaciones o arranques de viñedo, olivar, frutales, arbolado, etc., de los que se deriven cambios de calificación catastral, como, asimismo, los trabajos realizados en los terrenos encaminados a su saneamiento, mejora o transformación en general y que incidan en la determinación del valor catastral. No se considerarán, por tanto, como tales alteraciones aquellos otros cambios meramente cíclicos o propios de una alternativa de cultivos». Hoy día, esta disposición aclaratoria sigue siendo de utilidad.

- c) La segregación, división, agregación y agrupación de los bienes inmuebles.
- d) La adquisición de la propiedad por cualquier título, así como su consolidación.
- e) La constitución, modificación o adquisición de la titularidad de una concesión administrativa y de los derechos reales de usufructo y de superficie⁵⁴¹.
- f) Las variaciones en la composición interna o en la cuota de participación de las comunidades o entidades sin personalidad a que se refiere el apartado 3 del artículo 3 de la LCI, siempre que la respectiva entidad se haya acogido previamente a lo dispuesto en el mismo⁵⁴².

Se proclama expresamente que las declaraciones y comunicaciones tendrán la presunción de certeza establecida en el artículo 116 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, sin perjuicio de la facultad de la Dirección General del Catastro de requerir al interesado la documentación que en cada caso resulte pertinente (art. 5.3 LCI)⁵⁴³. Asimismo, se indica que los actos dictados como consecuencia de los procedimientos regulados en este artículo se notificarán a los interesados de conformidad con lo dispuesto en la LGT (art. 5.6 LCI).

Por último, un efecto común a las declaraciones, comunicaciones y solicitudes es que las variaciones que se producen como consecuencia de su presentación, desplegarán su eficacia a efectos catastrales «el día siguiente a aquel en que se produjeron los hechos, actos o negocios que originaron la incorporación o modificación

⁵⁴¹ Las letras c), d) y e) recogen alteraciones de orden jurídico según el RD 1448/1989.

⁵⁴² Éste sí es un supuesto de nueva introducción.

⁵⁴³ Se ha afirmado que el art. 116 LGT establece una norma o regla de juicio que le permite a la Administración valorar el justificante o medio de comprobación que constituye la declaración tributaria. Y esta regla de juicio consiste en la “presunción legal de certeza”, respecto de la cual, se ha de reconocer, por un lado, que no puede alcanzar por igual a todos los datos de hecho consignados por el sujeto pasivo en su declaración, y por otro, que no dispensa a la Administración de su deber de comprobar e investigar también los datos de hecho declarados que le sean favorables e incluso de rectificarlos a favor del declarante, pero siempre que disponga de comprobantes suficientes para fijar unos hechos distintos de los declarados. Por tanto, la Administración podrá destruir la presunción de certeza de la que gozan las declaraciones, pero para ello es necesario que disponga de los justificantes o comprobantes necesarios para enervar el justificante ofrecido por el particular mediante su declaración (AA.VV.: *Cuestiones tributarias prácticas*; La Ley, Madrid, 1990, ps. 369 a 378)

En definitiva, el art. 116 LGT establece una presunción de certeza a favor del contenido de la declaración tributaria, disponiendo que sólo podrán rectificarse por quién las realizó mediante prueba de que incurrió en error de hecho. Lo que se deriva, en definitiva, de este precepto es una traslación de la carga de la prueba hacia la Administración si pretende modificar el contenido de la declaración tributaria por inexacta, incompleta o incorrecta, liberando al sujeto de lo que podría resultar una «prueba diabólica» de su veracidad (FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J.: “Gestión tributaria. Inicio y liquidación”, en *Manual general de Derecho Financiero. Parte General*, Tomos I y II, Comares, Granada, 1999, p. 521).

catastral, con independencia del momento en que se notifiquen» (art. 5.6 LCI); y tendrán eficacia tributaria en relación al IBI «en el devengo de este impuesto inmediatamente posterior al momento en que produzcan efectos catastrales»⁵⁴⁴, salvo que se trate de inscripciones catastrales resultantes de procedimientos de valoración colectiva y de determinación del valor catastral de los bienes inmuebles de características especiales, pues en tales casos su efectividad tributaria coincidirá con la prevista en las normas reguladoras del Catastro (art. 76.3 LRHL)⁵⁴⁵.

Por tanto, excepto en este último caso, las variaciones en la descripción catastral de los inmuebles tendrá eficacia tributaria el período impositivo siguiente a aquél en el que tuvieron lugar, con independencia del momento en el que sea notificada al sujeto dicha variación. Tal y como se ha indicado por parte de algún autor,

⁵⁴⁴ En relación a la anterior regulación de esta materia, y respecto al establecimiento de la eficacia de las variaciones de orden físico, jurídico y económico en el período impositivo siguiente a aquél en que tuvieron lugar, GARCÍA MONCÓ se mostró muy crítico, afirmando: “La regulación descrita es criticable desde un punto de vista teórico, dado que si una variación en el bien gravado durante el período impositivo supone una capacidad contributiva distinta, ello debería implicar liquidaciones distintas, al menos, cuando la variación mencionada produzca una cuota diferente. Sin embargo, es obvio que en la Ley de Haciendas Locales se ha optado por facilitar la gestión implantando una liquidación anual en todo caso, solución sin duda más sencilla pero menos rigurosa jurídicamente” (*El Impuesto sobre Bienes Inmuebles y los valores catastrales... cit.*, p. 62).

⁵⁴⁵ Estas variaciones desplegarán su eficacia catastral y tributaria en el momento fijado, con independencia de cual sea el signo, favorable o desfavorable para el sujeto, de tales variaciones (ARNAL SURÍA, S.: *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles... cit.*, ps. 124 a 126).

Asimismo, consideramos que esta redacción del precepto incorpora la solución adoptada en varios pronunciamientos del Tribunal Supremo, como es el caso de la STS de 16 de septiembre de 2000 (RJ 2000\7869), en la que se afirma que «la exigencia de notificación del valor catastral con anterioridad al inicio del ejercicio en que haya de surtir efecto, contenida en el art. 70.5 (actualmente 70.4) de la Ley Reguladora de las Haciendas locales, no es aplicable en los supuestos en que no se haya cumplido dentro de plazo la obligación del contribuyente a declarar las alteraciones de orden físico, económico y jurídico, que le impone el art. 77.2 de la misma Ley. Que, en consecuencia, en tales supuestos de incumplimiento o cumplimiento extemporáneo de la obligación de declarar por parte del contribuyente, la notificación del valor catastral puede hacerse a partir del momento en que la Administración descubra la alteración (nueva construcción, cambio de titularidad...) no declarada, siempre con carácter previo a la notificación de la liquidación y sobre la base de las ponencias de valores aprobadas con anterioridad al ejercicio liquidado, durante todo el plazo de prescripción del derecho a liquidar, aunque tal notificación individualizada del valor catastral se produzca con posterioridad a alguno o algunos de los ejercicios respecto a los que ha de surtir efecto». En idéntico sentido se pronuncian las SSTs de 8 de marzo de 2001 (RJ 2001\5299) y de 18 de septiembre de 2001 (RJ 2001\7886).

También la doctrina legal sentada en la STS de 20 de septiembre de 2001 (RJ 2001\8269), en la que se afirma 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 al 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».

esta referencia a la eficacia de las alteraciones catastrales en el período impositivo siguiente a aquél en el que se producen resulta superflua, si atendemos a la mecánica del impuesto, así como bastante criticable, pues lo lógico sería que cualquier alteración que repercuta en la capacidad contributiva del sujeto, y que suponga una modificación en cualesquiera de los elementos que inciden en la cuantificación del tributo, sea tenida en cuenta en el período impositivo en el que se produce, y no quede postergada a un período posterior. Se reconoce por ende, una eficacia retroactiva tanto a efectos catastrales como tributarios a dicha alteraciones⁵⁴⁶.

2.- Iniciación del procedimiento por actuación administrativa.

a) Procedimiento de subsanación de discrepancias y de rectificación de oficio.

En el art. 6 de la LCI se regulan dos procedimientos distintos; que tienen en común la intervención de oficio de la propia Administración. Por un lado, el llamado procedimiento de subsanación de discrepancias, que se iniciará cuando la Administración tenga conocimiento de la falta de concordancia entre la descripción catastral de los bienes inmuebles y la realidad inmobiliaria, y su origen no se deba al incumplimiento de una obligación de declarar o comunicar; pues si fuese así, el procedimiento se iniciaría mediante inspección catastral⁵⁴⁷.

Por su parte, el procedimiento de rectificación de oficio de la información obrante en el Catastro, se refiere a aquellos supuestos en los que es necesario reflejar cambios en los identificadores postales o en la cartografía, o cuando se lleven a cabo

⁵⁴⁶ Como hemos indicado previamente, los impuestos directos locales franceses, y entre ellos las Tasas sobre los inmuebles edificados y sin edificar, son gestionados de oficio por la propia Administración; si bien, hay determinados supuestos en los cuales el sujeto ha de presentar una declaración de variación o modificación. Así sucede cuando se producen determinadas modificaciones inmobiliarias, ya que los cambios que afectan a los inmuebles, edificados o no, han de ser constatados o comprobados (*constater*) anualmente. Como decimos, algunos de estos cambios han de ser objeto de una declaración obligatoria, mientras que otros son comprobados de oficio por la propia Administración. Han de declararse los referentes a las construcciones nuevas, los cambios de consistencia y los de afectación (art. 1406 CGI); han de ser puestos en conocimiento de la Administración por los propietarios de los inmuebles en un plazo de noventa días, a través de declaraciones diferentes según la naturaleza del cambio y el inmueble a que se refiere. De otro lado, las modificaciones referentes a las características físicas o al entorno (*environnement*) no habrán de ser declarados, sino que se observarán de oficio por la propia Administración sirviéndose para ello de distintas fuentes de información (las reclamaciones presentadas por los propietarios o arrendatarios, la información recogidas de los Ayuntamientos, etc). Un estudio detallado de estos deberes declarativos en el ámbito de las Tasas inmobiliarias, se realiza por AA.VV.: *Dossiers Partiques Francis Lefevre. Impôts Locaux...* cit., ps. 80 a 82.

⁵⁴⁷ El acto resolutorio de este procedimiento tendrá eficacia catastral desde el día siguiente a la fecha en que se acuerde, y desplegará sus efectos tributarios en el período impositivo siguiente a aquél en el que ha adquirido efectividad catastral (art. 6.1 LCI y art. 76.3 LRHL).

otras operaciones de carácter general, legalmente previstas, con la finalidad de mantener una adecuada concordancia entre el Catastro y la realidad inmobiliaria.

b) Procedimiento de inspección catastral.

Las actuaciones de inspección catastral, a las que se reconoce expresamente naturaleza tributaria, podrán ser, tal y como se prevé en la propia LCI, de comprobación e investigación de hechos, actos, negocios y cuantas circunstancias se refieran a los bienes inmuebles susceptibles de originar una incorporación o alteración en el Catastro Inmobiliario, así como, de obtención de información, de valoración y de informe y asesoramiento (art. 7.1 de la LCI). Estas actuaciones serán llevadas a cabo por la Dirección General del Catastro, si bien se prevé la posible colaboración de las Entidades locales, junto a otros entes; sin que quepa, en ningún caso, su delegación a las mismas. Conviene resaltar que, a diferencia de las facultades atribuidas a la Inspección de Tributos por el art. 140 LGT y desarrolladas en el RGIT, en este caso no se prevé la posibilidad de que los órganos catastrales puedan girar las liquidaciones que deriven de estas actuaciones de comprobación e investigación. Ello se debe, como hemos indicado, a que las facultades liquidadoras se reservan a las propias Entidades locales, de modo que a ellas corresponde girar la oportuna liquidación derivada de las referidas actuaciones de inspección. Los hechos comprobados e investigados por el órgano inspector estatal se documentarán en una diligencia, o en su caso, si van acompañados de una propuesta de regularización, en un acta de inspección catastral con propuesta de regularización del Impuesto sobre Bienes Inmuebles; tal y como se recoge en la Orden del Ministerio de Hacienda de 31 de julio de 2003, por la que se determina la atribución de las Funciones Inspectoras en el ámbito de la Dirección General del Catastro y se aprueba el contenido y especialidades de los documentos de la Inspección Catastral.

c) Procedimiento de valoración.

Simplemente indicaremos que este procedimiento de valoración regulado en los arts. 10 a 14 LCI, tiene por objeto determinar el valor catastral de los bienes inmuebles, pudiendo establecerse dicho valor de forma colectiva, o bien, de una manera individualizada (art. 10.1 LCI). En este último caso, el valor catastral será el resultado de los procedimientos de declaraciones, comunicaciones o solicitudes, de subsanación de discrepancias o de inspección catastral, pues cualesquiera de ellos podrá concluir con la determinación individualizada del valor catastral del inmueble afectado de acuerdo con sus nuevas características (art. 10.4 LCI).

Por otro lado, dicho valor puede ser fruto de un procedimiento de valoración colectiva; que puede iniciarse de oficio o a instancia del correspondiente Ayuntamiento cuando, respecto a una pluralidad de bienes inmuebles, se pongan de manifiesto

diferencias sustanciales entre los valores de mercado y los que sirvieron de base para la determinación de los valores catastrales vigentes, ya sea como consecuencia de una modificación en el planeamiento urbanístico o de otras circunstancias.

Este procedimiento de valoración podrá ser de carácter general, parcial o simplificado (art. 10.3 LCI). De carácter general cuando sea necesaria la aprobación de una ponencia de valores total. Sólo podrá llevarse a cabo una vez que hayan transcurrido al menos cinco años desde la entrada en vigor de los valores catastrales derivados del anterior procedimiento, y en todo caso, antes de que transcurran diez años (art. 11 LCI). De carácter parcial, cuando requiera la aprobación de una ponencia de valores parcial, garantizándose la coordinación de los nuevos valores catastrales con el resto de los inmuebles del municipio (art. 11 LCI). Y, finalmente, de carácter simplificado, cuando tenga por objeto determinar nuevos valores catastrales en los supuestos contemplados en el art. 12 LCI, que no requieren la aprobación de una nueva ponencia de valores.

C) Iniciación de la gestión en el Impuesto sobre Actividades Económicas.

1.- Declaraciones y comunicaciones.

El procedimiento de aplicación del IAE puede iniciarse con la presentación de la declaración de alta por parte del sujeto. Además, se impone al sujeto pasivo el deber de presentar la correspondiente declaración de variación de orden físico, jurídico o económico que se produzca en el ejercicio de las actividades gravadas, y de cese cuando concurren las circunstancias fijadas en la normativa que justifican dicha presentación.

La presentación de este tipo de declaraciones viene regulada en el art. 91.2 LRHL, que ha sido desarrollado por el Real Decreto de 17 de febrero de 1995, que dicta normas para la gestión y regula la delegación de competencias en materia de gestión censal⁵⁴⁸. Veamos las particularidades que presenta cada una de dichas declaraciones:

a) Declaraciones de alta.

Debemos partir de lo dispuesto en el art. 92.2 de la LRHL en su primer párrafo: «Los sujetos pasivos estarán obligados a presentar las correspondientes declaraciones de alta manifestando todos los elementos necesarios para su inclusión en la matrícula en los términos del art. 91.1 de esta Ley (...censos comprensivos de las actividades económicas, sujetos pasivos, cuotas mínimas y, en su caso, el recargo

⁵⁴⁸ Disposición reglamentaria que en su esencia se ajusta a lo dispuesto en la LRHL, tras su modificación en virtud de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, y que a la espera de la aparición de un nuevo texto reglamentario que se ajuste fielmente a tales variaciones puede seguir siendo de aplicación.

provincial...) y dentro del plazo que reglamentariamente se establezca. A continuación se practicará por la Administración competente la liquidación correspondiente, la cual se notificará al sujeto pasivo, quien deberá efectuar el ingreso que proceda». El régimen jurídico de las declaraciones de alta ha sido desarrollado en el art. 5 del Real Decreto 243/1995⁵⁴⁹.

1) Sujetos obligados a presentar la declaración.

Deberá ser presentada la declaración de alta, tal y como se recoge en el transcrito art. 92.2, por el sujeto pasivo del impuesto; esto es, por quién realice en territorio nacional cualquiera de las actividades empresariales, profesionales o artísticas que originan el hecho imponible (art. 84 LRHL). Ahora bien, se contemplan dos excepciones: se trata de dos supuestos en los cuales los sujetos no estarán obligados a presentar la correspondiente declaración de alta.

Por un lado, la primera excepción se refiere a determinados sujetos pasivos exentos; en concreto, a los sujetos pasivos a los que aluden los párrafos a), d), g) y h) del art. 83.1 de la LRHL, precepto que regula las exenciones del impuesto (art. 83.2 LRHL). En consecuencia, quedan exceptuados de la obligación de presentar la declaración de alta los siguientes sujetos pasivos que gozan de una exención:

- El Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades locales, así como sus respectivos Organismos Autónomos de carácter administrativo (letra a) art. 83.1).
- Las Entidades gestoras de la Seguridad Social, y las mutualidades de Previsión Social reguladas por la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados (letra d).
- La Cruz Roja española (letra g)⁵⁵⁰.

⁵⁴⁹ Artículo cuya redacción se vio afectada por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

⁵⁵⁰ En relación a este supuesto de exención (subjética), se ha de tener en cuenta que la Disposición Adicional Cuarta de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de interés general también declaraba exenta a la ONCE; en consecuencia, debemos considerar, a los efectos que aquí nos interesan, que también se exceptuaba de la obligación de presentación de la declaración de alta, junto a la Cruz Roja, a la Once. Hoy día, esta disposición ha sido derogada; sin embargo, debemos tener en cuenta que en el art. 15.2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, se declara la exención de las entidades sin fines lucrativos, del IAE por las explotaciones económicas referidas en el art. 7 del citado texto normativo; si bien, se dice expresamente que estas entidades deberán presentar la correspondiente declaración de alta en la Matrícula de este Impuesto, así como, la declaración de cese en la actividad.

- Los sujetos pasivos a los que sea de aplicación la exención en virtud de Tratados o de Convenios Internacionales (letra h).

A sensu contrario, el resto de sujetos pasivos no citados supra que disfruten de una exención, estarán obligados a presentar la correspondiente declaración de alta.

Debemos plantearnos cuál es la razón que justifica que se excluya de la obligación de presentación de la declaración correspondiente a los sujetos citados, y no se extienda esta posibilidad a la totalidad de los supuestos mencionados en el art. 83.1 LRHL. Quizá la razón resida, no tanto en la categoría de sujetos a los que se refieren, sino más bien en el hecho de que las exenciones citadas en las letras b), e) y f) tienen carácter rogado (tal y como se afirma en el apartado 4 del art. 83), de modo que su reconocimiento o concesión es competencia del Ayuntamiento (art. 92.2 LRHL).

Por otro lado, están exonerados de la obligación de presentar la correspondiente declaración de alta, «los sujetos pasivos que desarrollen actividades cuya cuota resultante sea cero, bien porque ello resulte de la aplicación de las tarifas, o bien por haber sido así declarado por la Administración del Estado» (art. 5.1 del Real Decreto). Ahora bien, se contempla una excepción a la excepción, pues aunque tributen por cuota cero deberán presentar la declaración de alta las agrupaciones y uniones temporales de empresas clasificadas en el grupo 508 de la Sección 1ª de las Tarifas. Estas agrupaciones y uniones temporales de empresas «deberán presentar declaración de alta en matrícula de acuerdo con lo preceptuado en el apartado 3 de la regla 15ª de la Instrucción del impuesto, aprobada en el anexo 2 del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre» (art. 5.1 Real Decreto 243/1995).

Cuando se trate de personas jurídicas o entidades del art. 33 de la LGT que ejercen actividades profesionales, en tal caso deberán presentar declaración de alta en la actividad empresarial correlativa o análoga; así lo dispone expresamente la regla tercera apartado tres del Anexo II de la Instrucción del Real Decreto Legislativo 1175/1990⁵⁵¹.

En cualquier caso, antes del alta en el IAE, el sujeto pasivo debe presentar su declaración censal ante la AEAT, tal y como se prevé en el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, profesionales y otros obligados tributarios.

⁵⁵¹ Regla 3ª apartado 3: «Tienen la consideración de actividades profesionales las clasificadas en la Sección 2ª de las Tarifas, siempre que se ejerzan por personas físicas. Cuando una persona jurídica o una Entidad de las previstas en el artículo 33 de la Ley General Tributaria, ejerza una actividad clasificada en la Sección 2ª de las Tarifas, deberá matricularse y tributar por la actividad correlativa o análoga de la sección 1ª de aquéllas».

Conviene igualmente precisar que cada actividad gravada ha de dar origen a una declaración separada; de modo que el sujeto deberá presentar tantas declaraciones de alta como actividades vaya a desarrollar (art. 5.2 del Real Decreto 243/1995 y regla 10ª apartado 3 de la Instrucción del impuesto).

2) Sujeto legitimado para recibir la declaración de alta.

Como veremos, será aquél que desempeñe las actuaciones de gestión censal; de modo que si éstas no han sido delegadas en alguna de las Entidades a las que la normativa expresamente permite dicha delegación, será la Delegación o Administración de la AEAT que corresponda, en función de que se tribute por cuota municipal, provincial o nacional (art. 8 del RD 243/1995). Estos criterios serán estudiados en un momento posterior, pues coinciden tanto en las declaraciones de alta como en las de variación o cese. Se indica expresamente que el órgano competente para recibir la declaración de alta «podrá requerir la documentación precisa para justificar los datos declarados, así como la subsanación de errores o defectos observados en la declaración» (art. 5.5 RD 243/1995).

3) Contenido de la declaración de alta.

En cuanto al contenido de estas declaraciones de alta, ya se indica en el propio art. 92.2 de la LRHL que en ellas el sujeto pasivo deberá manifestar «todos los elementos necesarios para su inclusión en la matrícula en los términos del art. 91.1 de esta Ley...», y en particular, en el mencionado apartado primero se señala que la matrícula estará constituida «por censos comprensivos de las actividades económicas, sujetos pasivos, cuotas mínimas y, en su caso, del recargo provincial»; asimismo, ha de tomarse en consideración lo dispuesto en el art. 2 del Real Decreto 243/1995, en el que se concreta cuál deba ser el contenido mínimo de la Matrícula. En consecuencia, en la declaración de alta presentada por el sujeto pasivo deberán manifestarse todos aquellos datos que permitan la elaboración de la correspondiente matrícula, y por tanto que estén reflejados en la misma; esto es, deberán constar como mínimo, los elementos que permitan identificar tanto la actividad desarrollada como al propio sujeto que la realiza, así como, el resto de circunstancias referentes a dicha actividad que posibiliten su integración en las Tarifas del impuesto, y la determinación de la cuota mínima a satisfacer. Ciertamente, dicho contenido mínimo de la declaración de alta ha sido precisado por el Real Decreto 243/1995, en cuyo art. 5.2 se indica que ésta comprenderá, entre otros datos, «todos los necesarios para la calificación de la actividad, la determinación del grupo o epígrafe y la cuantificación de la cuota».

Se contemplan ciertas normas específicas en relación a los locales en los que se ejerce la actividad en las declaraciones de alta; dichas normas distinguen en función de la cuota por la que se tributa. En concreto, se señala que cuando se tribute

por cuota municipal y se disponga de locales en los que no se ejerce directamente la actividad, además de la declaración de alta, se presentará una declaración por cada uno de los locales citados, si bien, sólo tributará por el elemento tributario superficie (art. 5.2 RD 243/1995). Por otro lado, cuando se tribute por cuota nacional o provincial, en la declaración se consignarán todos los locales, cualquiera que sea su ubicación y destino, sumándose la superficie de todos ellos para calcular el valor del elemento tributario superficie⁵⁵².

Otra regla especial que afecta al contenido de la declaración viene recogida en el apartado 4 del art. 5 del Real Decreto 243/1995, pues en él se señala que el sujeto pasivo deberá hacer constar expresamente en la declaración de alta, que en su caso concreto es de aplicación una o varias notas de las Tarifas o reglas de instrucción.

4) Momento de presentación.

Las declaraciones de alta deberán presentarse en el plazo de los diez días hábiles inmediatamente anteriores al inicio de la actividad, mediante modelo aprobado por el Ministro de Hacienda (art. 5.3 RD 243/1995). Puede considerarse, por tanto, que el sujeto está obligado a presentar la declaración de alta con anterioridad a la realización del hecho imponible, pues no se puede olvidar que en estos supuestos de declaración de alta el impuesto se devenga en la fecha de comienzo de la actividad (tal y como se infiere del tenor literal del art. 90.1 LRHL).

5) Forma.

Esta declaración de alta deberá presentarse en el modelo que haya sido aprobado por el Ministro de Hacienda; en particular, en el fijado en la Orden de 26 de diciembre de 2001, por la que se aprueban los modelos de declaración del IAE y se establece el soporte utilizable para el intercambio de información entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y las entidades que ejerzan por delegación la gestión censal del impuesto.

⁵⁵² Salvo los locales a los que se refiere la letra j), de la letra F), del apartado 1 de la regla 14ª de la Instrucción del impuesto, que indica que «el elemento tributario regulado en esta letra F), no se aplicará en la determinación de aquellas cuotas para cuyo cálculo las tarifas del impuesto hayan tenido en cuenta expresamente, como elemento tributario, la superficie de los locales, computada en metros cuadrados, en los que se ejercen las actividades correspondientes.

En consecuencia con lo anterior, la mención a los metros cuadrados contenida en la descripción de determinadas rúbricas de las tarifas, tal y como sucede por ejemplo en el caso de los Epígrafes 647.2, 647.3 y 647.4 de la Sección 1ª de las tarifas, se entiende realizada, exclusivamente, a efectos de la definición y clasificación de las actividades contenidas en las mismas, sin que, en ningún caso, deba considerarse la expresada mención a los metros cuadrados como elemento tributario configurador de la cuota correspondiente, no siendo en estos casos de aplicación lo dispuesto en el párrafo anterior».

Ahora bien, cuando la gestión censal del Impuesto se ejerza por delegación de competencias, la entidad delegada deberá aprobar los modelos de declaraciones de alta (junto a los de variación o baja), los cuales deberán tener, al menos, el mismo contenido que los aprobados por el Ministro de Hacienda (Disposición Adicional Segunda del RD 243/1995).

6) Efectos de la declaración de alta.

El efecto primordial que se deriva de la presentación de la declaración de alta será la inclusión del sujeto y de la actividad en los censos y matrícula correspondiente; derivándose de dicha inclusión la presunción de ejercicio de la actividad (se trata de una presunción iuris tantum, de modo que cabe prueba en contrario por parte del interesado). Este acto de inclusión es un acto administrativo reclamable (art. 91.3 LRHL), y está sometido obviamente a control jurisdiccional. Por tanto, la presentación de la declaración de alta provoca una actividad administrativa inevitable, dirigida a calificar la actividad y a cuantificar la cuota de tarifa, simultáneamente a la inclusión en el correspondiente censo.

b) Declaraciones de variación.

En el art. 92.2 segundo párrafo se señala: «Asimismo, los sujetos pasivos estarán obligados a comunicar las variaciones de orden físico, económico o jurídico que se produzcan en el ejercicio de las actividades gravadas y que tengan trascendencia a efectos de su tributación por este impuesto, formalizándolas en los plazos y términos que reglamentariamente se establezcan».

Llama la atención que el art. 92.1 afirme que los sujetos pasivos están obligados a “comunicar”, y no a “declarar”, las variaciones; sobre todo, si se considera que comunicación y declaración son consideradas, en principio, dos actuaciones distintas. A esta cuestión ya nos hemos referido, y por tanto, nos remitimos a las consideraciones en su momento vertidas; tan sólo apuntamos que, dado que a través de estas declaraciones de variación o cese a las que se refiere el art. 91.2 LRHL, se ponen en conocimiento de la Administración tributaria datos, elementos y circunstancias, que directa o indirectamente, inciden sobre el hecho imponible, y que, en consecuencia, cobran especial trascendencia para la liquidación del impuesto, consideramos que se trata de auténticas declaraciones tributarias y no de meras comunicaciones de datos.

La propia normativa señala algunos supuestos de variación de orden físico, jurídico o económico. De un lado, el art. 91.2 en su último párrafo impone a los sujetos pasivos a los que no resulte de aplicación la exención prevista en el art. 83.1.c) LRHL el deber de comunicar a la AEAT el importe neto de su cifra de negocios. Asimismo,

con carácter general, se exige a todo sujeto pasivo el deber de comunicar las variaciones que se produzcan en el importe de su cifra de negocios cuando tal variación suponga la modificación de la aplicación o no de la exención previamente citada, o una modificación en el tramo a considerar, a efectos de la aplicación del coeficiente de ponderación previsto en el art. 87 de esta Ley⁵⁵³.

Por otro lado, conforme al art. 6.1 del Real Decreto 243/1995 se consideran como tales:

- «Las variaciones a las que hace referencia la regla 14^a.2 de la Instrucción, que se produzcan en el ejercicio de las actividades gravadas y que tengan transcendencia a efectos de su tributación por este impuesto». La regla 14^a.2 recoge algunas normas generales de aplicación de los elementos tributarios, y concretamente se refiere a las oscilaciones en más o menos del 20 por ciento de los elementos tributarios presentes en la actividad.

- «En todo caso se considera variación el cambio de opción que realice el sujeto pasivo cuando las tarifas tengan asignadas más de una clase de cuota, ya sea municipal, provincial o nacional. Cuando se realicen estas opciones, las facultades previstas en las reglas 10^a, 11^a y 12^a de la Instrucción surtirán efectos a partir del período impositivo siguiente»⁵⁵⁴.

- Los cambios en la aplicación de notas de las tarifas o reglas de la Instrucción.

- Cuando se produzca algún cambio normativo que suponga una modificación de las circunstancias tributarias⁵⁵⁵.

Se ha distinguido por parte de algunos autores entre declaraciones de variación y de simple modificación⁵⁵⁶. En principio, pueden considerarse de simple modificación todas aquellas declaraciones que se refieran a cambios distintos de los citados supra,

⁵⁵³ Se realiza una expresa remisión al Ministro de Hacienda para que establezca los supuestos en los que deberán presentarse estas comunicaciones, su contenido y su plazo o forma de presentación, así como los supuestos en los que habrán de presentarse por vía telemática. Y fruto de esta remisión es la Orden de 23 de enero de 2003, por la que se determinan los supuestos en los que los sujetos 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.

⁵⁵⁴ Continúa indicando el precepto que «*cuando los sujetos pasivos a los que se refiere el párrafo anterior (los que realicen un cambio de opción en la tributación) deseen que las facultades previstas para la clase de cuota elegida les sean de aplicación desde el momento en que realizan la opción señalada en el párrafo anterior, deberán presentar las declaraciones de baja y alta que correspondan, no teniendo en este caso la consideración de variación*».

⁵⁵⁵ Estos dos últimos supuestos de variación han sido tomados de NIETO MONTERO, J. J.: *La Gestión de los Impuestos Municipales...* cit., p. 194.

⁵⁵⁶ NIETO MONTERO, J. J.: *La Gestión de los Impuestos Municipales...* cit. p. 194.

y fundamentalmente, aquéllas que pongan en conocimiento de la Administración un cambio no sustancial.

Al igual que en las declaraciones de alta, estas declaraciones de variación se formularán separadamente para cada actividad, mediante el modelo aprobado por el Ministro de Economía y Hacienda (art. 6.2 RD).

El órgano competente para la recepción de la declaración de variación podrá requerir la documentación precisa para justificar los datos declarados, así como la subsanación de los errores o defectos observados en la declaración (art. 6.5 RD).

1) Sujetos obligados a presentar la declaración.

Tanto la LRHL como el RD 243/1995 se refieren como sujetos obligados a presentar la correspondiente declaración de variación a los “sujetos pasivos”; ahora bien, cabe plantearse si operan en este ámbito las dos excepciones que hemos visto actuaban respecto de las declaraciones de alta. Esto es, podemos preguntarnos si los sujetos que gozan de una exención en virtud de lo dispuesto en el art. 83.1 letras a), d), g) y h), junto a aquéllos que tributen por cuota cero (a excepción de las mencionadas agrupaciones y uniones temporales de empresas), y que no están obligados a presentar declaración de alta; si dichos sujetos decimos deben presentar o no declaración de variación. Creemos que la respuesta es obvia; si la variación producida conduce a que el sujeto correspondiente pierda el derecho a la exención que automáticamente le venía reconocido por la normativa, así como si cambia de la cuota cero, en tales casos sí debería presentar la correspondiente declaración de variación; en otro caso no.

2) Contenido de la declaración de variación.

En principio, si bien la norma no dice nada al respecto, deberán ponerse de manifiesto en esta declaración todos los datos constitutivos e identificativos de la citada variación, a efectos de su inclusión en los correspondientes Censos y Matrícula del Impuesto. Por otro lado, se dispone expresamente que «cuando la variación tributaria esté en relación con la aplicación de notas de las tarifas o reglas de la Instrucción, deberá hacerse constar expresamente en la declaración tal circunstancia y reseñar las notas o reglas que correspondan» (art. 6.3 RD).

3) Plazo de presentación.

Las declaraciones de variación se presentarán en el plazo de un mes, a contar desde la fecha en la que se produjo la circunstancia que motivó la variación (art. 6.4 RD)⁵⁵⁷.

⁵⁵⁷ Se ha de tener en cuenta también lo dispuesto en el art. 2 del RD 243/1995.

4) Efectos de la declaración de variación.

La declaración de variación surtirá efecto en la Matrícula del período impositivo siguiente a aquél en el que es presentada (art. 10.1 RD). Cuando se pretenda que la variación sustancial produzca sus efectos de forma inmediata, sin necesidad de esperar al período impositivo siguiente, cabe la posibilidad de que el sujeto presente una declaración de baja y subsiguientemente una de alta. En este caso, como se ha indicado por algún autor⁵⁵⁸, la declaración de baja deberá cumplir todos los requisitos de la misma, aunque realmente no se cese en el ejercicio de la actividad⁵⁵⁹.

5) Un supuesto particular. Comunicación del importe neto de la cifra de negocios.

Uno de los aspectos más destacados de la reciente reforma de la Hacienda Local efectuada a través de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales ha sido, en relación al IAE, la incorporación de una nueva exención que afecta a la práctica totalidad de los hasta ese momento sujetos pasivos del impuesto y que ha venido motivada, como es sabido, por el cumplimiento de una promesa electoral. En efecto, en el art. 83.1.c) se dice que estarán exentos los siguientes sujetos pasivos: en primer lugar, las personas físicas, del tenor de la norma puede inferirse que toda persona física gozará de la exención; si bien, como veremos a continuación no será así; en segundo lugar, los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles y las entidades del art. 33 de la LGT que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a un millón de euros; y finalmente, los contribuyentes del impuesto sobre la Renta de no residentes que operen en España mediante establecimiento permanente, siempre que también tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a un millón de euros⁵⁶⁰.

En consecuencia, de la configuración de esta exención se deduce que no todas las personas físicas pueden gozar de la misma, sino sólo aquellas que sean contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas, así como aquellas otras que siendo contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de No residentes actúen en España a través de establecimiento permanente y el importe neto de su cifra de negocios sean inferior a un millón de euros. Dicho con otras palabras, continúan estando sujetas y no exentas de este impuesto, tanto las personas físicas no residentes en España que realicen una actividad económica en territorio español sin

⁵⁵⁸ NIETO MONTERO, J.J.: *La Gestión de los Impuestos Municipales...*, cit., 196.

⁵⁵⁹ Ahora bien, conviene tener presente que el cese en la actividad no desplegará sus efectos en este período impositivo sino en el siguiente; si bien, se admite el prorrateo de la cuota correspondiente.

⁵⁶⁰ El propio art. 83.1.c) establece una serie de reglas particulares en orden a la aplicación de esta exención; y concretamente, aclara qué ha de entenderse por importe neto de la cifra de negocios.

establecimiento permanente, como aquéllas otras que actúen a través de establecimiento permanente y tengan un importe neto de cifra de negocios superior al montante señalado⁵⁶¹. En cualquier caso, resulta bastante discutible, tal y como ya se ha avanzado en uno de los primeros comentarios surgidos a raíz de esta modificación normativa, el diferente trato que se otorga a las personas físicas por un lado, y a las personas jurídicas y demás entidades por otro, pues no existe un argumento de peso que así lo justifique. El declarar exentas, sin más, a todas las personas físicas contribuyentes por el IRPF sin necesidad de que cumplan ningún requisito objetivo, es un criterio que no tiene “ninguna vinculación cierta con la mayor o menor capacidad económica de un sujeto”. En consecuencia, “hubiera sido más correcto supeditar el disfrute de la exención del IAE al cumplimiento de idénticos requisitos de carácter objetivo, con independencia de la naturaleza o condición del sujeto pasivo”⁵⁶².

Será el Ministro de Hacienda el que establezca en qué supuestos la aplicación de esta exención exigirá la presentación de una comunicación dirigida a la AEAT en la que se haga constar que se cumplen todos los requisitos necesarios para su concesión; sin que pueda exigirse dicha presentación a los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas (art. 83.3 LRHL).

Junto a la exención, se prevé en el art. 87 de la LRHL la aplicación de un coeficiente de ponderación que varía en función del importe neto de la cifra de negocios del sujeto pasivo. Es evidente, por tanto, la relevancia que para la Administración tributaria local tiene el conocimiento del llamado importe neto de la cifra de negocios del sujeto pasivo, pues tanto la aplicación de la exención como del coeficiente reseñado depende de él⁵⁶³.

Vemos cómo ha sido la introducción del importe neto de la cifra de negocios como elemento determinante de la aplicación de la novedosa exención prevista en el art. 83.1.c) de la LRHL y de la concreción del coeficiente de ponderación a aplicar (art. 87 LRHL), la que ha motivado la incorporación de un nuevo deber formal que afecta fundamentalmente a todos aquellos sujetos pasivos que no tengan derecho a la

⁵⁶¹ Vid. ANÍBARRO PÉREZ, S.: “La reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas”; *Tributos Locales*, n.º 26, 2003, p. 89.

⁵⁶² ANÍBARRO PÉREZ, S.: “La reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas”, cit., p. 90.

⁵⁶³ Para ANÍBARRO PÉREZ la elección del importe neto de la cifra de negocios como criterio objetivo de la aplicación de la exención no está exento de problemas, pues “la cifra de negocios depende del tipo de bienes y de servicios que se comercializan, y no es reflejo del beneficio efectivamente obtenido por un sujeto, y en definitiva de su verdadera capacidad contributiva”, y ello implicará, entre otras consecuencias, la existencia de sujetos pasivos que estén obligados al pago del impuesto aunque obtengan beneficios por un importe inferior a otros que gozan de la exención, e incluso, puede darse el caso de sujetos que, pese a obtener pérdidas, no tengan derecho a la exención del IAE. Realiza la autora estas mismas críticas respecto a la elección del importe neto de la cifra de negocios como criterio para la aplicación del coeficiente de ponderación, por no ser suficientemente indicativo de la capacidad económica de los sujetos (“La reforma del Impuesto sobre Actividades económicas”, cit., ps. 90 y 93).

exención citada⁵⁶⁴. En efecto, junto a las tradicionales obligaciones de declaración ya previstas en el art. 91.2 LRH, este precepto en el tercero de sus párrafos agrega el deber de determinados sujetos pasivos de comunicar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria el importe neto de su cifra de negocios, e igualmente el deber de comunicar las variaciones que se produzcan en dicho importe cuando tal variación dé lugar a modificaciones respecto a la aplicación o no de la exención o en relación al coeficiente de ponderación que corresponda.

Nuevamente señala el art. 92.1 que corresponderá al Ministro de Hacienda establecer los supuestos en los que se deben presentar estas comunicaciones, su contenido y su plazo y forma de presentación, así como los supuestos en que procede la presentación por vía telemática (art. 91.2). Y precisamente este desarrollo se ha llevado a cabo en la Orden de 23 de enero de 2003, por la que se determinan los supuestos en los que los sujetos 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.

En principio, de la LRHL puede inferirse que deberán poner en conocimiento de la Administración tributaria el importe neto de la cifra de negocios necesariamente aquellos sujetos pasivos a los que no resulte de aplicación la exención prevista en la letra c) del art. 83.1 (art. 91.2); y respecto de aquellos sujetos pasivos a los que sea aplicable dicha exención sólo habrán de comunicar el citado importe cuando así venga exigido en una disposición aprobada por el Ministerio de Hacienda, si bien en ningún caso podrá tratarse de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (art. 83.3). En otras palabras, el Ministro de Hacienda podrá determinar los supuestos en los que los sujetos deben presentar dicha comunicación (art. 83.3), que será preceptiva cuando el importe neto de la cifra de negocios supere la cifra fijada, un millón de euros (art. 91.2 LRHL).

En la Orden anteriormente citada de 23 de enero de 2003 se parte de la premisa de que el importe neto de la cifra de negocios de los sujetos pasivos del IAE es conocido en muchos casos por la Administración tributaria a través de la presentación de declaraciones tributarias, y por ello, sólo se va a exigir la presentación de la referida comunicación, sobre cuya naturaleza ya nos hemos pronunciado señalando que se tratará más bien de una declaración de variación, cuando el sujeto pasivo obligado al pago del IAE no consigne la citada magnitud en declaración tributaria alguna. En particular, se señala que no deberán poner en conocimiento de la

⁵⁶⁴ Realmente no consideramos, como aclararemos en el texto, que se trate de un nuevo deber distinto de los hasta ese momento existentes; sino que, del tenor literal de la propia norma y de las consideraciones que hemos realizado sobre las declaraciones de variación en el ámbito de este impuesto y de los tributos de cobro periódico en general, deducimos que se trata simplemente de una modalidad o supuesto específico de declaración de variación; es decir, es un elemento más que ha de ser declarado por el sujeto.

Administración tributaria el importe neto de la cifra de negocios los siguientes sujetos pasivos (artículo primero de la Orden):

- Los sujetos pasivos del IAE a los que sea de aplicación la exención del art. 83.1.c) LRHL.

- Los sujetos pasivos de este impuesto local a los que no sea de aplicación la exención del art. 83.1.c) que hayan hecho constar el importe neto de la cifra de negocios en la última declaración del Impuesto sobre Sociedades presentada antes del 1 de enero del año en que dicha cifra haya de surtir efectos en el IAE, si se trata de sujetos pasivos de este Impuesto estatal, o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes si se trata de contribuyentes de este impuesto que operan en España mediante un único establecimiento permanente o de las Entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español. Tampoco habrán de comunicar el importe neto de la cifra de negocios aquellos sujetos pasivos del IAE a los que no sea de aplicación la exención del art. 83.1.c) que hayan hecho constar dicha magnitud en la declaración informativa prevista en el art. 74 bis de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, reguladora del IRPF⁵⁶⁵.

- Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de No Residentes que no operen en España mediante establecimiento permanente.

Fuera de estos supuestos, los restantes sujetos pasivos del IAE habrán de comunicar a la Administración tributaria estatal el importe neto de su cifra de negocios. Deberán presentar dicha comunicación en todo caso antes del 15 de febrero del ejercicio en que deba surtir efecto (art. 3 OM); para que de este modo, se pueda elaborar la Matrícula del Impuesto reflejando los obligados al pago de este impuesto local en los plazos preestablecidos; y deberá ser presentada directamente ante cualquier Delegación o Administración de la AEAT o por correo certificado dirigido a la Delegación o Administración de la AEAT correspondiente al domicilio fiscal del contribuyente (art. 4 OM). No se ha desarrollado su posible presentación telemática, posibilidad prevista por la propia LRHL (arts. 83.3 y 91.2).

⁵⁶⁵ Hay determinados supuestos en los que la exoneración de este deber de presentar dicha declaración del importe neto de la cifra de negocios está sujeto al cumplimiento de determinadas condiciones. En este sentido, cuando se trate de entidades que formen parte de un grupo de sociedades según el art. 42 del Código de Comercio, no habrán de presentar esta comunicación cuando la entidad dominante del grupo haya hecho constar el importe neto de la cifra de negocios del conjunto de entidades pertenecientes al grupo en la declaración del Impuesto sobre Sociedades, si se trata de sujetos pasivos de este impuesto, o en la correspondiente declaración del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. De otro lado, cuando se trate de varios establecimientos permanentes situados en territorio español de una persona o entidad no residente, no habrá obligación de comunicar el importe neto de la cifra de negocios cuando dicha persona o entidad haya hecho constar ese importe del conjunto de sus establecimientos permanentes en las declaraciones presentadas (apartados 3 y 4 del art. 1 de la OM).

El sujeto no debe presentar esta comunicación en cada ejercicio, sino sólo cuando se produzca una variación en el importe neto de la cifra de negocios que afecte a la aplicación de la exención, o en su caso, al coeficiente de ponderación; no obstante, hay quien ha defendido la conveniencia de obligar al sujeto a presentar anualmente una comunicación en la que haga constar su cifra de negocios⁵⁶⁶. Esto es lo que acontece precisamente en el Derecho tributario francés en el ámbito de la Tasa profesional (Taxe professionnelle)⁵⁶⁷, que es el impuesto equivalente a nuestro IAE en aquel sistema tributario. En efecto, en el sistema francés se imponen determinados deberes formales, esencialmente declarativos, a los deudores principales de la Tasa profesional; en particular, habrán de presentar una declaración global (déclaration recapitulante) de los bienes utilizados y de los salarios pagados anualmente, para cada empresa, antes del 1 de mayo, en el Centro de Impuestos (Centre des impôts)⁵⁶⁸. Están obligados a presentar esta declaración anual, tanto los contribuyentes que lo son de varios municipios, como aquellos otros cuyos ingresos anuales excedan de una determinada cuantía establecida en función de la naturaleza de la actividad ejercida. Por tanto, a diferencia del IAE en el que una vez producida el alta en el censo, no es necesario que el contribuyente presente declaración alguna, salvo que se produzca alguna variación o el cese en la actividad, en el sistema francés es imprescindible que cada año se presente una declaración por el sujeto obligado, aun cuando no se haya producido ninguna modificación en la actividad; ello se debe, fundamentalmente, a la forma de determinación de la base de imposición que ha sido establecida⁵⁶⁹.

Es cierto que con el establecimiento de un deber del sujeto pasivo del IAE de comunicar anualmente el importe de su cifra de negocios se facilitaría en gran medida la tarea comprobadora de la Administración, pues sería más fácilmente detectable cualquier omisión de esta comunicación o su errónea o incorrecta realización. No obstante, este deber constituiría una excepción al régimen general de las declaraciones de variación en el ámbito de este impuesto en particular y de los tributos de cobro periódico en general; como sabemos el sujeto pasivo sólo ha de declarar aquellos cambios o variaciones de orden físico, económico o jurídico que se

⁵⁶⁶ MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: “Las medidas tributarias del Proyecto de Ley de Reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales”, *Cunial, Revista de Estudios Locales*, n.º 60, 2002, p. 50.

⁵⁶⁷ Este impuesto directo local francés se exige cada año a las personas físicas o jurídicas que ejercen, de forma habitual, una actividad profesional no asalariada (por cuenta propia) tal y como se dispone en el art. 1447 del CGI. Es decir, grava a todos aquellos que ejercen una actividad económica, en general. Asimismo, se exige anualmente en función de determinados índices que reflejan el potencial económico del sujeto, tales como la masa salarial (cuya supresión se ha establecido de forma progresiva), la cifra de negocios, y el valor locativo de todo o parte del inmovilizado de la empresa.

⁵⁶⁸ GROSCLAUDE, J., y MARCHESSOU, P.: *Droit Fiscal général*; Dalloz, París, 1997, p. 440.

⁵⁶⁹ Sobre cómo se determina la base tributaria en el ámbito de este impuesto directo local francés puede consultarse: GROSCLAUDE, J., y MARCHESSOU, P.: *Droit Fiscal général...* cit., p. 436; AIMÉ, C., y ROCHEDY, M: *Droit fiscal*, Dalloz, París, 2001, ps. 198 y 199 ; y DOSIÈRE, R.: *La fiscalité locale*, Presses Universitaires de France, París, 1996, ps. 34 y ss.

produzcan en el ejercicio de la actividad gravada y que tengan transcendencia a efectos de este impuesto; y precisamente la modificación del importe de la cifra de negocios puede considerarse como una de dichas variaciones de orden económico. Además, ha de tenerse en cuenta que el deseo del legislador al introducir estas modificaciones en el régimen jurídico del IAE y de la propia Administración, ha sido que estos cambios normativos no conlleven un desmesurado incremento de la presión fiscal indirecta de los sujetos afectados; ello justifica que sólo se exija la puesta en conocimiento de la Administración tributaria del importe neto de la cifra de negocios o su variación cuando el sujeto no lo haya declarado previamente.

Como hemos indicado, esta declaración de variación, o siguiendo la terminología de la propia LRHL, comunicación, ha de ser presentada ante la Delegación o Administración de la AEAT correspondiente al domicilio fiscal del contribuyente. En principio, puede resultar criticable que semejante acto no sea presentado ante el órgano competente de la propia Entidad municipal; pues, será dicha Entidad la que resuelva acerca de la concesión o no de la exención prevista en el art. 83.1.c), al igual que del resto de exenciones y beneficios fiscales de carácter rogado, así como, la que proceda a aplicar el coeficiente de ponderación. Lo que pretendemos decir es que es el Ayuntamiento el principal interesado en conocer el importe neto de la cifra de negocios del sujeto pasivo y que quizá hubiese sido conveniente establecer que esta comunicación ha de presentarse ante el Ayuntamiento correspondiente. No obstante, creemos que la razón por la cual se exige que esta comunicación se dirija a la Administración Tributaria estatal obedece a la pretensión de no romper la coherencia interna del sistema de aplicación de este impuesto local, desgajado como sabemos, entre la llamada gestión censal y tributaria. En efecto, las declaraciones de alta en el IAE, así como las de variación y cese han de presentarse ante la delegación o Administración de la AEAT correspondiente, y es por ello que también se establece el mismo criterio para determinar el lugar de presentación de las comunicaciones de la cifra de negocios. Ahora bien, consideramos que precisamente para mantener esa supuesta coherencia debería haberse contemplado expresamente la posibilidad de que en aquellos supuestos en los que se hayan delegado las funciones de gestión censal en el Ayuntamiento, dicha comunicación se dirija a éste último.

De otra parte, consideramos que dado que no se ha contemplado en la normativa la elaboración de un censo específico de sujetos pasivos con cifra de negocios superior a un millón de euros, medida propuesta por algún autor⁵⁷⁰, y atendiendo a la relevancia que para la entidad municipal tiene conocer esta magnitud, un cauce adecuado para su puesta en conocimiento es su inclusión en la Matrícula del impuesto que incumbe elaborar a la Administración tributaria estatal, salvo en los supuestos de delegación.

⁵⁷⁰ En particular, así ha sido propuesto por MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: "Las medidas tributarias del proyecto de Ley de Reforma de la Ley 39/1988...", cit., p. 50.

Finalmente, queremos dejar constancia de que una de las dudas que podría plantearse en relación a esta comunicación de la cifra de negocios es la relativa a la determinación de la Administración competente para llevar a cabo las actuaciones de comprobación e investigación que se refieran a la misma; es decir, si serán competentes los órganos de inspección tributaria de la Administración estatal o de la Administración local. Y ante semejante cuestión, la respuesta la encontramos en el propio tenor del art. 92 LRHL, en el que la actuación de inspección se reserva a los órganos competentes de la Administración tributaria del Estado, sin perjuicio de su posible delegación (apartado 3), y en consecuencia, corresponderá a tales órganos comprobar e investigar a cerca de la cifra de negocios del sujeto pasivo.

c) Declaraciones de cese.

A ellas no se refiere expresamente el art. 91.2 LRHL, pero sí el Real Decreto 243/1995; en dicha norma se afirma que los sujetos pasivos del impuesto que cesen en el ejercicio de una actividad por la que se hallen inscritos en la Matrícula, o en caso de fallecimiento de éstos, sus causahabientes, estarán obligados a presentar declaración de baja en la actividad, mediante el modelo que se apruebe por el Ministro de Hacienda (art. 7.1 RD). Por tanto, obligados a presentar la declaración de baja están los sujetos pasivos de un lado (no se hace referencia a ningún posible supuesto de excepción), y los causahabientes de éstos en el caso de fallecimiento, de otro. El único supuesto (con la matización que veremos a continuación) en el que ha lugar a la presentación de este tipo o modalidad de declaración, es aquél en el que se produzca el cese en el ejercicio de la correspondiente actividad.

Ahora bien, la presentación de la declaración de baja a efectos del IAE no exonera al sujeto de la obligación de presentar las declaraciones de baja en el censo de empresarios, profesionales y retenedores de la AEAT, y a la inversa.

Se puede declarar de baja específicamente uno de los locales en los que el sujeto ejerce la actividad, sin que ello suponga necesariamente una cesación en la misma, que podrá seguir desarrollándose por dicho sujeto en otros locales. En tal caso, se ha de distinguir si se trata de un local directa o indirectamente afecto a la actividad.

El plazo para la presentación de esta declaración de baja será de un mes contado desde la fecha en la que se produjo el cese⁵⁷¹; si bien, cuando sean los causahabientes del sujeto pasivo los que presenten la declaración, dicho plazo de un

⁵⁷¹ Se ha de tener en cuenta también lo dispuesto en el art. 2 del RD 243/1995.

mes comenzará a contarse a partir del momento del fallecimiento (apartado 2 del art. 7)⁵⁷².

Los efectos derivados de esta declaración de baja se producirán en la matrícula del período impositivo inmediato siguiente a aquél en el que haya sido presentada dicha declaración (art. 10.1 RD). Ahora bien, en relación a las declaraciones de cese extemporáneas se dispone que «cuando la fecha que se declare como cese en el ejercicio de la actividad sea de un ejercicio anterior al de presentación de la declaración de baja y ésta se presente fuera del plazo señalado en el artículo 7 de este Real Decreto, dicha fecha de cese deberá ser probada por el declarante. En este supuesto, el órgano receptor de la declaración deberá comunicar la baja, con indicación de la fecha probada, al órgano responsable de la liquidación y recaudación del impuesto, sin perjuicio de los recursos que procedan contra las liquidaciones que puedan haberse emitido con posterioridad a la fecha que se declare como cese» (art. 10.2 RD)⁵⁷³.

Un supuesto especial de baja en la matrícula del impuesto es el contemplado en el art. 17 del RD 243/1995; si bien, en este caso, dicho cese no deriva de la presentación de una declaración por parte del sujeto pasivo, sino que se produce de oficio, a raíz de la declaración de fallido del obligado al pago, causando baja en la Matrícula por el grupo o epígrafe y actividad correspondiente a la cuota que resulte incobrable. Esta declaración de fallido, tras la instrucción del oportuno expediente, habrá de ser comunicada por el órgano de recaudación competente al órgano que ejerza la gestión censal, en su caso, al objeto de que produzca los oportunos efectos censales.

d) Aspectos comunes a las distintas declaraciones.

1) Lugar de presentación de las declaraciones, o bien, órgano competente para la recepción de la declaración.

Con carácter general, la presentación se hará ante los órganos de la Administración competente, entendiéndose por tal aquella encargada de la gestión censal; esto es, en principio por los órganos de la Administración tributaria del Estado, salvo que se haya delegado el ejercicio de estas actuaciones en cualesquiera de las Entidades a las que se refiere el art. 92.1 LRHL (siempre, claro está, que se trate de

⁵⁷² Al igual que hemos visto respecto de las declaraciones de alta y de variación, también para las declaraciones de baja se prevé que «el órgano competente para la recepción de una declaración de baja podrá requerir la documentación complementaria precisa para acreditar la causa que se alegue como motivo de cese, así como la subsanación de los errores o defectos observados» (apartado 3 del art. 7 del RD 243/1995).

⁵⁷³ Vid. las consideraciones que sobre las declaraciones de baja extemporáneas realiza NIETO MONTERO (*La Gestión de los Impuestos Municipales...* cit., p. 196) Asimismo, se refiere este autor a la presunción del cese de la actividad en el día indicado en la declaración, con la salvedad apuntada.

cuotas municipales), en cuyo caso se deberá presentar dicha declaración ante estas entidades.

En el supuesto de que la gestión censal esté en manos de la Administración tributaria del Estado (a quien se la atribuye la normativa ab initio), para determinar el concreto órgano competente para la recepción de la declaración, se han fijado una serie de criterios relacionados con la competencia territorial. Dicha competencia territorial varía en función de la actividad de que se trate (y en consecuencia, del tipo de cuota –municipal, provincial o nacional- por la que se tribute)⁵⁷⁴. Así, cuando la gestión censal se lleve a cabo por la Administración tributaria del Estado, las declaraciones de alta, variación o baja se presentarán en la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que corresponda, con arreglo a los siguientes criterios (art. 8.1 RD 243/1995):

a) Cuando se tribute por cuota municipal, en la Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria o, en su defecto, en la Delegación de la AEAT cuya demarcación territorial corresponda al lugar de realización de la actividad en los términos en que éste queda definido en la Instrucción del impuesto. Cuando se disponga de locales en los que no se ejerce directamente la actividad, a los que se refiere la letra h), de la letra F), del apartado 1, de la regla 14ª de la Instrucción del impuesto, la declaración se presentará en la Delegación o Administración de la AEAT cuya demarcación territorial corresponda al lugar donde estén ubicados los locales.

b) Cuando se tribute por cuota provincial, en la Delegación provincial de la AEAT cuya demarcación corresponda al territorio en el que se desarrollan las actividades. En aquellas provincias en que existan Delegaciones de la AEAT de ámbito no provincial, las declaraciones a que se refiere este apartado podrán presentarse también en ellas.

c) Cuando se tribute por cuota nacional, en la Administración de la AEAT o, en su defecto, la Delegación de la AEAT en cuya demarcación territorial tenga su domicilio fiscal el sujeto pasivo⁵⁷⁵.

⁵⁷⁴ NIETO MONTERO, J. J.: *La Gestión de los Impuestos Municipales...* cit., ps. 197 y 198.

⁵⁷⁵ Por tanto, cuando sea la Administración tributaria estatal, en concreto, la AEAT la que desempeña las actuaciones a las que la normativa califica de gestión censal, deberá presentarse la correspondiente declaración de alta, variación o cese:

- Cuando se tribute por cuota municipal, en el lugar de realización de la actividad; y cuando se cuente con locales en los que no se ejerce directamente la actividad, en el lugar donde estén ubicados dichos locales.

- Cuando se tribute por cuota provincial, en la Delegación de la AEAT correspondiente al territorio en que se desarrollan las actividades.

- Cuando se tribute por cuota nacional, en la Delegación o Administración de la AEAT en cuya demarcación territorial tenga su domicilio fiscal el sujeto pasivo.

Ahora bien, podemos preguntarnos si es posible, en estos supuestos, que la declaración oportuna sea presentada ante el Ayuntamiento (cuando éste no haya asumido por delegación las funciones de gestión censal); y al respecto, algunos autores han respondido en sentido afirmativo, considerando que “nada obsta a que las declaraciones se presenten en los Ayuntamientos y éstos las remitan después a las oficinas del Estado competentes. Tal posibilidad está expresamente prevista, a menudo, cuando se han ejercido las facultades de delegación o convenio de los artículos 7 y 8 de la LHL”⁵⁷⁶.

Junto a este criterio general se contempla un supuesto específico referente a las declaraciones de variación motivadas por el cambio de clase de cuota, municipal, provincial o nacional, pues en dicho caso «deberán presentarse en las oficinas donde se presentaron las declaraciones que se modifican y además, si procede, en las oficinas que corresponda en la aplicación de los párrafos a), b) y c) anteriores (de este mismo apartado 1 del art. 8), según la clase de cuota por la que se opte» (letra d) del art. 8.1 del RD).

Finalmente, cuando la gestión censal sea llevada a cabo por delegación, las declaraciones de alta, variación o baja se presentarán ante las oficinas de la entidad delegada correspondiente, en la forma y modelos que ésta determine (tomando siempre en consideración los modelos que hayan sido aprobados por el Ministro de Hacienda, según el art. 8.2 RD). Ahora bien, conviene tener presente que sólo ha lugar a la delegación del ejercicio de las funciones de gestión censal correspondiente a aquellas actividades que tributen por cuota municipal, de modo que respecto de aquéllas que lo hagan por cuota provincial o nacional, siempre operarán los criterios anteriormente expuestos.

2) Modelos de declaración.

Estas declaraciones de alta, variación y baja deberán presentarse en el modelo pertinente que haya sido aprobado por el Ministro de Hacienda; en particular, la Orden de 26 de diciembre de 2001, entre otras cuestiones, aprueba los modelos de declaración del IAE.

Ahora bien, cuando la gestión censal del Impuesto se ejerza por delegación de competencias, la entidad delegada deberá aprobar los modelos de declaraciones de alta, variación o baja; los cuales deberán tener, al menos, el mismo contenido e información censal que los aprobados por el Ministro de Economía y Hacienda (Disposición Adicional Segunda del RD 243/1995).

⁵⁷⁶ LAGO MONTERO, J.M.: “El procedimiento de gestión tributaria: modificaciones recientes...”, cit., nota 86, p. 336.

En cualquier caso, así se permite, como hemos visto, respecto a las declaraciones a presentar en el IBI.

3) Caso en el que existan errores en los actos censales.

La Administración no está vinculada a lo que declarase el interesado, por lo que, si en fase de comprobación (por los órganos de gestión –art. 123 LGT- o por la Inspección –art. 140-) se comprueba que los hechos declarados no son ciertos, podrá rectificarse el acto de inclusión en el censo, y consecuentemente las liquidaciones tributarias emitidas en su día (art. 121 LGT).

Si lo que ha sido erróneo es la calificación jurídica hecha por la Administración, y no porque los datos sean erróneos sino porque la interpretación jurídica ha sido equivocada; atendiendo a que la Administración no puede ir contra sus propios actos, no puede por vía de inspección o gestión rectificar el acto de calificación tributaria; sino que para ello deberá declararlo lesivo e impugnarlo en vía jurisdiccional (art. 159 LGT)⁵⁷⁷.

2.- Iniciación del procedimiento por actuación administrativa.

Evidentemente, el procedimiento de exacción del IAE puede iniciarse, en caso de que el sujeto pasivo incumpla el deber de declarar que se le impone, a través de las actuaciones de comprobación llevadas a cabo por los órganos de gestión, o de las actuaciones de comprobación y/o investigación desarrolladas por la Inspección.

Al primer supuesto se refiere el art. 11 del RD 243/1995 en el que se regula un procedimiento al que la normativa califica como “inclusión, variación o exclusión de oficio en los censos”. Tendrá lugar cuando el órgano que ejerza la gestión censal conozca el comienzo, variación o cese en el ejercicio de actividades gravadas por el impuesto, que no hayan sido declarados por el sujeto pasivo. En tal caso, se lo notificará al propio interesado, concediéndole un plazo de quince días para que formule las alegaciones que estime convenientes a su derecho. Transcurrido dicho plazo, y a la vista de las alegaciones formuladas, el órgano de gestión procederá, en su caso, de oficio, a la inclusión, variación o exclusión que proceda en los censos del impuesto, notificándolo así al sujeto pasivo. Estas variaciones surtirán efecto en la Matrícula del período impositivo inmediato siguiente.

D) Iniciación en el IVTM. Altas, variaciones y bajas.

⁵⁷⁷ Sobre esta cuestión afirma LÓPEZ LEÓN que “si la Administración, a la hora de calificar la actividad y cuantificar la cuota de tarifa se equivoca, y no porque los datos fácticos aportados sean inciertos, sino por error en la calificación jurídica de los mismos, la Administración debe quedar vinculada a la misma, de modo que quede imposibilitada su rectificación al ser un acto firme; salvo que se utilice la vía citada en el art. 159 LGT”, y salvo recurso del sujeto (“La gestión tributaria municipal...”, cit., ps. 71 y 72).

Los artículos que la LRHL dedica a la gestión del IVTM son excesivamente genéricos y apenas si concretan algunos aspectos de la misma. Quizá esta ausencia obedezca, como se ha indicado por parte de algunos autores, a que la gestión de este impuesto es tan sencilla que la propia LRHL se olvida de disciplinarla⁵⁷⁸. Ni siquiera el Real Decreto 1576/1989, de 22 de diciembre, que contiene las normas para la aplicación de este impuesto, ha precisado mucho más que el escueto tenor legal. En consecuencia, en este impuesto, toda su aplicación, entendiendo por tal la estricta gestión, liquidación, inspección, recaudación y revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria (art. 98), queda en manos de los Entes locales (o en su caso, de aquéllos Entes u organismos en quienes éstos deleguen); siendo competencia del Ente local proceder al desarrollo normativo de los distintas actuaciones procedimentales a desarrollar y proceder a su puesta en práctica.

En este sentido, la única referencia que se contiene en la LRHL en relación a la iniciación del procedimiento de aplicación del IVTM se refiere a la habilitación que se realiza a la entidad municipal para exigir el impuesto en régimen de autoliquidación; a la cual nos referiremos posteriormente⁵⁷⁹.

Al igual que en cualquier otro tributo de exacción periódica mediante recibo, para la correcta gestión del mismo resulta esencial que el sujeto cumpla con las obligaciones y deberes formales que se le imponen; fundamentalmente, con su deber de presentar la respectiva declaración de alta, de variación y de cese, en los supuestos expresamente previstos por la norma. A diferencia de los otros dos impuestos obligatorios, en los que ante la parquedad de la LRHL se desarrollaba el régimen jurídico de dichas declaraciones en normas reglamentarias; en este supuesto, tal y como hemos dicho, el RD 1576/1989, de 22 de diciembre, por el que se dictan normas para la aplicación del IVTM, prácticamente se limita a repetir lo dispuesto en la Ley a la que desarrolla.

En consecuencia, y teniendo en cuenta que se atribuye al Ayuntamiento la competencia para desarrollar en su integridad el procedimiento de gestión tributaria, corresponderá al mismo especificar en la correspondiente Ordenanza fiscal todas las cuestiones referentes a las declaraciones a presentar por los sujetos obligados, o en su caso, de la autoliquidación respectiva (modelos, plazos, documentos a acompañar, sujetos que deben presentarla, etc.).

⁵⁷⁸ LAGO MONTERO, J.M.: "El procedimiento de gestión tributaria: modificaciones recientes...", cit., p. 334.

⁵⁷⁹ Se ha afirmado que "resulta obvio que su aptitud para reducir costes de gestión es mayor en los supuestos de nueva adquisición y reforma, que en la recaudación periódica del Impuesto" (PEDRAZA BOCHONS, J.V.: "El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica"; *Palau 14, RVHP*, n.º 18, 1992, p. 97).

Conviene precisar que el término alta y baja en el IVTM⁵⁸⁰, puede tener dos significados diversos. Por un lado, el contemplado en la propia Ley (art. 97.3 LHL) que no es otro que el contenido en los Capítulos II, IV y V del Reglamento General de Vehículos, en los que se especifica la regulación de los expedientes de matriculación y baja de vehículos en el correspondiente Registro de Tráfico, y por consiguiente, en el primer caso, de su declaración de aptitud para circular con la consecuente existencia del hecho imponible; y en el otro supuesto, lo contrario (el cese de dicha aptitud, y por tanto, la finalización del desarrollo del hecho imponible)⁵⁸¹. En efecto, en los artículos 93, 97 y 100 de la LRHL se utiliza el término “matriculación” para determinar el inicio de la aptitud de un vehículo para circular, y el término “baja” para referirse a su fin. Asimismo, ha de tenerse en cuenta que la baja de un vehículo en este sentido, puede ser definitiva o temporal⁵⁸².

⁵⁸⁰ Parecidas precisiones realiza LÓPEZ LEÓN, pero sólo respecto del término baja en el IVTM (“El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica. Reflexiones”; *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, n.º 3, 1997, p. 351).

⁵⁸¹ En estos supuestos, conforme al art. 97 LRHL procede el prorrateo de las cuotas por trimestres naturales.

⁵⁸² Los vehículos matriculados causan baja definitiva, conforme al art. 35 RGV cuando:

- a) Los titulares, o propietarios, de los vehículos voluntariamente la solicitan.
- b) La Jefatura de Tráfico acuerda de oficio la retirada del vehículo de la circulación por constituir un peligro para la seguridad vial.
- c) La Jefatura de Tráfico acuerda de oficio la baja de los vehículos que han sido retirados de las vías públicas, al haber sido abandonados por sus titulares. Existe la posibilidad de tramitar la baja definitiva de los vehículos abandonados de oficio por parte de los Ayuntamientos, procedimiento efectivo y que permite depurar el padrón del IVTM. El procedimiento se regula en la Orden de 14 de febrero de 1974, sobre retirada y depósito de los automóviles abandonados y el art. 71 del Texto articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial (RDL 339/1990, de 2 de marzo).
- d) Cuando los propietarios solicitan la baja por traslado del vehículo a otro país donde vaya a ser matriculado (baja por exportación).

En estos casos, con relación al IVTM, de conformidad con lo previsto en el art. 97 LRHL, la baja tendrá efectos desde la fecha de su anotación en el Registro de Tráfico. Consecuentemente, procederá:

- Dar de baja al vehículo en el padrón del ejercicio siguiente a aquél en que tuvo lugar la anotación de la baja en el registro de Tráfico.
- Si el impuesto del ejercicio en que se anota la baja ha sido satisfecho, se devolverá al interesado la parte de cuota correspondiente a los trimestres naturales que faltaban por transcurrir en la fecha de la baja.
- Si en la fecha de la baja no había sido satisfecho el impuesto, se liquidará la cuota correspondiente a los trimestres transcurridos desde el inicio del ejercicio, incluido aquél en que tiene lugar la anotación de baja.
- Si posteriormente el vehículo se rehabilitara, según el art. 38 RGV, será preciso que el titular pague el IVTM como nueva alta; es decir, la cuota correspondiente a los trimestres que faltan por transcurrir incluido aquel en que tiene lugar el alta.

Por otro lado, los vehículos matriculados causan baja temporal, según el art. 36 RGV en los siguientes casos:

- a) Cuando los titulares manifiesten su voluntad de retirar los vehículos de la circulación temporalmente.
- b) Por sustracción del vehículo, a petición del titular.

Por otra parte y en segundo lugar, cabe hablar de alta y baja como comienzo o cese de la tributación en el Registro del Municipio⁵⁸³.

En el primer período impositivo el sujeto deberá presentar una declaración de alta en el correspondiente Registro. Consideramos que el alta se producirá en los supuestos de primera matriculación o solicitud de la certificación de aptitud para circular. Nada dice la Ley sobre quién será el sujeto obligado a presentar dicha declaración; si ha de ser el propietario del vehículo, o en su caso, el sujeto que conste en el permiso de circulación. Podríamos considerar que conforme a la delimitación del contribuyente, y como tal, obligado no sólo al cumplimiento de la prestación tributaria material (pago), sino también a todas aquellas prestaciones tributarias formales que le acompañan, y entre ellas, la de presentar la correspondiente declaración (o, en su caso, autoliquidación) que permita a la Administración liquidar la deuda, y en definitiva, cobrar su crédito; estará obligado a presentar la declaración la persona física, jurídica o entidad del art. 33 de la LGT «a cuyo nombre conste el vehículo en el permiso de circulación» (art. 95 LRHL); no necesariamente, por tanto, el propietario del vehículo⁵⁸⁴.

En cuanto a las posibles declaraciones de variación, del tenor literal tanto del art. 100.1 de la LRHL como del art. 2.1 del RD 1576/1989, se deduce que este tipo de declaración se presentará, al menos, en los supuestos de reforma de los vehículos, siempre que altere su clasificación a efectos de este impuesto, transferencia del vehículo y cambio del domicilio que conste en el permiso de circulación. Tanto en este

c) Por la entrega para su posterior transmisión, a un vendedor de vehículos.

d) A solicitud del arrendador del vehículo, una vez finalizado el contrato de arrendamiento con opción de compra (Para el desarrollo de estas cuestiones puede consultarse MADRIGAL VELÁZQUEZ, M.: *Manual Práctico. Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica*; Bayer Hnos., Barcelona, 2001, ps. 98 a 101).

⁵⁸³ En este supuesto, no habrá lugar a prorrateo alguno en la cuota del impuesto, salvo que el alta o la baja coincida con el significado anterior. Por tanto, tal y como ha señalado LÓPEZ LEÓN, no da lugar a ningún prorrateo en la cuota en el municipio donde se da de baja, ni consecuentemente, debe dar origen en el nuevo municipio donde se traslade el permiso, a tributación con prorrateo por alta (pues no es primera adquisición) ni a liquidación de ese período anual (pues el impuesto se devenga el 1 de enero de cada año), debiendo tributar en el ejercicio siguiente a aquel en que se produzca el cambio de municipio (“El Impuesto sobre Vehículos...”, cit., p. 351).

⁵⁸⁴ Tampoco nos indica claramente la normativa ante quién debe ser presentada la declaración de alta: ante el órgano competente del municipio correspondiente; o bien, si cabe la posibilidad de que se presente ante la Jefatura Provincial de Tráfico, o incluso, en el Municipio donde tenga su residencia fiscal el propietario del vehículo, cuando éste sea distinto del Municipio que consta en el permiso de circulación. Tanto del art. 100 de la LRHL como del art. 2 del RD puede inferirse que podrán ser presentadas ante las Jefaturas de Tráfico (Provincial o Local), y que posteriormente éstas, una vez matriculado el vehículo, procederán a su comunicación a la Entidad municipal correspondiente.

supuesto como en el caso de declaración de baja del vehículo⁵⁸⁵, parece que el sujeto obligado a comunicar estos datos (presentar la correspondiente declaración) es el titular del vehículo (tal y como se infiere del apartado 2 del art. 101). Nuevamente surge la duda de ante qué órgano ha de presentarse esta declaración; en principio, puede “comunicarse” a la Jefatura Provincial de Tráfico y posteriormente ésta remitirá la información correspondiente al Ayuntamiento que corresponda a efectos de que éste pueda practicar la oportuna liquidación.

Como ya hemos indicado, tanto la aprobación de los modelos de declaración como los plazos específicos para presentar la declaración correspondiente deberá ser fijada por el Ayuntamiento en las Ordenanzas reguladoras de este impuesto.

IV. LA LIQUIDACIÓN TRIBUTARIA EN EL PROCEDIMIENTO DE GESTIÓN.

El término liquidación es empleado por la LGT en un doble sentido; para hacer referencia tanto al procedimiento de liquidación, como al acto conclusivo de dicho procedimiento, el acto de liquidación. En el primero de sus significados alude al “conjunto y la secuencia de actos y actuaciones, desarrollados tanto por la Administración como por los particulares conducentes a la determinación de la cuantía del tributo en cada caso singular”; y en cuanto acto administrativo, la liquidación tributaria es “el acto concreto que cierra y resuelve dicho procedimiento liquidatorio, conteniendo una declaración unilateral de la Administración sobre el importe de la prestación, y manifestando su voluntad de hacerla exigible en el importe fijado por ella, en aplicación de la ley llevada a cabo a través de la gestión tributaria”⁵⁸⁶. Concretamente, ha sido definido este acto de liquidación como “aquella declaración fundamentalmente explícita, unilateral, no normativa, de las oficinas gestoras de la Administración financiera, realizada en cumplimiento de un poder-deber, y consistente en una manifestación de voluntad, provisional o definitiva, sobre el an o el quantum de una obligación tributaria material, siendo dirigida dicha declaración a los sujetos pasivos a efectos de que, en caso de que exista, hagan efectiva, mediante el oportuno procedimiento recaudatorio, el importe de la deuda”⁵⁸⁷.

Nos encontramos, por tanto, en este supuesto ante un auténtico acto administrativo. Los elementos que integran su contenido no han sido precisados por el legislador, siendo acometida esta tarea por diversos autores; en este sentido se ha afirmado que este acto “deberá expresar, junto a los elementos identificadores de la concreta pretensión tributaria que mediante él se ejercita, tales como el concepto tributario o período impositivo y el sujeto pasivo, la indicación de la deuda tributaria

⁵⁸⁵ Un supuesto especial de declaración de baja, es la baja temporal por sustracción o robo del vehículo (tal y como se infiere del art. 97 LRHL).

⁵⁸⁶ FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J.: “Gestión de los recursos tributarios locales”, cit., ps. 311 y 312.

⁵⁸⁷ CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: “El acto de liquidación”; *Civitas, REDF*, n.º 20, 1978, p. 653.

debida, así como de todos los elementos determinantes de la cuantía de la deuda, tales como la base imponible desglosada en sus diferentes partidas, el tipo de gravamen y las eventuales deducciones de la cuota que sea procedente efectuar; todo ello sin perjuicio de los datos específicos que puedan ser requeridos por normas especiales⁵⁸⁸. Siendo más precisos, desde el punto de vista de su contenido, la liquidación ha de hacer referencia expresa a: la cuantía de la suma debida, o mejor dicho, al importe del tributo⁵⁸⁹; el título por el que se debe la deuda tributaria u objeto del acto de liquidación⁵⁹⁰; el deudor de la obligación o sujeto obligado al pago del tributo (que no tiene por qué coincidir con el sujeto pasivo contribuyente); la motivación del acto, entendiendo por tal, fundamentalmente, “la exposición del proceso lógico e intelectual desarrollado por el órgano administrativo y que conduce al resultado plasmado en la parte dispositiva del acto”⁵⁹¹, y finalmente, la declaración de voluntad, que normalmente será una pretensión de cobro (aunque no siempre, pues no se puede olvidar que la liquidación no siempre tiene como resultado la obligación del sujeto de ingresar una determinada cantidad de dinero)⁵⁹².

⁵⁸⁸ RUIZ GARCÍA, J.R.: *La liquidación en el ordenamiento tributario...* cit., p. 97.

⁵⁸⁹ En opinión de RUIZ GARCÍA “la determinación de la cuantía de la deuda tributaria no es tan sólo un elemento más, siquiera fuera el más importante, del contenido; es más bien, el elemento esencial e identificador, la propia razón de ser del acto” (*La liquidación en el ordenamiento tributario...* cit., p. 98).

⁵⁹⁰ Como se ha aclarado por parte de RUIZ GARCÍA “bajo tal expresión suele comprenderse unas veces el impuesto de cuya liquidación se trate; otras se alude, particularmente en aquellos impuestos que abarcan una pluralidad de presupuestos o hechos imponibles específicos, al concepto, general o especial, por el que se gira la correspondiente liquidación; otras, finalmente, se expresa el concreto presupuesto de hecho o hecho imponible que da lugar a la práctica de la liquidación” (*La liquidación en el ordenamiento tributario...* cit., p. 104).

⁵⁹¹ Así ha sido definida la motivación por RUIZ GARCÍA, para quien “la mayor o menor extensión de la motivación, su propio contenido material, depende de varios factores”; en este sentido, estará en función de las divergencias que resulten de la comparación de la declaración presentada por el sujeto pasivo y la comprobación efectuada por la Administración tributaria; y del impuesto de que se trate, y más concretamente, de la configuración del presupuesto de hecho, de la base imponible y demás elementos jurídicamente relevantes para la determinación de la deuda tributaria (*La liquidación en el ordenamiento tributario...*, cit., ps 121 a 124). Asimismo, sobre la motivación del acto de liquidación puede consultarse CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: “El acto de liquidación”; *Civitas, REDF*, n.º 20, 1978, ps. 665 y 666.

Ahora bien, se ha de tener en cuenta que la LGT parece circunscribir la necesidad de motivación del acto de liquidación sólo y exclusivamente a aquellos supuestos en los que se produzca un aumento de la base tributaria con respecto a la declarada por el sujeto. Así se recoge en el artículo 124.1.a) LGT en el que expresamente se señala que «cuando supongan un aumento de la base imponible respecto de la declarada por el interesado, la notificación deberá expresar de forma concreta los hechos y elementos que la motivan». En cualquier caso, no se puede olvidar, como ya hemos reflejado en el texto, que el acto de liquidación es un auténtico acto administrativo, y como tal, ha de estar suficiente y razonadamente motivado. Es más, la propia Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los contribuyentes exige que los actos de liquidación «serán motivados, con referencia a los hechos y a los fundamentos de derecho» (art. 13.2).

⁵⁹² “La declaración de voluntad se erige, así, en elemento esencial a la par que criterio delimitador del acto de liquidación. En su ausencia, la determinación de la deuda practicada por la Administración tendrá el valor de un mero cálculo a efectos puramente internos o meramente informativos, pero no podrá calificarse, en rigor, de auténtico acto de liquidación”. En opinión de este

A) La liquidación en los tributos de cobro periódico mediante recibo.

Debemos comenzar estas líneas señalando que el acto administrativo de liquidación en estos tributos puede llegar a tener un carácter preceptivo o necesario en determinados casos; así sucederá en aquellos supuestos en los que el sujeto haya de presentar una declaración simple, no una autoliquidación, cuando se produzca un alta o variación en los datos registrados, así como, en aquellos períodos impositivos posteriores al alta, o a la incorporación de las variaciones, en los que se proceda a liquidar de oficio por parte de la propia Administración. Contrasta esta situación con lo que suele ser habitual; lo normal es que no existan actos administrativos de liquidación. En efecto, “la inmensa mayoría de las obligaciones tributarias surgen y se extinguen sin que medie acto administrativo de liquidación. Muchos contribuyentes, seguramente la mayoría, transcurrirían lo que podemos denominar su vida tributaria sin ser sujetos pasivos de un acto administrativo de liquidación por los impuestos más importantes”⁵⁹³. Esto último sucede, tal y como se ha puesto de manifiesto, en aquellos supuestos en los que se exige el impuesto en régimen de autoliquidación, en los que se efectúa “el control a posteriori, excepcional, y por ello sólo en algunos casos se producen actos administrativos de liquidación”⁵⁹⁴.

Por tanto, para estos autores el acto de liquidación es “imprescindible en todos los casos, sin excepción” en los que no se sigue el régimen de autoliquidación; y en tal supuesto, así sucederá, como acabamos de ver, en el IBI siempre, en el IAE cuando se tribute por cuota municipal, y en el IVTM en aquel supuesto en el que el Ayuntamiento haya decidido exigirlo en régimen de declaración simple. En su opinión, el acto de liquidación en estos casos se integra en un procedimiento de comprobación y liquidación “reglado, en el que existen garantías razonables de una aplicación que respeta la igualdad, en cuanto al procedimiento mismo, con escasos poderes discrecionales de la Administración, y con un desarrollo donde el posible obligado está presente, inspirado en el principio de contradicción”⁵⁹⁵.

autor, no todos los elementos citados que conforman el contenido del acto de liquidación tienen la misma trascendencia jurídica sobre la validez y eficacia del acto liquidatorio (RUIZ GARCÍA, J.R.: *La liquidación en el ordenamiento tributario...* cit., ps. 134 y 95).

Asimismo, sobre el contenido del acto de liquidación puede consultarse CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: “El acto de liquidación”, cit., ps. 661 a 666.

⁵⁹³ GARCÍA AÑOVEROS, J.: “Los poderes de comprobación, la actividad de liquidación y la discrecionalidad de la Administración Financiera”; *Civitas, REDF*, n.º 72, 1992, p. 598.

⁵⁹⁴ GARCÍA AÑOVEROS, J.: “Los poderes de comprobación...”, cit., p. 617.

⁵⁹⁵ GARCÍA AÑOVEROS, J.: “Los poderes de comprobación...”, cit., ps. 616 y 617. Pone el autor el ejemplo de los Impuestos municipales sobre bienes inmuebles o sobre actividades económicas, en los que “el control de los elementos del hecho imponible es previo, y el acto administrativo de liquidación es imprescindible en todos los casos, sin excepción” (p. 617). En estos supuestos, por tanto, se reduce considerablemente la discrecionalidad de la que goza la Administración para proceder o no a girar la correspondiente liquidación; así como, “puede hablarse de una función obligatoria de comprobación, ya

En nuestra opinión, de lo que no cabe duda es de que el acto de liquidación en estos supuestos tienen un carácter necesario, o utilizando otro término, inevitable, en cuanto a que es precisa su práctica por la Administración para poder exigir al sujeto el ingreso de la deuda tributaria⁵⁹⁶.

La competencia para la liquidación en los tributos de cobro periódico mediante recibo (IBI, IAE, IVTM y tasas por prestación de servicios periódicos) es atribuida a los Ayuntamientos (arts. 78.1, 92.2 y 98 LRHL); si bien, no puede desconocerse que en algunos casos, en opinión de algunos autores, dicha atribución es más formal que real. Así se ha manifestado respecto del IBI y sobre todo en relación al IAE, aunque reconocemos que esta afirmación es bastante discutible. En ambos supuestos, pese a que se atribuye al Ayuntamiento la competencia para efectuar la liquidación, lo cierto es que los órganos competentes de la Administración tributaria estatal llevan a cabo actuaciones liquidadoras (integradas dentro del procedimiento de liquidación), como puedan ser la determinación de la base imponible (valor catastral) o en su caso, en algunos supuestos la base liquidable en el IBI; o la determinación de la cuota de tarifa, también denominada cuota mínima sobre la cual posteriormente el Ayuntamiento, en el caso que así lo haya previsto en la correspondiente Ordenanza Fiscal, aplicará el correspondiente coeficiente, en el IAE⁵⁹⁷. No obstante, si bien es cierto que quizá

que ésta es formalmente imprescindible para proceder al acto administrativo de liquidación, inevitable al no existir sistema de autoliquidación” (p. 600). En cambio, cuando se sigue el sistema de autoliquidación, “la comprobación de los elementos del hecho imponible, requisito previo para dictar el acto administrativo de liquidación, es facultad discrecional de la Administración. Todo lo cual es consecuencia de la transformación de la actividad de comprobación ordinaria prevista como ordinaria en la LGT en una actividad de control de declaraciones autoliquidaciones”. En estos casos, “la igualdad, por tanto, queda menoscabada por la esencia misma del sistema. Lo que se comprueba porque, aunque estos datos son celosamente guardados por la Administración, se sabe que en la inmensa mayoría de los supuestos de comprobación la Administración siempre descubre algo, por poco que sea. De donde resulta que los casos no comprobados se traducen, en la mayoría de los casos, en un trato de favor fiscal por comparación con los comprobados” (ps. 600 y 617).

⁵⁹⁶ En el ámbito de estos tributos no puede afirmarse que existe un único acto liquidatorio, cuando se declara el alta o se produce alguna variación, que despliegue sus efectos en distintos períodos impositivos, ni tampoco que exista un acto de liquidación expreso que se produce en dichos casos de alta o variación, y sucesivos actos liquidatorios tácitos que tienen lugar anualmente; sino que es necesario que la liquidación se gire cada período impositivo de manera expresa, y aunque no varíe con respecto a la del año anterior se notifique al sujeto pasivo.

⁵⁹⁷ Así lo ha afirmado LAGO MONTERO para quien en ambos supuestos, la atribución a los Ayuntamientos de la función liquidadora es más formal que material o sustancial. Respecto al IBI afirma que es un tributo que se gestiona a partir del padrón cuya elaboración es competencia del Estado. El Ayuntamiento sólo debe aplicar el tipo de gravamen a la base imponible –valor catastral determinado por el padrón- (p. 340). En relación con el IAE, indica que se aprecia claramente que “la función liquidadora la realiza sustancialmente la Administración del Estado, pues ella es quien realiza el señalamiento de la cuota. La LRHL, sin embargo, atribuye a los Ayuntamientos la función de liquidar y notificar la liquidación, atribución competencial que resulta más formal que sustancial, dado que el señalamiento de la cuota, como decimos, les viene dado por la Administración del Estado y tienen necesariamente que hacerlo

debería haberse reconocido un mayor protagonismo a la Entidad local en la concreción de estos elementos que quedan en manos de la Administración estatal, no se puede olvidar que corresponde al Ayuntamiento determinar, en el caso del IBI el tipo de gravamen a aplicar en función de la naturaleza de los bienes inmuebles gravados, y en el IAE, básicamente, fijar el coeficiente de ponderación y el que podemos denominar índice de situación; de modo que, la concreción de los elementos que junto a la magnitud que mide el hecho imponible (la base tributaria) arrojan como resultado la cuota tributaria, compete al Municipio. Y sobre todo, ha de tenerse en cuenta que a quién corresponde girar el correspondiente acto de liquidación y proceder a su notificación es al propio Ayuntamiento.

Por tanto, conforme a la LRHL, esta función es de titularidad municipal, aunque cabe, como sabemos, la posibilidad de delegación. Dentro de la organización municipal, el órgano competente para dictar la correspondiente liquidación, será el Alcalde (conforme al art. 21.1 m) de la LRBRL) que puede delegar dicha competencia (delegación intraorgánica), bien en los órganos unipersonales (Teniente de Alcalde o Vicepresidente) o en los colegiados (Comisión de gobierno)⁵⁹⁸.

La liquidación en los tributos de cobro periódico mediante recibo presenta diferencias particulares en función de que se refiera al primer período impositivo (cuando se produce el alta en el padrón, o bien, una modificación en el mismo –por alteración o cese-) o a los sucesivos. Así, cuando se refiere a aquél, dicha liquidación se practicará de forma individualizada. Se permite expresamente por la norma que en los casos en que la declaración de alta se presente una vez iniciado el período impositivo correspondiente, es decir, en el IBI, IAE e IVTM con posterioridad al uno de enero (arts. 75, 90 y 97, respectivamente), se proceda a prorratear la cuota correspondiente; circunstancia que acontecerá sólo en el caso de primera liquidación.

En realidad, el prorrateo de la cuota se admite en los casos de presentación de la declaración de alta o de cese, no de variación, una vez iniciado el período impositivo en el IAE (art. 90 LRHL) y en el IVTM (art. 97.1 y 3 LRHL); no se dice nada en la

suyo”. En ambos casos, IBI e IAE, afirma este autor que sí ejerce el Ayuntamiento sustancialmente la función liquidadora (realiza una función liquidadora auténtica) en los casos de concesión de una exención o bonificación, pues la concesión o denegación de las mismas es competencia municipal (LAGO MONTERO, J.M.: “El procedimiento de gestión tributaria: modificaciones recientes...”, cit., ps. 336, 337 y 340).

⁵⁹⁸ A su vez, en el caso de que las función liquidadora haya sido delegada, habrá que atender al organigrama existente en la Entidad receptora de la delegación para determinar quién es competente orgánicamente. De este modo, si la gestión en general, o el desarrollo de las actuaciones de liquidación, en particular, se han delegado a la Diputación será el Presidente de la Corporación el órgano competente para llevarlas a cabo (art. 34.1 LRBRL). Y en el supuesto de que se hubiese delegado en una entidad distinta, como pueda ser la Comunidad Autónoma –o una comarca-, habrá que atender a lo dispuesto en la normativa de las mismas (NIETO MONTERO, J.J.: *La Gestión de los Impuestos Municipales...*, cit., p. 243).

regulación del IBI (art. 75 LRHL), con lo cual debemos entender que en relación a este impuesto no ha lugar al mismo.

En ningún caso se admite la posibilidad de proceder al prorrateo de la cantidad a pagar cuando se presente una declaración de variación de los datos contenidos en el correspondiente padrón, registro o matrícula; quizá ello venga motivado por el hecho de que tales variaciones surten efecto en el período impositivo siguiente a aquél en el que se declaran. Así se afirma expresamente en relación al IBI (art. 76.3 LRHL), y cabe deducir que sucede de igual forma en el caso del IAE (art. 90.2) y del IVTM (art. 97.2 LRHL)⁵⁹⁹.

En el siguiente período impositivo y sucesivos la liquidación administrativa se practicará de forma conjunta para la totalidad de contribuyentes a partir de los datos contenidos en el padrón, matrícula o registro.

Las principales diferencias se refieren al régimen de notificaciones y a los plazos de ingreso.

En cuanto a las notificaciones, las liquidaciones individualizadas emitidas en el primer período impositivo, o bien, en los casos de variación o cese, serán notificadas individualmente a cada sujeto obligado al pago, conforme al régimen jurídico general de la notificación tributaria (art. 105 y 124 LGT). Las notificaciones sucesivas al alta o a la correspondiente variación podrán realizarse colectivamente mediante edictos (art. 124.3 LGT), siempre que no haya un incremento de la base, o habiéndolo, derive de revalorizaciones legales de carácter general.

Por otro lado, en relación a los plazos de ingreso, sin perjuicio de profundizar en esta cuestión con posterioridad, adelantamos aquí que conforme al art. 20 del RGR, cuando se trate de una liquidación individual, se atenderá a la fecha de la notificación para determinar el plazo voluntario de ingreso (letras a) y b) del apartado 2), mientras que en el caso de deudas de notificación colectiva y periódica, se atenderá al plazo establecido en la correspondiente Ordenanza Fiscal, y en su defecto, caso de que ésta guarde silencio, al establecido en el art. 87 del RGR (desde el 1 de septiembre al 20 de noviembre o inmediato hábil posterior, según la letra c) del apartado 2 del art. 20 RGR y art. 87 RGR).

En cuanto a la forma y efectos de los actos de liquidación en los tributos de cobro periódico mediante recibo, no existe ninguna particularidad respecto al resto de

⁵⁹⁹ Aunque no creemos que este sea realmente el motivo, por cuanto las declaraciones de variación y cese en el IBI también desplegarán sus efectos en el período impositivo siguiente.

liquidaciones, de modo que son aquí trasladables la regulación y las consideraciones generales realizadas sobre la liquidación en general⁶⁰⁰.

B) La notificación en los tributos de cobro periódico.

Como se sabe, la notificación es un requisito de eficacia para que el acto de liquidación (o en general, el acto notificado) se aplique válidamente; la omisión o nulidad de la notificación no provoca la del acto notificado, pero sí es condición indispensable para que despliegue todos sus efectos⁶⁰¹. Salvo las particularidades que pueda presentar la notificación en los tributos de cobro periódico mediante recibo, para los restantes supuestos deberemos atender a lo dispuesto en el régimen general u ordinario, siendo plenamente aplicables los arts. 105 y 124 LGT.

“Con el objeto de evitar la gran complejidad administrativa que supondría comunicar periódicamente a miles de personas o entidades la misma liquidación que el año anterior”⁶⁰², el art. 124.3 de la LGT establece que «en los tributos de cobro periódico por recibo, una vez notificada la liquidación correspondiente al alta en el respectivo registro, padrón o matrícula, podrán notificarse colectivamente las sucesivas liquidaciones mediante edictos que así lo adviertan»⁶⁰³. De modo que, tras

⁶⁰⁰ Quizá uno de los principales problemas es el relativo a que el acto de liquidación incorpore su necesaria motivación; pues en estos tributos el acto liquidatorio se contiene en un único documento, la lista cobratoria, que contiene los datos referentes a todas las deudas tributarias correspondientes a todos los sujetos pasivos del tributo en cuestión. Atendiendo a esta singularidad resulta difícil que dicho acto sea motivado en el sentido de que “exposición del proceso lógico e intelectual desarrollado por el órgano administrativo y que conduce al resultado plasmado en la parte dispositiva del acto” (RUIZ GARCÍA, R.: La liquidación en el ordenamiento tributario... cit., p. 121 a 124). Tampoco en el recibo que suele ser enviado al domicilio del ciudadano se incorpora dicha motivación. Ahora bien, se ha de tener en cuenta que el acto de liquidación en el ámbito de estos tributos, como ya hemos dicho, es notificado individualmente cuando se produce alguna variación sustancial en su contenido, y es entonces cuando se motivará.

⁶⁰¹ En la Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de octubre de 1992 se recuerda que «la finalidad básica de toda notificación va enderezada a lograr que el contenido del acto llegue realmente a conocimiento de su natural destinatario, en toda su integridad sustantiva y formal y en una fecha indubitada susceptible de efectuar sin dificultad el cómputo del plazo previsto para que el interesado pueda actuar válidamente en defensa de su derecho. Para lograr este efectivo la Ley arbitra un sistema de garantías que si se observan puntualmente, permitirán atribuir a quien haya sido correctamente notificado las consecuencias negativas de su pasividad, retraso o abstención».

⁶⁰² VARONA ALABERN, J.E.: “La recaudación de los impuestos locales en el período de ingreso voluntario”; *Impuestos*, n.º 21, 1990, p. 14.

⁶⁰³ Este precepto mantendrá su redacción en la futura Ley General Tributaria si se mantiene durante la tramitación parlamentaria el tenor propuesto en el Proyecto de Ley General Tributaria; en efecto, se dispone en el art. 102.3 que «en los tributos de cobro periódico por recibo, una vez notificada la liquidación correspondiente al alta en el respectivo registro, padrón o matrícula, podrán notificarse colectivamente las sucesivas liquidaciones mediante edictos que así lo adviertan. El aumento de base imponible sobre la resultante de las declaraciones deberá notificarse al contribuyente con expresión

el alta en el correspondiente padrón, registro o matrícula y tras la notificación individual de la primera liquidación, las liquidaciones sucesivas serán susceptibles de notificación edictal⁶⁰⁴. Se ha de tener en cuenta que la norma contempla esta modalidad de notificación con carácter potestativo; no la impone, sino que lo deja a la libre decisión del ente local. Esta notificación, que puede ser considerada como una excepción al régimen general de notificación de los actos tributarios (que se realizará de forma individualizada), se llevará a cabo a través de edictos publicados en el Boletín Oficial de la Provincia y en los locales de los Ayuntamientos afectados; y también podrán ser divulgados por los medios de comunicación que se consideren adecuados. En tales edictos se comunicará el período de cobro, junto a otros aspectos de interés⁶⁰⁵.

La constitucionalidad de esta notificación edictal recogida en el art. 124.3 LGT ha sido confirmada por el Tribunal Constitucional en su Sentencia 73/1996, de 30 de abril, en la que reconoce que «ciertamente, la notificación colectiva prevista en el art. 124.3 CE impone al contribuyente una especial diligencia, que le obliga a atender a los periódicos oficiales o, al menos, a estar pendiente de los períodos voluntarios de pago del tributo, para poder impugnar las liquidaciones de este modo notificadas. Ahora bien, es de tener en cuenta, en primer lugar, que esta forma de notificación atiende a una finalidad constitucionalmente legítima, cual es la eficiencia en la gestión tributaria, que consigue manteniendo un alto grado de certeza en las relaciones jurídico-tributarias, aun en los casos en los que ha existido una notificación edictal, participando de los fines que justifican tales notificaciones que, en una gestión tributaria masiva, cual es la referente a los tributos de cobro periódico por recibos, facilita un trámite que puede ocasionar la paralización de múltiples procedimientos e irregularidades en otros muchos casos, por la dificultad de controlar el estricto cumplimiento de todos los requisitos de las notificaciones en una gestión en masa. En segundo lugar, que estas notificaciones colectivas mediante edictos se refieren a aquellas liquidaciones de tributos de cobro periódico por recibo que, de manera automática, han de girarse periódicamente sin variación ni modificación en sus

concreta de los hechos y elementos adicionales que lo motiven, excepto cuando la modificación provenga de revalorizaciones de carácter general autorizadas por las leyes».

⁶⁰⁴ CLAVIJO HERNÁNDEZ considera que en estos casos nos encontramos ante una “notificación presunta”, que “se diferencia de las notificaciones expresas y tácitas, porque una vez notificada expresamente la liquidación correspondiente al alta, se entienden notificadas las sucesivas liquidaciones mediante la publicación de «edictos» en que así se adviertan o la apertura del respectivo plazo recaudatorio (cfr. artículos 124.3 y 127 de la Ley General Tributaria)”. En estos casos, por tanto, “el primer acto de liquidación... es el que delimita ya las sucesivas inclusiones en esos documentos, y se hace inalterable, tal y como fuera declarado inicialmente” (“El acto de liquidación”, cit., p. 669).

Por su parte, CARRETERO LESTÓN para referirse a este supuesto emplea la expresión “notificación por anuncios” (“Comunicaciones y notificaciones tributarias”... cit., p. 146).

⁶⁰⁵ “Estas comunicaciones o anuncios de cobranza no constituyen propiamente notificaciones tributarias, aunque en determinados supuestos cumplan los cometidos de aquéllas” (NIETO MONTERO, J.J.: *La Gestión de los Impuestos Municipales...* cit., p. 282).

elementos esenciales respecto de la primera liquidación notificada personalmente» (F.J. 4.º).

Por tanto, esta notificación colectiva no produce indefensión del contribuyente, entre otras razones, porque se fundamenta en una anterior notificación individual a la que aquélla apenas nada tiene que añadir⁶⁰⁶. Precisamente esa “identidad entre los datos esenciales del primer acto y los posteriores que en forma abreviada incluye el Padrón, Registro o Matrícula para los años sucesivos, es lo que releva a la Administración de hacer esa notificación expresa y detallada, con los hechos que constituyen el imponible y los fundamentos legales, a lo cual sustituye la notificación colectiva de la exposición al público, que autoriza el art. 124.3 de la LGT⁶⁰⁷.

Uno de los principales problemas que se han planteado en relación a la notificación colectiva a través de edictos de las liquidaciones en los tributos de cobro periódico mediante recibo, es el referente a los supuestos en los que no procede dicha notificación; esto es, se ha discutido respecto a si debe existir una identidad absoluta entre la liquidación inicial y las sucesivas para que se pueda utilizar la notificación edictal. En principio, a dicha cuestión responde el propio art. 124.3 LGT, sin embargo, no con la claridad deseable; en efecto, tras reconocer que una vez notificada la liquidación correspondiente al alta en el respectivo padrón, registro o matrícula, podrán notificarse colectivamente las sucesivas liquidaciones mediante edictos, dispone que «el aumento de base tributaria sobre la resultante de las declaraciones deberá notificarse al sujeto pasivo con expresión concreta de los hechos y demás elementos adicionales que lo motiven, excepto cuando la modificación provenga de revalorizaciones de carácter general autorizadas por las leyes». De este modo viene a establecer una excepción a la ya mencionada excepción que supone respecto al régimen general de notificación de los actos tributarios, la notificación edictal.

Las principales cuestiones problemáticas se han planteado porque se afirma que deberá notificarse individualmente «el aumento de base tributaria sobre la resultante de las declaraciones...» y también sobre otra liquidación anterior. En un principio, en sentido estricto y atendiendo a que solamente dispone de base imponible como tal el IBI (que se identifica con el valor catastral), ya que el resto de tributos periódicos y de exacción mediante recibo (IAE e IVTM, y algunas tasas, no todas) carecen, utilizando con propiedad este término, de “base imponible”; atendiendo al tenor literal del precepto, sólo y exclusivamente deberían notificarse individual y no colectivamente los aumentos de base que se produzcan en el ámbito del IBI y no de los otros impuestos mencionados.

⁶⁰⁶ VARONA ALABERN, J.E.: “La recaudación de los impuestos locales...”, cit., p. 14.

⁶⁰⁷ TURPÍN VARGAS, : “La notificación especial de las liquidaciones de los tributos de cobro periódico”; *Crónica Tributaria*, n.º 23, 1977; citado por VARONA ALABERN, J.E.: “La recaudación de los impuestos locales...”, cit., nota 17, p. 14.

Ello nos conduce hacia un resultado del todo absurdo; como por otra parte, ha puesto de manifiesto tanto la doctrina como la jurisprudencia. En este sentido, se ha de indicar que la jurisprudencia es prácticamente unánime sobre la necesidad de notificar individualmente cualquier rectificación de carácter general que modifique la cuota tributaria, salvo que la rectificación suponga una disminución de la cuota a pagar. Así lo afirman expresamente las Sentencias del Tribunal Supremo de 30 de septiembre de 1986, de 9 de diciembre de 1986 y de 30 de abril de 1987, entre otras⁶⁰⁸.

De modo que, ante las dudas suscitadas de si solamente los aumentos de base quedaban cubiertos por esta excepción a la notificación edictal, o si cabía integrar dentro de la misma también los aumentos del tipo de gravamen o coeficiente a aplicar, que conduzca así a un incremento general de la cuota (como puede ser una alteración de los tipos de gravamen a aplicar en el IBI, una modificación del índice de situación o del coeficiente de ponderación en el IAE, o una variación de las tarifas en el IVTM, etc.); la cuestión ha sido resuelta, en el sentido indicado, requiriendo la notificación individual de cualquier modificación de la cuota tributaria, ya sea motivada por una alteración en la base como por una modificación en el correspondiente tipo u otros elementos que inciden sobre dicha cuota. Ahora bien, como ya hemos señalado, la jurisprudencia exige que se produzca un incremento de la cuota tributaria; de modo que si las modificaciones operadas conducen hacia una disminución de la misma, no es necesario proceder a notificar individualmente dicha variación, siendo suficiente su notificación edictal; lo cual resulta criticable por cuanto debería ser objeto de notificación individualizada cualquier alteración que incida sobre el importe de la deuda tributaria con independencia de que suponga un aumento o disminución de la misma. De igual modo, por expreso mandato legal, no habrá lugar a la notificación individualizada en los supuestos en los que el aumento de cuota venga originada por «revalorizaciones de carácter general autorizadas por las leyes»⁶⁰⁹ (como puede suceder con el valor catastral en el IBI⁶¹⁰).

En definitiva, cualquier modificación de los elementos sustanciales determinantes de la cuantía del tributo motivará la práctica de una notificación individual; en la que se deberá dejar constancia expresa de los «hechos y demás elementos adicionales que lo motiven»⁶¹¹. Finalmente, conviene resaltar que para

⁶⁰⁸ Sentencias citadas por LÓPEZ LEÓN, J.: “La gestión tributaria municipal...”, cit., p. 73.

⁶⁰⁹ Al respecto se ha señalado que “si la variación del importe es por mandato legal, la notificación edictal no produce indefensión, porque al margen de que la Ley debe ser conocida no cabría la impugnación del recibo en el plazo de exposición pública del padrón o matrícula, sino la impugnación del precepto legal” (CARRETERO LESTÓN, J.L.: “Comunicaciones y notificaciones tributarias”... cit., p. 148).

⁶¹⁰ Si se produce una modificación de cualquier otro elemento que no incida sobre el importe de la prestación tributaria no es necesaria, en principio, su notificación individual.

⁶¹¹ Otra de las cuestiones problemáticas que se han planteado en relación a la notificación edictal reside en determinar cuáles son los efectos de futuro de la impugnación de la liquidación de alta por el

determinados impuestos locales se han establecido normas específicas respecto a su régimen de notificación; en concreto, nos referimos al IAE, en el que se permite expresamente la notificación conjunta de los actos censales y los liquidatorios del impuesto (art. 92.1 segundo párrafo LRHL).

C) Liquidación del IBI.

1.- Relevancia del Padrón.

El impuesto se gestiona a partir de la información contenida en el Padrón Catastral y en los demás documentos expresivos de sus variaciones, elaborados al efecto por la Dirección General del Catastro, sin perjuicio de la competencia municipal para la calificación de los inmuebles de uso residencial desocupados (art. 78.5 LRHL). Se concibe así el Padrón como un puente entre la gestión catastral y la gestión tributaria, pues es el vehículo que posibilita que la información catastral con relevancia para la liquidación del IBI pueda ser conocida por los Ayuntamientos, y por tanto, a partir de su recepción por estos últimos se inician las actuaciones de estricta gestión tributaria⁶¹². Del art. 78.5 de la LRHL⁶¹³ pueden deducirse las características básicas de este instrumento básico para la aplicación del IBI:

a) Formación del Padrón.

contribuyente. Sobre este particular se ha pronunciado GARCÍA NOVOA manifestando que “la impugnación en tiempo y forma de la liquidación tributaria inicial, notificada personal e individualmente, o de cualquiera de las posteriores, impide la generación de sucesivos recibos cobratorios, hasta que la Administración no resuelva el recurso planteado. Del mismo modo, hay que admitir que el particular pueda cuestionar las variaciones o alteraciones de liquidación que figuran en el Padrón, durante la exposición pública del mismo o incluso antes de esa exposición, sin que pueda argumentarse en contra” (*Las notificaciones tributarias*; Aranzadi, Pamplona, 2001, citado por MERINO JARA, I.: “Cobro periódico de tributos mediante recibos y principio de confianza legítima”; *Jurisprudencia Tributaria*, n.º 15, 2002, p. 11) Ya la Sentencia de la Audiencia Territorial de Barcelona de 19 de mayo de 1989 señaló que “si en tiempo y forma se recurre en reposición la liquidación inicial, no puede la Administración emitir los recibos sucesivos y notificarlos colectivamente si la misma no ha resuelto previamente el recurso planteado” (citada por LÓPEZ LEÓN, J.: “La gestión tributaria municipal...”, cit., p. 73).

⁶¹² Tradicionalmente se ha distinguido, al analizar el procedimiento de aplicación del IBI, como tributo de cobro periódico mediante recibo que es, entre el primer período impositivo y los sucesivos; pero lo cierto es que en ambos supuestos la gestión tributaria en sentido estricto, se inicia a partir de la recepción del Padrón por el Ayuntamiento.

⁶¹³ Y en tanto se dicte el correspondiente desarrollo reglamentario a su tenor actual, podemos tener en cuenta lo establecido en el art. 6 del Real Decreto 1448/1989, de 1 de diciembre, por cuanto no contradice el espíritu del citado art. 78.5 LRHL.

El padrón es un documento público que se formará anualmente para cada término municipal⁶¹⁴. Se referirá, por tanto, al último año natural, incorporando las variaciones que hayan experimentado la descripción catastral de los inmuebles en dicho período⁶¹⁵.

Su elaboración corresponde a la Dirección General del Catastro, y en particular, a los Servicios periféricos de la misma a cuyo ámbito pertenezca el término municipal de que se trate, extendiéndose a tales efectos por el Gerente Territorial la correspondiente diligencia aprobatoria (art. 6 RD 1448/1989). Como sabemos, no cabe delegar su formalización en los entes locales, pues se integra dentro de las competencias de gestión catastral que se atribuyen a aquel organismo autónomo de forma exclusiva y con carácter indelegable; tan sólo ha lugar a la admisión de la colaboración de los entes locales en su elaboración.

Se remitirá a la entidad gestora –al Ayuntamiento, salvo delegación- para su pública exposición antes del uno de marzo de cada año. La fijación de este plazo para la emisión del Padrón encuentra su justificación en la necesidad de que el Ente municipal o aquél en el que se haya delegado la gestión, disponga de los datos con la suficiente antelación para que pueda practicarse la pertinente liquidación en el ejercicio⁶¹⁶. Si se produce una demora en dicha remisión, o acontece cualquier otra circunstancia en relación a la emisión del Padrón que impide que se pueda liquidar el IBI en los plazos fijados, las Leyes de Presupuestos Generales del Estado de cada año, a partir de la correspondiente al ejercicio de 1991, prevén que los Ayuntamientos afectados puedan percibir del Tesoro Público anticipos a cuenta de este impuesto.

De otro lado, como expresamente se dispone en el art. 78.5 LRHL, el Padrón ha de formarse para cada término municipal; se ceñirá, por tanto, a los inmuebles

⁶¹⁴ Como tal documento público gozará de presunción de veracidad que puede ser desvirtuada por declaraciones del sujeto o como consecuencia de actuaciones comprobadoras (MONTESINOS OLTRA, S.: *El procedimiento de liquidación de los impuestos locales...* cit., p. 99 y ss). Este mismo autor ha resaltado que el Padrón no tiene eficacia constitutiva de la obligación tributaria, porque la mera constancia en el mismo del inmueble no supone automáticamente la realización de un hecho imponible a cargo del sujeto pasivo.

⁶¹⁵ Podemos afirmar que el Padrón, al igual que la Matrícula en el IAE, tiene un carácter estático, frente al pretendido carácter dinámico del Catastro y del Censo, es decir, una vez elaborado y entregado al Ente local no pueden incorporarse modificaciones en dicho documento para que surtan efecto en ese mismo período impositivo.

⁶¹⁶ En este sentido se pronuncia ARNAL SURÍA al considerar que la razón del establecimiento de ese plazo perentorio es sencilla “pues dicho documento, aparte de su exposición al público, sirve de punto de partida para los actos administrativos de gestión tributaria, a cargo del Ayuntamiento o del Organismo o Entidad en que se haya delegado, que, exigen una serie de trámites previos al momento en que los recibos o liquidaciones son puestos al cobro para su pago en voluntaria, por lo que el retraso en la disponibilidad del Padrón puede originar el de la cobranza de las cuotas correspondientes” (*El Impuesto sobre Bienes Inmuebles...* cit., ps. 275 y 276). Igual justificación da MARTÍNEZ GARCÍA-MONCÓ, A.: *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles y los valores catastrales...* cit., nota 2, p. 201.

ubicados en el territorio de cada Municipio. En el caso de que un bien inmueble se extienda a varios municipios, el Padrón debe referirse sólo a la parte del inmueble comprendida en el término municipal al que se refiera⁶¹⁷.

b) Contenido del Padrón. Dependencia del Catastro.

Este documento recogerá la información relativa a los bienes inmuebles, separadamente para los de cada clase. En consecuencia, en el mismo se harán constar expresamente en relación a cada inmueble, los datos relativos a sus características físicas, jurídicas y económicas, tales como su naturaleza (pues se deben elaborar censos diferenciados para los inmuebles urbanos, rústicos y de características especiales), localización, referencia catastral, uso o destino, valor catastral, titular catastral, y cuantos datos conforman la ficha catastral del inmueble a los que se refiere el art. 1.3 de la LCI, y sobre todo aquéllos que tengan trascendencia para la liquidación de este impuesto.

En definitiva, ha de contener la información que permita identificar el inmueble y las variaciones que ha sufrido en el último año. Así se infiere de la referencia genérica del art. 78 LRHL, del art. 6 del RD 1448/1989, y sobre todo, del hecho de que la principal fuente de información de la que se nutre el Padrón es el Catastro; hasta el punto de que se ha llegado a afirmar que aquél es una reproducción a nivel municipal de los datos catastrales existentes en cada municipio⁶¹⁸. Por tanto, el Padrón se elabora a partir de los datos contenidos en el Catastro, que es un registro administrativo dependiente del Ministerio de Hacienda, en el que se describen los bienes inmuebles rústicos, urbanos y de características especiales (art. 1.1 LCI). En este sentido, entre el Padrón y el Catastro, aunque la actual LRHL y LCI guarden silencio al respecto, a diferencia del antiguo art. 78.3 LRHL, ha de existir una necesaria coordinación; evitándose que los datos que contienen, que provienen de unas mismas fuentes de información, resulten contradictorios, pues en caso contrario se conculcaría el principio de seguridad jurídica⁶¹⁹.

⁶¹⁷ Esta postura ha sido sostenida por MARTÍNEZ GARCÍA-MONCÓ, A.: *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles y los valores catastrales...* cit., p. 202.

⁶¹⁸ MARTÍNEZ GARCÍA MONCÓ, A.: *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles y los valores catastrales...* cit., p. 200.

⁶¹⁹ Para alcanzar este objetivo el antiguo art. 78.3 LRHL exigía que cualquier alteración de los datos contenidos en el Catastro se reflejase también en el Padrón, así como, que cualquier modificación en el Padrón relativa a datos obrantes en los Catastros requería, inexcusablemente, la previa alteración de estos últimos en el mismo sentido. Tal y como se ha señalado con este precepto se pretendía lograr dos objetivos relacionados entre sí:

De un lado, que los Catastros Inmobiliarios permanezcan permanentemente «al día», incorporándose a los mismos cuantos datos de trascendencia catastral vayan produciéndose. Para ello la Ley ordenaba dicha incorporación e impedía expresamente que el Padrón reflejase datos que no hayan sido previamente incluidos en los Catastros. Ello implicaba la nulidad radical de cuantas liquidaciones

En ningún caso el Padrón contendrá especificación alguna sobre las cuotas, pues la fijación de la cantidad a pagar es una función que compete al Ayuntamiento o al ente u organismo en quien éste haya delegado. Tan sólo recogerá la base imponible, o valor catastral, y entendemos que, en aquellos supuestos en los que la determinación de la base liquidable sea competencia de dicho órgano estatal, también podrá venir reflejada la misma en el Padrón; pero no es necesario que en todo supuesto este elemento de cuantificación aparezca indicado⁶²⁰.

Todos los datos incluidos en el Padrón respecto de cada inmueble (al igual que en los documentos que elabore la Dirección General del Catastro para expresar las variaciones que se vayan produciendo) habrán de figurar también en las listas cobratorias, documentos de ingreso y justificantes de pago del IBI (art. 78.6 LRHL)⁶²¹.

practiquen, en las que se hayan tomado en consideración datos reflejados en el Padrón del impuesto, pero que no se hayan incorporado previamente en los Catastros.

De otro lado, que el Padrón del impuesto refleje en todo momento la realidad catastral, de forma que exista siempre identidad entre los datos obrantes en los Catastros y los del Padrón (RUBIO DE URQUÍA y ARNAL SURÍA: *La Ley reguladora de las Haciendas locales...* cit., p. 462).

⁶²⁰ Nos referimos al supuesto en el que la base liquidable sea fijada por la Entidad municipal conforme a la competencia que le atribuye el art. 78.3 LRHL. Si consideramos que la base liquidable ha de figurar en todo caso en el Padrón y la determinación de aquélla compete al Ente local el *iter* procedimental a seguir será: una vez fijada la base imponible o valor catastral por la Dirección General del Catastro, se comunicará al Ente local para que proceda a la cuantificación de la base liquidable, y concluida esta operación será comunicado nuevamente el resultado de la misma al órgano estatal para que proceda a incluirlo en el Padrón. En este supuesto, podríamos considerar que no es necesario que figure la base liquidable en el Padrón, y sólo será incorporada en la correspondiente lista cobratoria.

La duda nos ha surgido porque antes de la última modificación de la LRHL operada por la Ley 51/2002, se hacía una referencia expresa a la necesaria constancia en el Padrón de la referencia catastral y de la base liquidable. En la actualidad no hay un precepto de este tenor en la regulación del IBI ni en la LCI, pero debemos entender que ambos extremos figurarán en dicho documento; el primero, con carácter preceptivo, y el segundo, dependiendo de si la base imponible, valor catastral, resulta de procedimientos de declaración, comunicación o solicitud, subsanación de discrepancias o inspección catastral, en cuyo caso la base liquidable será fijada por el ente gestor; o si nos encontramos ante procedimientos de valoración colectiva, en los que la competencia para la fijación de la base imponible y liquidable se atribuye a la Dirección General del Catastro.

⁶²¹ Ahora bien, carece de sentido exigir que todos los datos del Padrón del IBI consten en la correspondiente lista cobratoria y recibo; tal y como ha afirmado SÁNCHEZ ÓNDAL la exigencia del art. 78.6 LRHL ha de ser interpretada racionalmente, "ya que si nos atuviéramos a su literalidad, podría ser de difícil cumplimiento práctico". En la Resolución de 2 de enero de 2003, de la Dirección General del Catastro, por la que se aprueba la forma de remisión y la estructura, contenido y formato informático del fichero del Padrón Catastral, se señalan los datos que han de constar en el Padrón Catastral. Atendiendo a dicho contenido, señala el autor que resulta impensable que todos esos datos hayan de incorporarse a todos y cada uno de los justificantes del pago que cita el art. 30 del RGR. "Es razonable, por imprescindible el contenido mínimo de las circunstancias que el artículo 31.1 del RGR enumera. También es lógico que en el mismo figure la referencia y el valor catastral, pero parecen excesivos en algunos de los documentos cobratorios, tales como los de ejecutiva, datos como el año de la última revisión o modificación de valores..." ("Modificaciones recaudatorias de la Ley 51/2002, de 28 de diciembre, de

De otro lado, ha de señalarse que no todos los datos que se recogen en estos documentos (lista cobratoria y recibo) se contienen en el Padrón, es decir, dichos documentos no son una mera transcripción o copia de este último, sino que obviamente incorporan algo más. Su contenido es más amplio, en el sentido de que en las listas cobratorias y en los recibos habrá de indicarse el importe de la deuda tributaria. No puede identificarse, por tanto, Padrón con lista cobratoria, pues estos dos documentos se diferencian por el órgano del que proceden, su contenido y efectos.

Por su origen, porque como hemos indicado, el Padrón es elaborado por los Servicios Periféricos de la Dirección General del Catastro, sin que quepa, en ningún supuesto la delegación de esta función en otro ente u organismo; ya que sólo se admite la posible colaboración de otros entes; mientras que las llamadas listas cobratorias son confeccionadas por los órganos competentes del Ayuntamiento, o en su caso, del ente que lleve a cabo la gestión de este impuesto en virtud de delegación.

Atendiendo a su contenido, como venimos diciendo, el Padrón recogerá esencialmente aquella información relativa a la identificación del bien inmueble, su titular y los valores catastrales; mientras que en las llamadas listas cobratorias, a dichos datos se sumarán otros, destacando la determinación de la cuantía a pagar.

Y finalmente, se constatan las diferencias existentes entre ambos instrumentos en sus efectos. Tras la exposición pública del Padrón no se genera un derecho de crédito a favor de la Administración local, ni por tanto, una obligación de pago a cargo del sujeto pasivo; su principal objetivo es dar a conocer al sujeto pasivo la información catastral que le concierne con el propósito de corregir posibles errores o incorrecciones. Mientras que, a raíz de la exposición de la lista cobratoria ha lugar al pago de la correspondiente deuda tributaria (se inicia el período de pago en voluntaria), y su incumplimiento, en el plazo que se establece en la misma (anuncio de cobranza) motivará el inicio del correspondiente procedimiento de apremio para conseguir el cobro forzoso de la deuda impagada.

Queremos resaltar, por último, en relación al ámbito objetivo del Padrón, que los datos que contiene son inmodificables o inamovibles por el Ente local⁶²², salvo que se trate de un error material, en cuyo caso, entendemos que sí puede proceder a rectificar de oficio dicho dato erróneo. Por tanto, cuando el Ayuntamiento pretenda rectificar, en algún sentido, el Padrón, sólo podrá instar a la Administración catastral

Reforma de la Ley reguladora de las Haciendas Locales"; Cunal, Revista de Estudios Locales, n.º 63, 2003, p. 19).

En cualquier caso, la lista liquidatoria como acto liquidatorio que es habrá de reflejar el contenido mínimo que del acto de liquidación se indica en el art. 124.1 LGT.

⁶²² Consecuencia de este carácter inamovible de los datos contenidos en el padrón para el Ayuntamiento encargado de la gestión tributaria, es que cualquier recurso ante él interpuesto que se refiera a dichos datos debe ser desestimado por incompetencia (ARNAL SURÍA,; *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles...* cit., p. 305).

para que modifique, primero, el Catastro y, segundo, el Padrón⁶²³; ello obedece al carácter estático de este último. Y así se muestra si tenemos en cuenta el supuesto nuevamente incorporado en el art. 78.7 LRHL a partir de su última modificación llevada a cabo por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, en el que no se permite que el Ente municipal pueda modificar los datos del Padrón relativos al titular catastral si no son previamente comprobados por la Dirección General del Catastro.

c) Publicidad o exposición pública del Padrón.

El Padrón estará a disposición del público, además de en la Gerencia Territorial del Catastro, en el Ayuntamiento correspondiente, a efectos informativos y de posibles reclamaciones⁶²⁴. Cabe plantearse qué sucederá en aquellos supuestos en los que no se lleva a cabo dicha exposición pública, es decir, si la omisión de este trámite es subsanable o no. Al respecto, podemos considerar este trámite de exposición pública como esencial en el procedimiento de aplicación del IBI, de modo que su omisión o su defectuosa realización podría dar lugar a la nulidad de las actuaciones de gestión posteriores, y en particular, a la correspondiente liquidación tributaria⁶²⁵.

Si como consecuencia de esta puesta a disposición del público se presentan reclamaciones o solicitudes de rectificación de errores materiales, que obliguen a modificar algunos de los datos contenidos en el Padrón, dicha modificación habrá de ser llevada a cabo por la Dirección General del Catastro y deberá reflejarse en el respectivo catastro.

d) Impugnación.

Contra los datos contenidos en el Padrón Catastral se puede interponer potestativo recurso de reposición ante la Gerencia Territorial del Catastro, o reclamación económica administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Regional en el plazo de 15 días hábiles, contados desde el día siguiente a aquél en el que expira la exposición pública.

Cabe preguntarse si es admisible la impugnación de los datos contenidos en el Padrón cuando éstos coincidan totalmente con los del ejercicio anterior; siempre y cuando no se trate de errores materiales, pues conforme al art. 156 LGT éstos serían rectificables en cualquier momento. A esta cuestión se ha respondido por algunos autores en sentido negativo, afirmando que sería invocable en tal supuesto la

⁶²³ MOCHÓN LÓPEZ, L.: *El valor catastral y los impuestos sobre bienes inmuebles...* cit., p. 147.

⁶²⁴ ARNAL SURÍA, S.: *El Impuesto sobre Bienes inmuebles...* cit., p. 275.

⁶²⁵ MARTÍNEZ GARCÍA-MONCÓ afirma que “es de lamentar que ni en la Ley de Haciendas Locales ni en su desarrollo reglamentario, hay base para entender que la publicidad del Padrón sea un requisito para que se produzca el devengo del impuesto y su posterior exención” (*El Impuesto sobre bienes Inmuebles...* cit., p. 202)

excepción de inimpugnabilidad de los actos que sean reproducción de otros anteriores definitivos y firmes y de los confirmatorios de acuerdos consentidos, por no haber sido recurridos en tiempo y forma (art. 40 LJCA)⁶²⁶.

2.- Liquidaciones y listas cobratorias.

Recibido de la Dirección General del Catastro el Padrón, expuesto al público y efectuadas por dicho organismo estatal las rectificaciones que, en su caso, resulten de dicha exposición; el Ayuntamiento practicará las liquidaciones correspondientes a los inmuebles de su término municipal, aplicando a las bases imponible, o en su caso, liquidables, los tipos de gravamen correspondientes, y teniendo en cuenta las exenciones o bonificaciones que procedan⁶²⁷. La liquidación del IBI, por tanto, es competencia exclusiva del Ayuntamiento; y comprende la realización de las liquidaciones conducentes a la determinación de las deudas tributarias (art. 78.1 LRHL).

Tras la última modificación normativa se ha atribuido expresamente, y en determinados supuestos, al Ayuntamiento, la función de determinar la base liquidable del impuesto; tarea anteriormente encomendada a la Dirección General del Catastro (art. 78.3 LRHL). Los Ayuntamientos determinarán la base liquidable cuando la base imponible resulte de la tramitación de los procedimientos de declaración, comunicación, solicitud, subsanación de discrepancias e inspección Catastral previstos en las normas reguladoras del catastro Inmobiliario (art. 78.3 LRHL). No la determinarán, por tanto, cuando la base imponible, o lo que es lo mismo, el valor catastral, sea el resultado de procedimientos de valoración colectiva.

En relación a la notificación de estas liquidaciones, se dispone expresamente que no será necesaria la notificación individual de las liquidaciones tributarias en los supuestos en que, de conformidad con los artículos 66 y siguientes de esta Ley, se hayan practicado previamente las notificaciones del valor catastral –base imponible- y base liquidable previstas en los procedimientos de valoración colectiva (art. 78.4 LRHL). En sentido contrario y ajustándonos al tenor literal del precepto, sí será preceptiva dicha notificación individualizada de la liquidación, cuando la base imponible sea resultado de un procedimiento de valoración singularizada; o dicho de otro modo, cuando el valor catastral o su modificación derive de un procedimiento de declaración, comunicación o solicitud, de subsanación de discrepancias o de actuaciones de comprobación e investigación catastral.

Asimismo, se establece expresamente que una vez transcurrido el plazo de impugnación previsto en las notificaciones de la base imponible o valor catastral y de la base liquidable, a las que nos hemos referido previamente, sin que se hayan

⁶²⁶ ARNAL SURÍA, S.: *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles...* cit., p. 275.

⁶²⁷ ARNAL SURÍA, S.: *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles...* cit., p. 294

utilizado los recursos pertinentes; se entenderán consentidas y firmes dichas bases notificadas, sin que puedan ser objeto de nueva impugnación al procederse a la exacción anual del impuesto (art. 78.4 LRHL). Se prohíbe expresamente por la norma la impugnación indirecta del valor catastral al recibir el sujeto la notificación de la liquidación. Por tanto, sólo es atacable el valor catastral (la base imponible y liquidable derivada de ésta) la primera vez que se notifica (individualmente) al sujeto, y si no se impugna en ese momento, será inviable una reclamación posterior cuando se le notifique la liquidación tributaria inicial o cualesquiera de las posteriores. Con esta prohibición se consigue diferenciar y desligar con mayor rotundidad dos ámbitos de actuación: el catastral y el estrictamente tributario⁶²⁸. En consecuencia, lo que en tales supuestos se notifica al sujeto son liquidaciones tributarias derivadas de bases imponibles y liquidables firmes, y por ende, inimpugnables; sin perjuicio de que dichos actos administrativos de liquidación sí podrán ser objeto de recurso por motivos no relacionados con dichos elementos de cuantificación.

Debemos hacer una matización que consideramos relevante, pues no se puede olvidar que el art. 78.4 LRHL se está refiriendo a las bases imponibles y liquidables que derivan de procedimientos de valoración colectiva; y no por tanto, a aquéllas que puedan tener su origen en procedimientos de valoración singularizada. En estos últimos supuestos, e interpretando a sensu contrario el contenido de dicho precepto, podríamos entender que sí ha lugar a la impugnación del valor catastral fijado en los mismos al recibir la notificación individual de la liquidación⁶²⁹.

En cualquier caso, no es obstáculo para practicar las correspondientes liquidaciones que las bases imponibles y liquidables –determinadas por la Dirección General del Catastro- hayan sido objeto de impugnación, pues ésta no suspende la ejecutoriedad del acto.

a) Determinación del acto de liquidación. La lista cobratoria.

⁶²⁸ De este modo se persigue, asimismo, dar solución a una de las cuestiones que mayor debate, discusión, y litigios había ocasionado desde la aparición del IBI: si es posible o no la impugnación indirecta del valor catastral por el sujeto pasivo al recibir la notificación de la liquidación tributaria correspondiente, encontrando respuestas en ambos sentidos, tanto a nivel doctrinal como jurisprudencial. Sobre la notificación del valor catastral y de la liquidación del IBI, las posibles irregularidades que pueden producirse al proceder a su práctica y los efectos que de las mismas se derivarían, puede consultarse MOCHÓN LÓPEZ, L.: *El valor catastral y los impuestos sobre bienes inmuebles...* cit., ps. 148 a 154; y específicamente en relación a la impugnación del valor catastral, de este mismo autor y obra, ps. 243 y ss.

⁶²⁹ No obstante, esta solución no está tan clara como hemos expuesto, pues sin duda, ésta es una de las cuestiones que más discusión y debate ha originado desde la aparición del IBI, y a la que no se ha respondido a nivel doctrinal, ni tampoco jurisprudencial de forma unánime. Sobre la impugnación indirecta del valor catastral por el sujeto pasivo al recibir la notificación de la liquidación, como decimos, la doctrina se ha mostrado dividida; frente a quienes se muestran partidarios de posibilitar dicha impugnación indirecta, hay quienes la rechazan en todo caso.

En el ámbito del IBI, al igual que en el resto de tributos de exacción periódica mediante recibo, pueden identificarse dos clases de liquidaciones:

De un lado, la liquidación correspondiente al alta en el respectivo Padrón, que debe notificarse al interesado individualmente, con expresión de los requisitos señalados en el art. 124.1 LGT. Idénticas exigencias deberán observarse cuando se produzca alguna variación en el contenido de dicha liquidación (cuando se modifique la cuantía de la deuda a ingresar). De otro lado, las sucesivas liquidaciones, que podrán notificarse colectivamente mediante edictos que así lo adviertan⁶³⁰.

Se han suscitado dudas en torno a cuál sea el acto de liquidación en estas anualidades que se cobran por recibo. En nuestra opinión, es obvio que dicho acto de liquidación no puede ser confundido con el Padrón catastral, fundamentalmente, como hemos dicho, porque en él no se refleja la cuota tributaria. Tampoco coincide con los recibos, pues el recibo básicamente es un medio de recaudación de la deuda preexistente, es decir, previamente liquidada⁶³¹; tiene, por tanto, una mera función informativa. El recibo no es recurrible ni impugnabile; “más de una vez los contribuyentes intentarán impedir que la liquidación adquiriera firmeza pretendiendo reabrir el plazo para recurrir cuando llegue a sus manos el correspondiente recibo”, si bien, “esta pretensión en la mayoría de las ocasiones ha de resultar vana”⁶³². Asimismo, el plazo de ingreso en voluntaria de la deuda tributaria no empieza a computarse a partir de la recepción de este documento por el particular; es más, si no lo recibe vendrá igualmente obligado al cumplimiento de la obligación tributaria, que le es exigible⁶³³.

El acto administrativo que contiene la manifestación unilateral de la Administración, en la que se determina la existencia de una deuda tributaria, con identificación del sujeto pasivo y del importe de la prestación, y se declara exigible la

⁶³⁰ La notificación colectiva a que se refiere el art. 124.3 de la LGT se realiza mediante la exposición al público de la lista cobratoria que contiene los datos fundamentales de la liquidación.

⁶³¹ En parecidos términos define PUEYO MASÓ, J.A.: “El procedimiento de gestión en la Contribución Territorial Urbana”; *Impuestos*, n.º 9, 1985, p. 138.

⁶³² MERINO JARA, I.: “Cobro periódico de tributos mediante recibos y principio de confianza legítima”; *Jurisprudencia Tributaria*, n.º 15, 2002, p. 10. Comenta este autor precisamente una Sentencia del TSJ de Madrid de 26 de diciembre de 2001 (JT 2002, 790), en la que se admitió la impugnación de una liquidación de IBI, a partir de la recepción del recibo por el contribuyente, en base al principio de confianza legítima.

⁶³³ Como se sabe, para que el acto de liquidación despliegue los efectos que le son propios es necesario que sea notificado al sujeto; “el sujeto pasivo al que no se le notifica el acto, no se entera fehacientemente de él y, por tanto, no viene obligado al cumplimiento de la obligación tributaria, ya que la obligación no es exigible” (CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: “El acto de liquidación”, p. 668). Esto no sucede en el caso de los recibos del IBI, así como respecto de cualesquiera otros tributos de cobro periódico mediante recibo, que son comunicados al sujeto a título meramente informativo, pero que no constituyen el acto de liquidación en sí.

obligación de satisfacer dicha cuantía por parte del sujeto obligado⁶³⁴, coincide con la lista cobratoria, cuyo contenido básico está constituido por:

- Los datos que figuran en el Padrón y en los demás documentos citados en el art. 78.5 LRHL, a los cuales ya nos hemos referido (art. 78.6 LRHL).

- Los datos propios de toda liquidación. De este modo, deberá hacer referencia expresa a⁶³⁵: la cuantía de la suma debida, el título por el que se debe la deuda tributaria u objeto del acto de liquidación; el deudor de la obligación o sujeto obligado al pago del tributo, motivación del acto y declaración de voluntad de la Administración, que será una pretensión de cobro.

- La lista cobratoria incorpora el llamado anuncio de cobranza⁶³⁶, que conforme al art. 88.2 del RGR, deberá contener al menos:

a) El plazo de ingreso.

b) La modalidad de ingreso utilizable de entre las enumeradas en el art. 86 de dicho Reglamento, es decir, si se va a llevar a cabo por los órganos de recaudación de los Entes encargados de la gestión del tributo, a través de Entidades de depósito, o por cualquier otra modalidad que se establezca para ingreso de los recursos de la Hacienda Pública.

c) Los lugares, días y horas de ingreso.

d) La advertencia de que, transcurrido el plazo de ingreso, las deudas serán exigidas por el procedimiento de apremio y devengarán el recargo de apremio, intereses de demora y, en su caso, las costas que se produzcan.

Esta comunicación del período de cobro se llevará a cabo de forma colectiva, publicándose los correspondientes edictos en el Boletín Oficial de la Provincia y en los locales de los Ayuntamientos (art. 88.1 RGR).

Junto a los anteriores, y conforme al art. 124.1 LGT, en la lista cobratoria deberá hacerse expresa mención a los medios de impugnación que pueden ser ejercidos por el sujeto, indicando los plazos y órganos ante los que habrán de ser interpuestos.

⁶³⁴ Definición de liquidación como acto administrativo dada por FERNÁNDEZ PAVÉS, M.J.: "Gestión tributaria. Inicio y liquidación...", cit., p 527.

⁶³⁵ Siguiendo básicamente a RUIZ GARCÍA, J.R.: *La liquidación en el ordenamiento tributario...* cit., ps. 97 y ss.

⁶³⁶ Este anuncio de cobranza podrá ser sustituido por notificaciones individuales (art. 88.3 RGR).

Sucede igual en el sistema tributario francés, en el que, al igual que en el nuestro, en los tributos que se gestionan a través de censos o listas, el acto de liquidación se identifica con la propia lista⁶³⁷. A diferencia de nuestro ordenamiento, en el francés no se distingue entre un documento equivalente a nuestro Padrón, Matrícula o Registro y la lista cobratoria (rôle), ya que se confecciona un único documento. Ello se debe, como hemos repetido en varias ocasiones, esencialmente a que en aquel ordenamiento todas las competencias gestoras han sido asumidas por la Administración tributaria estatal.

Finalmente, nos resta señalar que las liquidaciones que se contienen en las listas cobratorias, resultado del padrón, pueden ser provisionales o definitivas, dependiendo de que se haya llevado a cabo la actividad de comprobación e investigación como es evidente; en consecuencia, no puede concluirse que todas las contenidas sean provisionales o definitivas, sino que habrá que estar a cada caso particular⁶³⁸.

b) Listas cobratorias y recibos.

La mayoría de los Ayuntamientos, además de exponer públicamente la correspondiente lista cobratoria, expiden para cada finca o sujeto un recibo copia de los datos esenciales de la liquidación contenida en la lista cobratoria⁶³⁹. Este recibo es básicamente un medio de recaudación y su contenido coincidirá esencialmente con el de la lista cobratoria; deberá contener, por expreso mandato legal, todos los datos

⁶³⁷ En efecto, se considera la lista o censo como aquel acto administrativo que fija la cantidad a pagar por cada contribuyente; se trata de una enumeración o listado de contribuyentes sujetos al impuesto, indicando en relación a cada uno de ellos, cuál es su base de imposición y el importe a satisfacer. Existe una lista colectiva o lista general por tasa, que puede ser completada a través de las denominadas "listas particulares" (rôles particuliers) y "listas individuales" (rôles individuels), también llamadas listas suplementarias (rôles supplémentaires). Ambas tienen un ámbito de aplicación bien determinado; en este sentido, las listas particulares son establecidas por la Administración para sancionar las omisiones o las insuficiencias en valoración debidas a la ausencia de la declaración que debía presentar el sujeto obligado; se emiten sólo para el ámbito de aplicación de la Tasa sobre fincas edificadas y de la Tasa profesional. Por su parte, en las listas suplementarias se incluyen aquellos datos obtenidos a partir de la realización de una inspección (redressements) (Un estudio detenido de los censos o listas en el ámbito de los impuestos directos locales franceses se realiza por AAVV.: *Dossiers Pratiques Francis Lefebvre. Impôts locaux...* cit., ps. 114 y 115).

Una vez emitida la lista, a cada contribuyente se le dirige un aviso de imposición (avis d'imposition), que es una copia del artículo de la lista que a él se refiere en concreto, en el que figura la base imponible, y muy especialmente, el valor locativo del inmueble en cuestión, los tipos de gravamen y la suma de imposición correspondiente, así como, el importe de la compensación que por los gastos incurridos corresponde al Estado.

⁶³⁸ Los recargos del art. 61.3 LGT o los intereses de demora cuando sean procedentes, no pueden integrarse o especificarse en el contenido de la lista cobratoria; sino que serán objeto de una liquidación singularizada e individualizada posterior.

⁶³⁹ Si bien, creemos no se encuentran obligados a ello.

contenidos en el Padrón Catastral y en los demás documentos citados en el art. 78.5 LRHL (art. 78.6 LRHL).

En este sentido, la reciente reforma operada ha permitido que los Ayuntamientos puedan agrupar en un único documento de cobro todas las cuotas de este impuesto relativas a un mismo sujeto pasivo, cuando se trate de bienes rústicos sitos en un mismo municipio.

El contenido de los recibos se encuentra regulado en la Resolución de 15 de febrero de 1990 y de 14 de febrero de 1995.

D) Procedimiento de liquidación en el IAE.

1.- La Matrícula.

Al igual que sucedía en el ámbito del IBI, este impuesto se gestiona a partir de la Matrícula, que constituye el puente de unión entre las actuaciones de gestión censal y aquéllas que son estrictamente tributarias. Su regulación se encuentra en el art. 91.1 LRHL y en los arts. 2 a 4 del Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero.

a) Formación de la Matrícula.

Se formará anualmente por la Administración tributaria del Estado, o por la entidad que haya asumido por delegación la gestión censal del tributo. La correspondiente a cada ejercicio se cerrará al 31 de diciembre del año anterior, e incorporará las altas, variaciones y bajas producidas durante dicho año; para lo cual se incluirán las declaraciones de variaciones y bajas presentadas hasta el 31 de enero, y que se refieran a hechos anteriores al 1 de enero.

b) Contenido.

La Matrícula estará constituida por censos comprensivos de todos los sujetos pasivos que ejerzan actividades económicas, agrupados en función del tipo de cuota, nacional, provincial o municipal por la que tributen, y clasificados por secciones, divisiones, agrupaciones, grupos y epígrafes. Este documento constará, para cada sujeto pasivo y actividad, de los siguientes datos, según el art. 2.2 RD:

a) Los datos identificativos del sujeto pasivo.

b) El domicilio de la actividad y el domicilio fiscal del sujeto pasivo.

c) La denominación de la actividad, el grupo o epígrafe que corresponda a la misma, los elementos tributarios debidamente cuantificados y la cuota resultante de aplicar las tarifas del impuesto.

d) La exención solicitada o concedida o cualquier otro beneficio fiscal aplicable.

e) Cuando se trate de cuotas municipales, y el sujeto pasivo disponga además de locales situados en el mismo municipio en los que no ejerza directamente la actividad, a los que se refiere la letra h), de la letra F), del apartado 1, de la regla 14ª de la Instrucción del impuesto; los citados locales figurarán en la matrícula con indicación de su superficie, situación y cuota correspondiente resultante de la aplicación de las tarifas del impuesto.

f) Cuando se trate de cuotas municipales y el sujeto pasivo disponga en un municipio, exclusivamente, de locales en los que no ejerce directamente la actividad, a los que se refiere la letra h), de la letra F), del apartado 1, de la regla 14ª de la Instrucción del impuesto; estos locales figurarán en la matrícula correspondiente al citado municipio, con los datos identificativos del sujeto pasivo, su domicilio fiscal, actividad que ejerce, así como la superficie, situación y cuota de cada local. En este caso se hará constar en la matrícula, que se trata de cuotas integradas exclusivamente por el elemento tributario superficie.

Completa la indicación de cuál deba ser el contenido mínimo de la Matrícula del impuesto, el apartado 3 de este art. 2, en el que se señala que «en la matrícula figurará el recargo provincial en aquellos casos en que estuviere establecido».

Asimismo, consideramos que a raíz de la última modificación de la LRHL operada por la Ley 51/2002, de 28 de diciembre, sería conveniente que se hiciera constar también en este documento el importe neto de la cifra de negocios del sujeto.

Los actos de inclusión, exclusión o alteración de los datos contenidos en la Matrícula deberán ser notificados individualmente al sujeto pasivo; ahora bien, cuando el contenido de dichos actos se desprende de las declaraciones de alta, baja o variación presentadas por los sujetos pasivos, se entenderán notificados en el momento de la presentación, y en consecuencia, no será necesaria su notificación expresa al sujeto (art. 14.1 del RD 243/1995). Del mismo modo, cuando el impuesto se exija en régimen de autoliquidación, estos actos de inclusión, exclusión o variación de los reflejados en la matrícula se entenderán notificados en el momento de presentación de dicha declaración-liquidación (apartado 3 del art. 14 citado)⁶⁴⁰.

⁶⁴⁰ Esta regulación ha sido objeto de frecuentes críticas; al respecto MORILLO-VELARDE DEL PESO afirma que de este modo se desnaturaliza la naturaleza de la autoliquidación tributaria (“Las autoliquidaciones en el sistema tributario local”; *Tributos locales*, n.º 9, 2001, ps. 91 y 92).

De otro lado, el art. 91.3 LRHL establece que cualquier modificación de la Matrícula que se refiera a datos obrantes en los censos requerirá, inexcusablemente, la previa alteración de estos últimos en el mismo sentido. Del tenor del precepto se infiere que censo y Matrícula son cosas diferentes, aunque estén estrechamente relacionados. La Matrícula se forma a partir de los censos, teniendo carácter “estático” hasta el 31 de diciembre de cada año, fecha a la que se está para la confección de una nueva Matrícula. Todos los datos que se agreguen en los censos a partir de dicha fecha no serán incorporados hasta la Matrícula del Impuesto correspondiente al siguiente ejercicio. Los censos, por el contrario, son un instrumento dinámico, cuya finalidad es la de recoger de forma puntual todos los nuevos datos que, o bien por medio de las declaraciones que presenten los sujetos pasivos, o a través de las actuaciones de los órganos inspectores, obren en poder de la Administración competente en la gestión censal del impuesto⁶⁴¹.

c) Publicidad o exposición de la Matrícula.

Cuando la Matrícula no sea elaborada por los Ayuntamientos, será remitida a los mismos, una vez confeccionada por la Administración tributaria del Estado o por la entidad que ejerza la gestión censal por delegación, antes del 15 de marzo de cada año⁶⁴² (art. 3 RD).

La Matrícula se pondrá a disposición del público en los respectivos Ayuntamientos desde el 1 hasta el 15 de abril. Cuando se trate de cuotas provinciales, se pondrá a disposición del público en el Ayuntamiento de la capital de provincia en cuyo ámbito territorial tenga lugar la realización de las actividades correspondientes y, en el caso de cuotas nacionales, en el Ayuntamiento correspondiente al domicilio fiscal del sujeto pasivo.

⁶⁴¹ GARCÍA FRESNEDA GEA, Francisco.: *El Impuesto sobre Actividades Económicas. Régimen jurídico vigente y perspectivas de reforma*; Comares, Granada, 1996 p. 375; afirma este autor que “los términos censo y Matrícula deberían estar comprendidos en el término más amplio de Registro. De este modo, se hablaría de Registro de Actividades Económicas”.

Al respecto, PAGÉS I GALTÉS ha delimitado de forma muy clara los conceptos de matrícula y censos, señalando que la diferencia esencial entre los mismos “estriba, no tanto en su contenido, sino en su actualización, pues mientras los censos son susceptibles de actualizarse diariamente, la Matrícula se actualiza anualmente”; su justificación se encuentra en que los censos atienden a la realidad dinámica del ejercicio de las actividades, mientras que la matrícula atiende a la formalidad estática del período impositivo previsto con carácter general por la ley (*Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, p. 510; citado por GARCÍA FRESNEDA GEA, F.: *El Impuesto sobre Actividades Económicas...* cit., p. 375).

⁶⁴² RUBIO DE URQUÍA ha señalado que “los efectos jurídicos del incumplimiento de este plazo reglamentario, ni están determinados en la norma, ni son fáciles de determinar. Sí parece lógico pensar... que tal incumplimiento tiene como efecto inmediato el retraso, en el mismo lapso que el del incumplimiento, del plazo para la exposición pública de la Matrícula por parte del Ayuntamiento” (*El Impuesto sobre Actividades Económicas*; El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Madrid, 1993, p. 592).

Los Ayuntamientos publicarán, en todo caso, los anuncios de exposición en el Boletín Oficial de la Provincia o, en su caso, en el de la Comunidad Autónoma Uniprovincial; y los Ayuntamientos de población superior a 10.000 habitantes deberán publicarlo, además, en un diario de los de mayor difusión de la provincia, o de la Comunidad Autónoma uniprovincial.

d) Impugnación.

La Matrícula recoge fundamentalmente actos administrativos de carácter censal. Por ello, respecto a su impugnación, se habrá de atender a la Administración pública que haya dictado el correspondiente acto censal (art. 4 RD):

- Si el acto lo dicta la Administración estatal o la CCAA, cabe interponer recurso de reposición potestativo ante el órgano competente, y reclamación económico administrativa ante el Tribunal competente.

- Si el acto lo dicta una Entidad local, cabe interponer el preceptivo recurso de reposición previsto en el art. 14.2 LRHL, y contra la resolución de éste, recurso económico administrativo ante el Tribunal correspondiente. Creemos conveniente dejar constancia de que, si finalmente se mantiene la redacción propuesta del art. 108 de la LRBRL, que será modificado por la futura Ley de Medidas para la modernización del Gobierno Local, actualmente en tramitación parlamentaria, este recurso de reposición pasará a tener carácter potestativo cuando se refiera a actos administrativos dictados por las grandes ciudades. En consecuencia, de aprobarse el texto con esta formulación, habrá de diferenciarse en el ámbito de la revisión local, entre un recurso de reposición preceptivo general, y un recurso de reposición potestativo frente a los actos de determinadas Entidades municipales.

En el edicto de publicación de la Matrícula se expresarán los recursos que contra la misma se puedan interponer, los órganos ante los que deben presentarse y los plazos para su interposición. Dichos plazos comenzarán a contarse desde el día inmediato siguiente al del término del período de exposición pública de la Matrícula.

La interposición del recurso contra los actos censales no originará la suspensión de los actos liquidatorios subsiguientes, salvo que así lo acuerde expresamente el órgano administrativo o el Tribunal Económico Administrativo competente, conforme al art. 111 LRJPAC.

Los actos censales que sean consecuencia de la estimación de recursos de reposición contra la Matrícula en el caso de cuotas municipales, y no hayan sido dictados por la Administración municipal; deberán ser comunicados a ésta con anterioridad al 31 de julio del ejercicio a que se refiere dicha Matrícula.

2.- Liquidación y listas cobratorias.

Se dispone en el RD 243/1995, de 17 de febrero, en su art. 13.1 (liquidaciones de las altas y de las inclusiones de oficio) que, para el caso de que tribute por cuota municipal y la gestión censal del impuesto se lleve a cabo por la Administración tributaria del Estado, ésta remitirá, en el mes siguiente a cada trimestre natural, a los Ayuntamientos u Órganos competentes para liquidar el impuesto, relaciones de declaraciones de alta y de las inclusiones de oficio, para que se practiquen las liquidaciones que procedan.

Asimismo, se ha contemplado expresamente la posibilidad de que la liquidación del IAE pueda ser notificada conjuntamente con la notificación de los actos censales (art. 92.1 segundo párrafo LRHL).

E) Particularidades respecto de la liquidación en el IVTM.

1.- Determinación de la Entidad municipal competente.

Conforme al art. 98 de la LRHL, el Municipio de la imposición, y en consecuencia, al que corresponde la gestión será el Ayuntamiento del domicilio que conste en el permiso de circulación del vehículo. Opta, por tanto, la LRHL por un sistema puramente formal, eligiendo un punto de conexión rígido, que, no obstante, permite lograr una notable eficacia simplificadora de la gestión⁶⁴³. Un vehículo únicamente puede tributar en aquel municipio que figure en su permiso de circulación, o dicho de otro modo, sólo el municipio que aparezca en dicho permiso podrá exigir el pago del impuesto.

Se consigue, mediante esta objetivización del punto de conexión, eliminar, al menos formalmente, cualquier conflicto de competencias que pudiera plantearse entre los Ayuntamientos⁶⁴⁴; resolviendo parte de los problemas que se habían suscitado bajo la vigencia del anterior Impuesto Municipal sobre la Circulación, en el que se atribuía la competencia al Ente municipal correspondiente a la residencia habitual de las personas físicas, o en su caso, al domicilio fiscal, si se trataba de personas jurídicas. Ahora bien, tal y como se ha reconocido, con la actual normativa, se plantean a cambio otros problemas, y el sistema vigente abre portillos a la elusión del impuesto⁶⁴⁵.

⁶⁴³ PEDRAZA BOCHONS, J.V.: "El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica", cit., p. 96.

⁶⁴⁴ Así lo ha calificado RUBIO DE URQUÍA, 1996, p. 590.

⁶⁴⁵ Problemas puestos de manifiesto, entre otros autores por, PEDRAZA BOCHONS ("El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica", cit., p. 96 y 97); YEBRA MARTUL-ORTEGA ("El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica"; *RHAL*, n.º 65, 1992, p. 203); RUBIO DE URQUÍA (Aubio de Urquía, 1996, p. 590, LÓPEZ LEÓN ("El Impuesto sobre Vehículos...", cit., p. 347).

En efecto, se ha afirmado, por parte de algunos autores, que la desconexión existente con la residencia habitual del sujeto, permite a éste, en los supuestos de cambio de residencia, elegir el Ayuntamiento que haya acordado menor incremento de cuotas. Ello se debe, en su opinión, a que el propietario de un vehículo no está obligado por la norma fiscal, aunque sí impone dicho deber la normativa de Circulación⁶⁴⁶, a comunicar y tramitar el cambio de su domicilio, y en consecuencia, podrá mantener aquél del que resulte una cuota inferior, sin que quepa apreciar en su comportamiento infracción tributaria alguna⁶⁴⁷. Para remediar esta situación se ha apuntado por parte de algunos de estos autores la necesidad de acudir a solicitar la colaboración administrativa de los organismos competentes en materia de tráfico y circulación⁶⁴⁸. Y lo cierto es que la Jefatura de Tráfico deberá notificar el cambio de domicilio a los correspondientes Ayuntamientos (conforme al tenor literal del art. 30.2 del Reglamento General de Vehículos, que utiliza el imperativo «notificará»). Por su parte, otros autores han planteado la posibilidad de que la Ordenanza Fiscal introduzca una nueva obligación de comunicar el cambio de domicilio a estos efectos fiscales; descartándose esta opción por las dudas sobre la existencia de cobertura legal suficiente para ello⁶⁴⁹.

No obstante, creemos que no se puede olvidar que el art. 45.2 de la LGT faculta a la Administración (en general) a exigir a los sujetos pasivos que «declaren» su domicilio tributario, y especialmente, les impone el deber de poner en conocimiento de la Administración tributaria, mediante declaración expresa a tal efecto, los cambios de domicilio, sin que éstos últimos produzcan efectos hasta tanto se cumpla con dicho deber. Su incumplimiento podrá ser considerado infracción tributaria simple conforme al art. 78 de la LGT. En consecuencia, no puede afirmarse que no exista obligación por parte del titular de un vehículo que cambia de domicilio, con respecto del que figura en el permiso de circulación, de comunicar dicha variación a la Administración tributaria competente, en este caso, a la Entidad local. Es más, creemos que en dicho supuesto podría haber lugar a la presentación de dos comunicaciones; una de ellas al Ente municipal en el que el vehículo ha venido tributando, para que proceda a darle de baja en el registro, y la otra dirigida al Ayuntamiento al cual se ha trasladado el domicilio, para que dé de alta a dicho vehículo; o en su caso, a la presentación de una sola comunicación, a uno de los dos entes implicados, correspondiendo a éste comunicar,

⁶⁴⁶ En particular, el art. 30.2 del Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos establece que la variación en el domicilio del titular del vehículo deberá ser comunicada en el plazo de 15 días desde la fecha en que se produzca la variación, a la Jefatura de Tráfico expedidora del mismo o a la de la Provincia del nuevo domicilio de aquél, la cual notificará el cambio de domicilio a los correspondientes Ayuntamientos.

⁶⁴⁷ Cuestión distinta es que la falta de comunicación del domicilio del sujeto al organismo de Tráfico y Circulación competente pueda ser constitutivo de una infracción administrativa.

⁶⁴⁸ RUBIO DE URQUÍA, 1996, p. 590.

⁶⁴⁹ YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: "El Impuesto sobre Vehículos...", cit., p. 203.

a su vez, dicha variación al otro Municipio⁶⁵⁰. Y, todo ello, sin perjuicio del deber que, tal y como hemos indicado, el art. 30.2 del Reglamento General de Vehículos impone al sujeto de comunicar esta variación domiciliaria a la Jefatura Provincial de Tráfico competente⁶⁵¹.

En base, por tanto, a dicho artículo 45 de la LGT no puede afirmarse que la Ordenanza fiscal carezca de cobertura suficiente para imponer al titular del vehículo la presentación de una comunicación cuando varíe el domicilio que figura en el permiso de circulación del mismo. Ahora bien, reconocemos que la LRHL guarda un absoluto silencio al respecto, y que en las Ordenanzas fiscales consultadas no se contempla norma alguna que se refiera a ello⁶⁵².

Cuestión distinta es que, con el ánimo de reducir la presión fiscal indirecta a que se encuentra sometido el ciudadano, y aunque en un principio pueda considerarse que no existe inconveniente para imponer al titular del vehículo este deber de comunicación en el ámbito tributario; la solución adoptada ha sido la de exigirle su cumplimiento en la esfera administrativa (art. 30.2 RGV), correspondiendo al organismo que la recibe poner en conocimiento del Ente municipal dicha variación. Se acude, por tanto, a los instrumentos de colaboración y coordinación interadministrativa.

De otro lado, merece destacarse la suma trascendencia que concede la normativa del impuesto al permiso de circulación del vehículo, pues en función del mismo se determina, tanto el sujeto pasivo contribuyente (art. 95 LRHL), como el sujeto activo o ente público acreedor de la obligación (art. 98 LRHL); circunstancias éstas que colocan a los Ayuntamientos en situación de dependencia con respecto a las actuaciones que emprenda y las decisiones que adopte el organismo competente – la respectiva Jefatura Provincial de Tráfico- de la Administración central⁶⁵³. De este modo, cualquier inexactitud en los datos del permiso de circulación distorsiona

⁶⁵⁰ De forma similar a como sucede con las altas y bajas en los Padrones de habitantes; basta con comunicar el alta en un municipio o la baja en otro para que el Ente que recibe la comunicación, proceda a poner en conocimiento del otro ente implicado, el alta o baja de dicho sujeto en su Padrón.

⁶⁵¹ No podemos olvidar que en la práctica, en los supuestos en los que se varía el domicilio, la mayoría de los titulares omiten la comunicación a la Jefatura Provincial correspondiente; y en consecuencia, aun en el caso de que se contemplase específicamente dicha obligación en el ámbito tributario local, es más que probable que ésta al igual que aquella establecida en la esfera administrativa, fuese incumplida por el particular.

⁶⁵² Hemos consultado las Ordenanzas reguladoras del Ayuntamiento de Granada y del Ayuntamiento de Salamanca, entre otras.

⁶⁵³ Con estas palabras ha expresado la relevancia que la normativa concede al permiso de circulación, erigiéndolo en elemento esencial del impuesto, RODRIGO RUIZ, M.A.: "Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica", en *La Reforma de las Haciendas Locales*, Tomo II; Lex Nova, Valladolid, 1991, p. 155y 156.

gravemente el funcionamiento del impuesto, trastocando la determinación de elementos esenciales del mismo⁶⁵⁴.

En cualquier caso, conviene precisar que la Entidad municipal competente será la que conste en el Permiso o Licencia de circulación del vehículo⁶⁵⁵ en el momento del devengo del impuesto⁶⁵⁶ y desde la fecha que conste en el mismo (que será la reflejada en el Registro de Tráfico).

2.- Procedimiento liquidatorio: el Registro Municipal.

La normativa (LRHL y RD 1576/1989, de 22 de diciembre) prácticamente no dice nada, quedando toda su regulación en manos de los municipios a través de sus ordenanzas fiscales, y en su defecto, la LGT y normas de desarrollo (que como también sabemos es muy parca en relación a esta modalidad de tributos).

Cada Ayuntamiento es titular del correspondiente registro en el que se engloban los vehículos en cuyo permiso de circulación figure dicho municipio⁶⁵⁷. Este registro se elaborará a partir de los datos suministrados por la Jefatura Provincial de Tráfico y contenidos en el Registro de Vehículos cuya elaboración, conservación y permanente actualización es competencia de aquélla. En efecto, la Jefatura Central de Tráfico, según el art. 2 RGV, llevará un Registro de todos los vehículos matriculados, que adoptará para su funcionamiento medios informáticos y en el que figurarán, al

⁶⁵⁴ RODRIGO RUIZ, M.A.: "Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica", cit., p. 157.

⁶⁵⁵ Pese al tenor del art. 98 LRHL que sólo se refiere al "permiso de circulación" conviene tener en cuenta que en caso de ciclomotores y motocicletas, dichos vehículos no cuentan con dicho permiso, sino con una licencia. Pese a la imprecisión del tenor literal de dicho precepto, no cabe duda de la sujeción de los mismos al impuesto, y por tanto, de la procedencia de la exigencia del IVTM por la tenencia, o mejor dicho, titularidad de los mismos, dado que es evidente que se trata de vehículos de tracción mecánica, aptos para circular por las vías públicas, y que también son inscritos en los registros elaborados por las Jefaturas de Tráfico. Además, aparecen expresamente contemplados en las Tarifas del impuesto fijadas en el art. 96 LRHL y que son consideradas, por parte de algunos autores, como una concreción de los supuestos de sujeción del Impuesto.

⁶⁵⁶ Así se ha declarado, entre otras, en la Sentencia del TSJ de Murcia de 8 de marzo de 2000, la Sentencia del TSJ de Castilla y León de 4 de abril de 2000, y la del TSJ de Valencia de 16 de diciembre de 1996, en la que se afirma que en los casos de cambio de domicilio a otro municipio, durante el período impositivo, como el impuesto se devenga el 1 de enero de cada año, corresponderá la exacción del mismo al municipio en el que el sujeto pasivo tenía su domicilio en dicha fecha, sin que sean de aplicación en este supuesto las normas sobre prorrateo por trimestres previstas en el art. 97 LRHL (MADRIGAL VELÁZQUEZ, M., *op. cit.*, p. 109).

⁶⁵⁷ Una de las dudas que nos han surgido es si en el ámbito de este impuesto, se ha de elaborar, al igual que en los otros dos impuestos obligatorios, un registro municipal y una lista cobratoria como dos documentos diferenciados, o si atendiendo a las especiales características de este supuesto, basta con la elaboración de un único documento en el que se recoja, junto a los demás datos censados, la cantidad a pagar por cada sujeto. Si bien, nada impide al Ayuntamiento confeccionar ambos documentos, razones de eficacia y economía de gestión aconsejan la elaboración de un solo documento, el equivalente a la lista cobratoria en los otros dos impuestos municipales estudiados..

menos, los datos que deben ser consignados obligatoriamente en el permiso o licencia de circulación, así como cuantas vicisitudes sufran posteriormente aquéllos o su titularidad.

Estará encaminado preferentemente a la identificación del titular del vehículo, al conocimiento de las características técnicas del mismo y de su aptitud para circular, a la comprobación de las inspecciones realizadas, de tener concertado el seguro obligatorio de automóviles y del cumplimiento de otras obligaciones legales, a la constatación del Parque de Vehículos y su distribución, y a otros fines estadísticos.

Este Registro de Vehículos tendrá carácter puramente administrativo, será público para los interesados y terceros que tengan interés legítimo y directo, mediante simples notas informativas o certificaciones, y los datos que figuren en él no prejuzgarán las cuestiones de propiedad, cumplimientos de contratos y, en general, cuantas de naturaleza civil o mercantil puedan suscitarse respecto a los vehículos.

Tendrá también una función coadyuvante de las distintas Administraciones públicas, Órganos judiciales y Registros civiles o mercantiles con los que se relaciona⁶⁵⁸.

Asimismo, para la confección de dicho registro municipal, como resulta obvio, la entidad municipal podrá servirse también de cuantos datos e informaciones haya tenido conocimiento por otros cauces, como pueda ser a partir de actuaciones de comprobación e investigación. Se ha de mencionar por la indudable incidencia que tiene sobre esta materia, el Acuerdo de colaboración sobre Seguridad Vial, suscrito entre la FEMP y la Comisión interministerial de Seguridad Vial, el 14 de diciembre de 1998, en el que se reconoce expresamente la importancia y necesidad de una mayor colaboración entre la Administración central y los municipios de cara a la mejor ejecución de determinadas previsiones legales y reglamentarias relativas al tráfico. En particular, se acordó «establecer una conexión informática entre el Ordenador Central de la DGT y los equipos informáticos de la FEMP al objeto de que los ayuntamientos asociados a la misma puedan acceder a los registros de Vehículos y de Conductores e Infractores para la consulta de antecedentes. Esta cesión de datos se hará dentro de los límites previstos en la Ley Orgánica 5/1993, de 29 de octubre, sobre Tratamiento Automatizado de Datos de Carácter Personal».

Conviene resaltar que, a diferencia del IBI y el IAE, y en base fundamentalmente a que no existe en este supuesto reserva de competencia alguna a favor de otra Administración Territorial, no existen relaciones de dependencia entre el Registro de Vehículos elaborado por dicha Jefatura de Tráfico y el registro que

⁶⁵⁸ Además de este Registro al que podemos calificar de “general”, podrán organizarse otros Registros especiales o auxiliares de las distintas autorizaciones temporales de circulación, como los de permisos temporales para particulares y para uso de empresas o entidades relacionadas con el vehículo.

confecciona para la exacción del Impuesto el propio Ayuntamiento. De modo que éste puede incorporar modificaciones sin necesidad de que con carácter previo y preceptivo se hayan incorporado y tenido su reflejo en aquel otro, como sí acontece en el ámbito de los otros dos impuestos locales, como hemos visto⁶⁵⁹. Ahora bien, en este caso, al igual que en aquellos otros dos impuestos locales, el registro municipal tiene un carácter estático, por cuanto las modificaciones que se produzcan a lo largo del período impositivo sólo desplegarán su eficacia en el período impositivo siguiente.

V. ACTUACIONES DE COMPROBACIÓN E INVESTIGACIÓN.

A) Consideraciones generales.

Teniendo en cuenta las especialidades expresamente previstas en la LRHL para la comprobación e investigación de cada uno de los tributos locales, el desarrollo de estas actuaciones se llevará a cabo de acuerdo, como ya sabemos, a lo establecido en la LGT, LDGC y sus disposiciones de desarrollo, así como, a lo dispuesto por el propio Municipio en la correspondiente Ordenanza fiscal. Al respecto, podemos distinguir, junto a las meras actividades de cotejo o comprobación formal; entre lo que constituyen las típicas actuaciones inspectoras, que son desarrolladas obviamente por los órganos de la Inspección de los tributos (en este caso, por aquéllos que dentro del organigrama municipal tengan encomendada tal función), y las más novedosas actuaciones de comprobación abreviada llevadas a cabo por los órganos de gestión.

1.- Las actuaciones de comprobación e investigación llevadas a cabo por la Inspección de tributos.

Las actuaciones a desarrollar por los órganos de inspección local podrán ser, conforme al art. 9 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de Inspección de los Tributos: de comprobación e investigación (arts. 10 y 11 RGIT), de obtención de información con trascendencia tributaria (art. 12), de valoración (art. 13) y de informe y asesoramiento (art. 14). Sólo nos vamos a referir, muy brevemente, a las primeras.

Partiendo del art. 109 de la LGT podemos diferenciar las actuaciones de comprobación en sentido estricto de las investigadoras, tanto por su contenido como por su finalidad. En efecto, aquélla podrá alcanzar «a todos los actos, elementos y valoraciones consignados en las declaraciones tributarias y podrá comprender la estimación de bases imponibles, utilizando los medios a que se refiere el artículo 52 de

⁶⁵⁹ Se ha de recordar que en estos dos tributos existe una relación de prevalencia y preferencia de los datos contenidos en el Catastro y Censo, con respecto al Padrón y Matrícula respectivamente. Otra diferencia reside en que el Padrón y Matrícula son elaborados por órganos de la Administración Territorial del Estado, mientras que en este supuesto, el Registro es confeccionado por la propia entidad local.

esta Ley» (apartado 2 del artículo 109 LGT). Por su parte, la investigación «afectará al hecho imponible que no haya sido declarado por el sujeto pasivo o que lo haya sido parcialmente. Igualmente alcanzará a los hechos imposables cuya liquidación deba realizar el propio sujeto pasivo» (apartado 3). Por tanto, se comprueba lo declarado por el sujeto y se investiga los posibles datos ocultados.

En la actualidad, la comprobación se configura no como un deber de la Administración, sino dadas las características actuales del procedimiento de gestión tributaria, como una facultad de la misma; no está obligada a priori a desarrollar en todo caso estas actuaciones, obligación que por otra parte, de existir sería prácticamente imposible de satisfacer en todos los supuestos, atendiendo a la masificación actual del procedimiento ante el elevado número de contribuyentes. Ahora bien, en el ámbito local nos encontramos con un tributo, el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, en el que se parece atribuir un carácter preceptivo al desarrollo de estas actuaciones, de forma que el órgano competente de la Administración tributaria municipal tendría que comprobar en todo caso.

Los posibles medios a utilizar son muy variados y amplios; en realidad, aunque el art. 110 LGT⁶⁶⁰ contiene un elenco de los mismos, lo cierto es que se trata de una mera enumeración ejemplificativa como evidencia la cláusula final abierta que posibilita que la Administración pueda utilizar cualquier medio o instrumento que “le aporte información sobre los hechos relevantes para la aplicación del tributo, entre los que rige la libertad de elección del órgano administrativo matizada por los principios de proporcionalidad e idoneidad”⁶⁶¹.

Como consecuencia de la iniciación de estas actuaciones de comprobación e investigación, se producen los siguientes efectos (art. 30.3 RGIT):

a) La interrupción del plazo legal de prescripción para liquidar e imponer las oportunas sanciones.

b) Los posibles ingresos realizados por el obligado tributario con posterioridad a la notificación o comunicación formal del inicio de estas actuaciones, tendrán meramente el carácter de ingresos a cuenta sobre el importe de la liquidación derivada del acta que se incoe, sin que impida la aplicación de las correspondientes sanciones, y en su caso, recargos que procedan.

⁶⁶⁰ Según este art. 110 LGT «la comprobación e investigación tributaria se realizará mediante el examen de documentos, libros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar del sujeto pasivo, así como por la inspección de bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente o información que hayan de facilitarse a la Administración o que sean necesarios para la determinación del tributo».

⁶⁶¹ FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J.: “Gestión de los recursos tributarios locales”, cit., p. 305.

c) Las declaraciones simples presentadas con posterioridad al inicio de estas actuaciones no se considerarán que inician el procedimiento de gestión, y por tanto, no producirán los efectos derivados del art. 101 LGT.

d) Las declaraciones presentadas con posterioridad al inicio de las actuaciones de comprobación e investigación, para así cumplir con un deber de colaboración que pesaba sobre el sujeto, no impedirán la imposición de las sanciones que procedan por el cumplimiento extemporáneo de dicho deber.

e) Se tendrán por no formuladas las consultas que se planteen por el interesado ante la Administración tributaria, siempre que guarden relación con la materia sobre la que versa la actuación inspectora.

En cualquier caso, el régimen jurídico de estas actuaciones se encuentra dibujado en la LGT (art. 140 y siguientes) y es extensamente regulado en el Reglamento general de la Inspección de los Tributos⁶⁶². El resultado de las mismas se documentará formalmente, tal y como se señala en el art. 144 LGT, en diligencias (art. 46 RGIT), comunicaciones (arts. 45 y 59 RGIT), informes (art. 48 RGIT) y actas (arts. 145 y 146 LGT, y arts. 49 a 58 y 60 y siguientes RGIT).

2.- Las actuaciones de comprobación abreviada llevadas a cabo por los órganos de gestión.

Tras la modificación operada por la Ley 25/1995 en la LGT, los órganos de gestión, que en su origen sólo llevaban a cabo actuaciones de comprobación formal o mero cotejo de los datos declarados por el sujeto, se encuentran habilitados para desarrollar las actuaciones de comprobación abreviada que sean necesarias y fruto de ellas practicar las liquidaciones provisionales de oficio que procedan. El objetivo que se pretende alcanzar es fundamentalmente, tal y como aparece expresado en la Exposición de Motivos de la Ley, facilitar la práctica de controles masivos, mejorar la eficacia de la acción administrativa y luchar contra el fraude fiscal⁶⁶³. Al estudio de

⁶⁶² En esta disposición reglamentaria se detalla el alcance de estas actuaciones (art. 11), lugar y tiempo de las mismas (arts. 20 a 23), la posible intervención de los obligados tributarios y su representación (arts. 24 a 28); la iniciación y desarrollo de estas actuaciones (art. 29 y ss), etc. Quizá uno de los aspectos más destacados sea el establecimiento de un plazo máximo de duración de las mismas, siendo posible su ampliación así como su interrupción concurriendo determinadas circunstancias (arts. 31, 31 bis, ter y quater del RGIT).

⁶⁶³ «Asimismo, dentro del contexto de lucha contra el fraude y mejora de la eficacia de la acción administrativa, se potencia la utilización de la información disponible por la Administración tributaria en la revisión de las declaraciones tributarias. En relación a lo cual se regulan de manera pormenorizada las liquidaciones provisionales de oficio que debe dictar la Administración tributaria cuando dispone de suficientes elementos acreditativos de la existencia del hecho imponible, su realización o de la exacta cuantía de la deuda tributaria» (Exposición de Motivos de la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria).

estas actuaciones comprobadoras dedicaremos un apartado específico dada la trascendencia y problemática que en los últimos años han adquirido, esencialmente en el ámbito de los impuestos estatales, tratando de determinar si ese protagonismo y extensión se ha producido también respecto a los impuestos locales.

B) Comprobación e investigación en los impuestos de exacción periódica.

Las principales particularidades respecto a la comprobación e investigación en los tributos de cobro periódico mediante recibo, se presentan a nivel competencial en aquellos impuestos cuya aplicación es compartida por órganos de distintas Administraciones; nos estamos refiriendo, obviamente, como por otra parte ya hemos indicado, al IBI y al IAE.

En el ámbito del IBI, las actuaciones de comprobación e investigación serán llevadas a cabo por órganos pertenecientes a Administraciones distintas en función de la materia a la que se refieran. Así, cuando las actuaciones tengan por objeto el descubrimiento de datos catastrales ocultados o la comprobación de los declarados, serán competentes para llevarlas a cabo los órganos inspectores del Estado, sin perjuicio de las fórmulas de colaboración que se establezcan (art. 7 LCI). En los restantes casos (cuando el objeto de dichas actuaciones se refiera exclusivamente a datos y actuaciones que se integran dentro de la estricta gestión tributaria), serán competentes los órganos que dentro de la organización municipal tengan encomendadas o desarrollen las funciones de la Inspección. Ahora bien, es notable y evidente la dificultad que existe a la hora de deslindar qué actuaciones de comprobación e investigación tendrán un carácter exclusivamente catastral y como tal serán desarrolladas por órganos estatales, y cuáles no. Lo que pretendemos poner de manifiesto es que los problemas ocasionados por la tradicional distinción entre las denominadas gestión catastral y gestión tributaria, fundamentalmente derivados de las dificultades existentes para su delimitación, y los inconvenientes manifiestos para señalar una frontera entre una y otra, se trasladan al ámbito de las actuaciones de comprobación e investigación.

No obstante, conviene indicar que no es del todo clara la distinción entre inspección catastral e inspección tributaria en el ámbito del IBI, como actuaciones encomendadas a órganos integrados en Administraciones territoriales distintas, si atendemos al tenor literal del art. 7 LCI y 78.1 LRHL. En efecto, en el primer precepto citado se atribuye a los órganos competentes de la Administración del Estado la competencia para llevar a cabo la inspección catastral de este Impuesto; lo cual nos podría hacer deducir, en sentido contrario, que las actuaciones de estricta inspección tributaria corresponden a los órganos municipales. Pero lo cierto es que, en el art. 78.1 LRHL, al enumerar las competencias de los Ayuntamientos en el procedimiento de aplicación del tributo, no se menciona específicamente la comprobación e

investigación (se habla de liquidación, recaudación, revisión de actos dictados en vía de gestión tributaria; pero, no de inspección)⁶⁶⁴.

Sobre las actuaciones de comprobación e investigación en el ámbito de este impuesto, se ha afirmado que el IBI no necesita una amplia actividad comprobadora porque los bienes gravados no se pueden ocultar, existen registros públicos donde constan las titularidades sobre los mismos y el valor es fijado por la propia Administración mediante aplicación de técnicas reglamentadas con detalle. Además, las competencias de los Ayuntamientos han sido simplificadas al máximo, encomendándose a un organismo del Estado las tareas de investigación de los bienes, de las titularidades que recaen sobre ellos y su valoración; al Ayuntamiento no le queda más que aplicar la legislación sobre unos datos de hecho que ya se le dan como ciertos. Por tanto, la constatación de los hechos relevantes para la gestión del tributo se produce en la previa fase censal de elaboración del Catastro, salvo los relativos a las exenciones y bonificaciones⁶⁶⁵.

Por su parte, en el IAE el ejercicio de las actuaciones de comprobación e investigación en general es atribuido a los órganos competentes de la Administración tributaria del Estado, sin perjuicio de las delegaciones y de las fórmulas de colaboración que puedan establecerse, conforme a las posibilidades que brinda la normativa (art. 92.3 LRHL). En este caso, a diferencia del IBI, no se habla de inspección censal, evitándose así los inconvenientes que hemos visto se planteaban en relación con aquel impuesto.

De este modo, todas las actuaciones de comprobación e investigación en el IAE serán llevadas a cabo, en un principio, mediante expresa atribución legal, por los órganos estatales competentes; en este caso, por los órganos de la inspección que se integran dentro de la AEAT. No obstante, podrán ser delegadas estas actuaciones, cumpliéndose los requisitos exigidos para ello, en los Ayuntamientos, entre otras Entidades públicas⁶⁶⁶.

Tal y como se indica en el RD 243/1995, de 17 de febrero «en el ejercicio de sus funciones, la inspección desarrollará las actuaciones de comprobación e

⁶⁶⁴ En cualquier caso, se ha resaltado por ARNAL SURÍA que “si el legislador hubiera querido atribuir, sin más, a los órganos competentes de la Administración del Estado la “inspección tributaria” de este impuesto, sin duda alguna lo habría hecho así. Sin embargo, ha utilizado la expresión “inspección catastral”, término... que es, cuanto menos, indicativo de la voluntad de marcar una distinción respecto a las competencias que de ordinario constituyen el haz de facultades atribuido a los órganos de la Inspección de los Tributos” (*El Impuesto sobre Bienes Inmuebles...* cit., ps. 144 y 145).

⁶⁶⁵ SIMÓN ACOSTA, E.: “La comprobación tributaria. Comprobación de valores. Tasación pericial contradictoria”, en *La gestión tributaria en la Hacienda Local*; INAP– CEMCI, Granada, 1991, p. 72.

⁶⁶⁶ Aquí hacemos una remisión al capítulo correspondiente en el que hemos abordado las fórmulas de delegación y colaboración en general, y la delegación en el ámbito del IAE en particular, para evitar reiteraciones.

investigación relativas a este impuesto, practicará las liquidaciones tributarias que, en su caso, procedan y notificará la inclusión, exclusión o alteración de los datos contenidos en los censos resultantes de las actuaciones de inspección tributaria, todo ello tanto en relación a cuotas provinciales y nacionales como a cuotas municipales» (art. 18.1)⁶⁶⁷.

Finalmente, en relación al IVTM corresponde al Ayuntamiento el ejercicio y desarrollo de las actuaciones comprobadoras e investigadoras, e inspectoras en general, en el ámbito de este impuesto; si bien, tal y como se ha afirmado “se trata de una competencia que está prácticamente vacía de contenido por la técnicamente rechazable delimitación del aspecto espacial del hecho imponible”⁶⁶⁸. Por una parte, la existencia y titularidad de los vehículos gravados no ofrece problema alguno, porque se conoce a través de un registro administrativo elaborado por un órgano específico integrado en la Administración estatal, que, además, está obligado a colaborar en la gestión del Impuesto. Y, por otro lado, prácticamente, el único problema de comprobación que se puede plantear es determinar el municipio que tiene derecho a exigir el impuesto⁶⁶⁹, y la concurrencia, en su caso, de los presupuestos de hecho de las exenciones⁶⁷⁰.

V. EL CUMPLIMIENTO CON EL PAGO DEL TRIBUTO.

A) Aspectos generales de la gestión recaudatoria. Remisión.

Una vez determinado el importe de la prestación tributaria, ya sea a través de un acto de liquidación administrativo efectiva y eficazmente notificado al sujeto, o en su caso, como resultado de las operaciones de cuantificación llevadas a cabo por el propio administrado en su declaración-liquidación o autoliquidación, se ha de proceder

⁶⁶⁷ Resulta bastante discutible, y podríamos afirmar contrario al propio tenor del art. 92 LRHL, que en esta disposición reglamentaria se reconozca a la Inspección estatal la posibilidad de girar una liquidación resultante de sus actuaciones, pues conviene recordar que la función liquidadora es atribuida expresamente por la LRHL al Ayuntamiento.

Por otra parte, en el apartado 4 de este art. 18 del RD se especifican cuáles serán los recursos que podrán interponerse contra las actuaciones de la inspección que supongan inclusión, exclusión o alteración de los datos contenidos en los censos; y en general, podríamos afirmar contra cualquier actuación inspectora.

⁶⁶⁸ SIMÓN ACOSTA, E.: “comprobación e investigación...”. cit., p. 73.

⁶⁶⁹ En realidad, “las facultades de comprobación del Ayuntamiento sobre si el vehículo queda sometido al impuesto en su jurisdicción quedan reducidas a la nada, pues el único elemento de hecho que podía ser comprobable, queda determinado por el contenido del registro de la Dirección General de Tráfico” (SIMÓN ACOSTA, E.: “comprobación e investigación...”. cit., p. 75).

⁶⁷⁰ Si bien, las exenciones, tampoco plantearán problemas especiales de comprobación, “dado que se conceden en función de las características que constan en los registros de Tráfico, y en algún caso, exigen previo acto de concesión por el Ayuntamiento” (SIMÓN ACOSTA, E.: “comprobación e investigación...”. cit., p. 75).

al ingreso de dicha cantidad en el plazo fijado, y en su defecto, se procederá por la Administración a la consecución forzosa de dicha cuantía a través del oportuno procedimiento de apremio. Nos encontramos en el ámbito de la llamada gestión recaudatoria, definida en el art. 1 del Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre, como aquella «función administrativa conducente a la realización de los créditos tributarios y demás de derecho público»; y a la que otorgamos un carácter específico y autónomo en el seno del procedimiento de gestión tributaria entendido en sentido amplio, a raíz de lo señalado en la propia Exposición de Motivos de la LGT, tal y como hemos visto al comienzo del presente Capítulo⁶⁷¹.

Esta función recaudatoria se estructura sobre la distinción entre período voluntario y ejecutivo. En el primero, el ingreso de la prestación tributaria deberá producirse en los plazos expresamente establecidos en la normativa propia del tributo en cuestión, y para aquellos supuestos en los que en ella no se disponga nada al respecto, en los plazos fijados en la normativa recaudatoria (art. 61.1 de la LGT, en cuyos apartados siguientes se determina la forma en que ha de realizarse dicho pago y los efectos que del mismo se derivan). Por su parte, el inicio del llamado período ejecutivo, que aunque resulte obvio no está de más reseñar, no ha de ser confundido con el procedimiento de apremio o ejecución forzosa, se producirá, en principio, una vez transcurrido el período voluntario sin que se haya efectuado el pago de la deuda tributaria; variará el inicio del período ejecutivo atendiendo al tipo de deuda: si se trata de deudas de contraído previo (liquidadas por la Administración) tendrá su inicio «el día siguiente al del vencimiento del plazo reglamentariamente establecido para su ingreso» sin que se haya efectuado, y en el supuesto de «deudas a ingresar mediante declaración-liquidación o autoliquidación presentada sin realizar el ingreso, cuando finalice el plazo reglamentariamente determinado para dicho ingreso o, si éste ya hubiere concluido, al presentar aquélla» (art. 126.3 LGT)⁶⁷².

La función recaudatoria está encomendada en el ámbito local a la Tesorería de los Entes locales (art. 5.1.b) del Real Decreto 1174/1987, de 18 de septiembre, sobre régimen jurídico de los funcionarios de habilitación nacional, y art. 177.1 LRHL); si bien, existe una excepción establecida en el art. 92.4 de la LRBRL en el que se dispone que «la responsabilidad administrativa de las funciones de contabilidad, tesorería y recaudación podrá ser atribuida a miembros de la Corporación o funcionarios sin habilitación de carácter nacional, en aquellos supuestos excepcionales

⁶⁷¹ En este sentido, SOPENA GIL, compartiendo el parecer de ALESSI y STAMMATI, distingue en el seno del procedimiento tributario, en general, un procedimiento declarativo o liquidatorio y otro ejecutivo, dirigido a la efectiva percepción del tributo («Gestión de los tributos locales: recaudación en período voluntario», en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*; Marcial Pons, Madrid, 1993, ps. 178 y 179).

⁶⁷² En los casos de la autoliquidaciones, se llama habitualmente al tiempo transcurrido entre el término del plazo de presentación e ingreso y el comienzo del período ejecutivo tras su realización, plazo de regularización (FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J.: «Gestión de los recursos tributarios locales», cit., nota 22, p. 321).

en que así se determine por la legislación del Estado». Esta función recaudatoria se desarrollará a través de servicios recaudatorios y se fiscalizará por la intervención, conforme al art. 4.1.e) del Real Decreto 1174/1987 y el art. 195.1 LRHL⁶⁷³.

B) Peculiaridades del ingreso en los tributos locales.

Todas las cuestiones referentes a la recaudación en los tributos locales serán reguladas por el Ayuntamiento en la correspondiente Ordenanza Fiscal; en la esfera recaudatoria, por tanto, la libertad reconocida al Ayuntamiento es mayor, pues salvo determinadas especificaciones normativas en cuanto al órgano competente para impulsar el procedimiento, el régimen de notificaciones para que los actos recaudatorios cobren eficacia, y las particularidades concurrentes en los tributos de cobro periódico mediante recibo, el resto de aspectos podrán ser determinados reglamentariamente por la Entidad Municipal. Por tanto, en la Ordenanza Fiscal se concretará el plazo para realizar el pago voluntario, quién está legitimado para realizarlo y quién para efectuar el acto de cobro, la posibilidad de conceder un aplazamiento o fraccionamiento, etc. Asimismo, corresponden a la Entidad municipal, como sabemos, las competencias administrativas para llevar a cabo las actuaciones de recaudación de sus tributos propios; formal y sustancialmente dicho ente es el encargado de desarrollar las actuaciones de recaudación necesarias tendentes al efectivo cobro de la deuda tributaria, sin perjuicio de su posible delegación o de la posibilidad de acudir a otras fórmulas de colaboración, así como de acogerse a la gestión indirecta del servicio recaudatorio⁶⁷⁴.

⁶⁷³ VARONA ALABERN, J.E.: "La recaudación de los impuestos locales en período de ingreso voluntario"; *Impuestos*, n.º 21, 1999, p. 9.

⁶⁷⁴ Como es sabido, los servicios públicos locales pueden gestionarse de forma directa o indirecta según el art. 85.2 de la LRBRL. Como modalidades de gestión indirecta se citan en dicho precepto: la concesión, la gestión interesada, el concierto, el arrendamiento, la sociedad mercantil o cooperativa cuyo capital social sólo parcialmente pertenezca a la Entidad local, y el consorcio. Desde un punto de vista estrictamente jurídico, la única limitación que se establece para la admisión de estas formas de gestión indirecta se refiere a los servicios que impliquen el ejercicio de autoridad, pues en este último caso necesariamente habrán de gestionarse de forma directa (art. 85.2 LRBRL y 69.1 RSCL). Ahora bien, para la admisibilidad de estas fórmulas es preciso, en primer lugar, concluir que la gestión recaudatoria es un servicio local, lo cual resulta ciertamente complicado; y, a continuación, precisar que las actuaciones que se integran en su seno que impliquen ejercicio de autoridad no podrán ser llevadas a cabo de este modo. Al respecto, se ha señalado que "la gestión recaudatoria ejecutiva no se trata de un servicio público propiamente dicho, sino,... de una función pública cuyo ejercicio queda reservado exclusivamente a personal sujeto a estatuto funcionarial, y la responsabilidad administrativa de dicha función se atribuye incluso a funcionarios con habilitación de carácter nacional (art. 1.2 RD 1174/1987, de 18 de septiembre). Esta circunstancia no impide en modo alguno que, siguiendo la distinción entre actos de autoridad y actos de gestión consagrada por la doctrina clásica del Derecho Administrativo, dentro de la gestión recaudatoria ejecutiva podamos diferenciar entre los actos administrativos revestidos de 'poder' o 'autoridad' (*imperium*), tales como las providencias o diligencias de embargo, mandamiento de anotación preventiva en Registros públicos, etc., y aquellas tareas administrativas que tienen un carácter auxiliar o complementario de aquéllos, como es el caso de las notificaciones, informatización de datos,

Respecto a la notificación de los diversos actos que se integran en el seno del procedimiento de recaudación, en el art. 126.4 LGT se dispone que «el régimen de las notificaciones en el procedimiento administrativo de recaudación será el establecido en el artículo 105 de esta Ley». Por tanto, hemos de remitirnos al régimen general de notificación de los actos tributarios; si bien, deseamos dejar constancia de la importancia que tiene esta notificación y su realización conforme a Derecho en cuanto que afecta directamente al procedimiento recaudatorio, y especialmente al procedimiento ejecutivo. Es necesario que la notificación sea practicada con total observancia de las normas que la regulan tanto en su contenido como en su forma, para que, de este modo, pueda considerarse eficaz el acto administrativo notificado, y en consecuencia desplegar todos sus efectos jurídicos; entre ellos, poder ser objeto de ejecución por la Administración. Así, se ha llegado a afirmar que “si se pretende lograr una mayor eficiencia y agilidad en el procedimiento recaudatorio es especialmente importante que se cumpla con especial diligencia este extremo”⁶⁷⁵.

En virtud de la última modificación normativa de la LRHL operada por la Ley 51/2002, de 28 de diciembre, se han incorporado diversas medidas orientadas a facilitar la recaudación de las deudas tributarias locales y a incentivar su ingreso por el ciudadano. Una de ellas se implanta en el apartado 1 del art. 9 LRHL; se refiere a la posibilidad de que las Ordenanzas fiscales establezcan una bonificación de hasta el 5% de la cuota «a favor de los sujetos pasivos que domicilien sus deudas de vencimiento periódico en una entidad financiera, anticipen pagos o realicen actuaciones que impliquen colaboración en la recaudación e ingresos» (art. 9.1 segundo párrafo). Se ha señalado que con este nuevo párrafo se viene a dar cobertura legal a ciertas prácticas recaudatorias de algunos Ayuntamientos, en los que, con la sola base de la Ordenanza Fiscal, se venían otorgando bonificaciones (ayudas y subvenciones) por la “colaboración social en la gestión de los tributos”; así como también se venían regulando y aplicando la anticipación de cuotas⁶⁷⁶. Esta posibilidad

estudios estadísticos, etc.” (FERRO PARGA, M.J., SÁNCHEZ ÓNDAL, J.J., y DÍAZ FERNÁNDEZ, J.L.: “La recaudación ejecutiva municipal”, en *Hacienda y Finanzas Municipales. Ponencias presentadas en el XIV Programa iberoamericano de Formación Municipal organizado por la Unión de ciudades Capitales Iberoamericanas (UCCI)*; Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2001, p. 252). Ponen los autores el ejemplo del Ayuntamiento de Madrid, que ha organizado un servicio recaudatorio ejecutivo conforme a un sistema de naturaleza mixta.

⁶⁷⁵ VARONA ALABERN, J.E.: “Algunas consideraciones en torno a la gestión tributaria”, en *III Jornadas de Estudios de Haciendas Locales. Benalmádena. Málaga*; Cemci, Granada, 1990 p. 361. Destaca, asimismo, la importancia y necesidad de que “los Ayuntamientos notifiquen las liquidaciones tanto a los contribuyentes como a los sustitutos” (art. 9.1 RGR); e igualmente, considera que también debería notificarse a los responsables –si se trata de responsables solidarios deberá notificárseles también la liquidación del impuesto en período voluntario conforme al art. 5.1. IGR –hoy derogado- (ps. 361 y ss).

⁶⁷⁶ SÁNCHEZ ONDAL, J.J.: “Modificaciones recaudatorias de la Ley 51/2002, de 28 de diciembre, de reforma de la Ley reguladora de Haciendas Locales”; *Cunial, Revista de Estudios Locales*, n.º 63, 2003, p. 17.

de que se estimule el pronto pago de los ciudadanos y de que se les permita anticipar determinadas cantidades en relación a los tributos locales no es desconocida en los ordenamientos de nuestro entorno. En este sentido, en el sistema tributario francés se contempla expresamente en el ámbito de las tasas inmobiliarias y de la Tasa de habitación que se puedan pagar anticipos (acomptes), previa opción o decisión del contribuyente y siempre que las cuotas de estos impuestos correspondientes al año anterior sean superiores a un determinado importe⁶⁷⁷. Junto a ésta, también se prevé la posibilidad de que se realicen ingresos mensuales, es decir, se puede pagar mensualmente una décima parte de la cuota debida el año anterior; este sistema que se aplica en el ámbito de los impuestos directos locales franceses, a excepción de la Tasa profesional, se deja a la elección de los contribuyentes, al igual que el anterior. Ahora bien, este pago anticipado de cuotas en el ámbito local tampoco es desconocido en nuestro propio ordenamiento⁶⁷⁸.

Los expedientes previstos para aquellos supuestos en los que se produce alguna anomalía en el ingreso de la cantidad debida en el plazo voluntario establecido, o bien, en la puesta de manifiesto de datos con trascendencia tributaria en el período correspondiente son perfectamente aplicables a la esfera local; esto es, los recargos e intereses de demora se exigirán y determinarán en las deudas tributarias locales y demás ingresos de Derecho Público de tales Entidades, y será en los mismos supuestos, forma y cuantía que en la exacción de los tributos del Estado, en virtud de la remisión efectuada en el art. 10 de la LRHL⁶⁷⁹. Expresamente se contempla para el caso de que se trate de deudas correspondientes a tributos de cobro periódico mediante recibo cuyo pago se produzca en el mismo ejercicio que el de su devengo, la posibilidad de que las Ordenanzas fiscales prevean la inexigencia del interés de demora en los acuerdos de aplazamiento o fraccionamiento del pago que hubieran sido solicitados en período voluntario, en las condiciones y términos previstos en dicha norma reglamentaria local. Con esta medida, con la que nuevamente se pretende

⁶⁷⁷ En caso de ejercer esta opción, los deudores deben pagar un anticipo por un importe igual, para cada tasa, a un tercio de las cuotas debidas el año anterior. Estos anticipos se pagan antes del 30 de marzo y el 31 de julio del año de imposición; y se imputan a la primera liquidación local puesta en recaudación, y si sobra, a las posteriores. Se han establecido una serie de reglas especiales para el supuesto de que el ingreso anticipado se refiera a la Tasa profesional; al respecto puede consultarse AA.VV.: *Dossiers Pratiques Francis Lefebvre. Impôts Locaux...* cit., ps. 116 a 118.

⁶⁷⁸ SÁNCHEZ ONDAL recuerda que este pago anticipado de cuotas, cuando la cobranza de las contribuciones era trimestral, existió en nuestro Derecho recaudatorio desde la Ley de 12 de mayo de 1888 con una bonificación equivalente al premio de cobranza señalado al recaudador y ha perdurado hasta el RGR de 1968. El Estatuto de Recaudación de 1948 la reguló en los artículos 43, 55, 56, 171 y 172. El Decreto 3694/1977, de 20 de diciembre, que estableció la periodicidad anual, facultó al Ministerio de Hacienda para reestablecer la recaudación anticipada de valores-recibo, mediante domiciliación bancaria y con bonificación del 4%, que tendría la consideración de premio de cobranza imputable al Presupuesto General de gastos del Estado (art. 4) (“Modificaciones de la Ley 51/2002...”, cit., p. 18).

⁶⁷⁹ Asimismo, en materia de tributos locales se aplicará el régimen de infracciones y sanciones regulado en la LGT y en sus disposiciones de desarrollo, con las especificaciones establecidas en la propia LRHL y las que puedan establecerse en la correspondiente ordenanza fiscal (art. 11 LRHL)

facilitar e incentivar el ingreso de la deuda tributaria, se legaliza igualmente una práctica habitual en los Ayuntamientos; pues determinadas Corporaciones locales anticipan los vencimientos de los períodos voluntarios de pago de tributos periódicos por conveniencias de tesorería o de facilidad de cobro, o bien, fraccionan éstos⁶⁸⁰.

Se ha de tener en cuenta, en relación con lo que acabamos de indicar, que los Municipios pueden en sus Ordenanzas fiscales regular el propio régimen de aplazamiento y fraccionamiento de sus deudas tributarias, en virtud de la remisión genérica contenida en el art. 12 de la LRHL, ya analizada, y concretamente, atendiendo al tenor del art. 6.4 del RGR⁶⁸¹. En esta materia (aplazamiento y fraccionamiento) el art. 61.4 de la LGT se limita a prever que se pueden aplazar o fraccionar el pago de las deudas tributarias cuando la situación económica financiera del deudor le impida hacer frente al pago, y que en tales casos se exigirá una garantía suficiente, remitiéndose al desarrollo reglamentario; y al respecto, el RGR en el precepto indicado señala que lo regulado en él en relación al aplazamiento y fraccionamiento «sólo será aplicable a las Entidades locales en aquello que no esté regulado, con carácter general, por la respectiva Entidad, dentro de las previsiones de la Ley reguladora de las Haciendas Locales y de los artículos 61.3 y 76 de la Ley General Tributaria».

En relación a la recaudación en período voluntario tan sólo nos vamos a referir al plazo de ingreso de la deuda, que estará en función de la naturaleza y características del tributo en cuestión⁶⁸². En efecto, cuando se trate de liquidaciones giradas por la Corporación local el plazo para ingresar viene determinado en el art. 20 del RGR, dependiendo de la fecha de la notificación: si se ha realizado entre los días 1 y 15, podrá ingresarse hasta el 5 del mes siguiente, o día hábil siguiente si fuera festivo, o si lo ha sido entre el 16 y el fin de mes, el ingreso podrá realizarse hasta el día 20 del mes siguiente o inmediato hábil posterior. En el caso de deudas autoliquidadas por el obligado tributario, será la normativa específica de cada tributo la que establezca el plazo de ingreso; en nuestro caso, será la correspondiente Ordenanza fiscal reguladora de la figura tributaria. Finalmente, para los tributos de cobro periódico mediante recibo notificados colectivamente a través de las listas cobratorias, los plazos de ingreso vendrán fijados en las mismas. Tal y como se ha señalado, aunque el período de ingreso en voluntaria para este supuesto venga fijado

⁶⁸⁰ SÁNCHEZ ONDAL, J.J.: “Modificaciones de la Ley 51/2002...”, cit., p. 18.

⁶⁸¹ Sin perjuicio de lo discutible o problemático que puede llegar a ser residenciar la legitimación de la Ordenanza fiscal para regular una determinada materia en la habilitación expresamente contenida en otra norma igualmente reglamentaria, el RGR; atendiendo al carácter especial de las disposiciones reglamentarias locales ya analizado en el Capítulo I de este trabajo.

⁶⁸² Un estudio detenido de éstas y otras cuestiones relacionadas con la recaudación de la deuda tributaria en período voluntario se realiza por VARONA ALABERN, J.E.: “La recaudación de los impuestos locales...”, cit.; FERNÁNDEZ PAVÉS, M.J.: “Algunas cuestiones sobre la recaudación local”, *Tributos locales*, n.º 10, 2001; SOPENA GIL, J.: “Gestión de los tributos locales: la recaudación en período voluntario”, cit., entre otros.

en el RGR entre los días 1 de septiembre y 20 de noviembre o inmediato hábil posterior; la Ordenanza fiscal podrá fijar un período distinto, e incluso puede prever el fraccionamiento en períodos semestrales o trimestrales, de acuerdo con las posibilidades que el propio artículo 87 del RGR establece, plazo que según este precepto no puede ser inferior a dos meses⁶⁸³.

Una vez transcurrido el plazo para satisfacer el impuesto en período voluntario sin que se haya efectuado el ingreso de la deuda tributaria, se iniciará el período ejecutivo y dentro de él se abrirá y desarrollará la vía de apremio. En este ámbito no se presentan especiales diferencias con respecto a la recaudación de cualquier deuda tributaria de la Administración tributaria estatal; tanto el recargo de apremio como los intereses de demora a los que se refiere básicamente la Ley General Tributaria, resultan directamente aplicables al ámbito local, en virtud, como ya hemos indicado, de la remisión efectuada en el art. 10 de la LRHL. A su vez, el iter procedimental básico de la gestión recaudatoria en período ejecutivo es común a las distintas Administraciones territoriales, como consecuencia de la remisión que la propia LRHL efectúa (arts. 2.2 y 12.1). Quizá, las principales dificultades y discusiones se plantean en el momento de determinar cuál es el órgano competente para dictar los actos que se van produciendo en el devenir del procedimiento de recaudación; teniendo en cuenta que estas dificultades se producen en general, sin distinguir entre recaudación de tributos de cobro periódico mediante recibo y la recaudación del resto de tributos.

En efecto, una de las cuestiones que ha suscitado una mayor controversia, y que resulta, por tanto, de gran interés, es la referente a la determinación de las competencias orgánicas de recaudación, fundamentalmente la referente a los órganos competentes para dictar las providencias de apremio. Se ha debatido doctrinalmente si dicha competencia corresponde al Tesorero o al Alcalde. En principio, de los arts. 92.2 y 177 LRHL, así como, del art. 164.1 TRRL y RD 1174/1987, de 18 de septiembre, se deduce la competencia del Tesorero, como Jefe de los servicios recaudatorios; sin embargo, otros autores han considerado que dicha competencia ha de reconocerse al Alcalde. Un problema añadido es que no todos los Ayuntamientos tienen la obligación de que haya entre sus funcionarios Tesoreros⁶⁸⁴.

Ante semejante cuestión, la conclusión que ha sido alcanzada por algunos autores es que “las providencias de apremio, en el ámbito local, deben ser dictadas por el Tesorero, y en los municipios en que no exista esta figura, la competencia estará en manos del funcionario o del miembro de la corporación que ejerza las funciones de Tesorería”. Partiendo de esta base, se ha cuestionado qué posible consecuencia práctica tiene el hecho de que en muchos casos sea el Alcalde o cualquier otro funcionario o miembro de la Corporación que, sin cumplir las exigencias

⁶⁸³ SOPENA GIL, J.: “Gestión de los tributos locales: la recaudación en período voluntario”, cit., p. 183.

⁶⁸⁴ NIETO MONTERO, J.J.: La Gestión de los Impuestos Municipales... cit., p. 286.

legales, dicte las providencias de apremio⁶⁸⁵. Al respecto, atendiendo a los arts. 127.4 y 153.1 LGT podría concluirse la inexistencia de título suficiente en tales casos; sin embargo, se han mostrado partidarios algunos autores de acudir a la LRJPAC para no adoptar así una solución tan radical; de este modo, conforme al art. 62 LRJPAC la providencia dictada por órgano incompetente ha de ser considerada simplemente anulable⁶⁸⁶.

Estas consideraciones realizadas en relación a la providencia de apremio, son trasladables a los demás actos que la normativa vigente reserva al Tesorero, o en general, a los servicios de recaudación de la Entidad Local: dictar providencias de embargo, la autorización de la subasta de bienes, etc. Por otro lado, conviene tener presente que estos problemas no se presentan cuando se trata de actos dictados por el Alcalde o Presidente de la Corporación: la interposición de tercerías, la adjudicación de los bienes subastados, solicitar la colaboración de otras Entidades en el marco del procedimiento ejecutivo, etc⁶⁸⁷.

C) El pago de los tributos de cobro periódico mediante recibo.

Las especialidades que se presentan en este ámbito se encuentran reguladas en los arts. 86 a 90 de la LRHL, en los que se concretan aspectos referentes a las modalidades de cobro, los anuncios de cobranza, el ingreso y la posible domiciliación en Entidades de depósito. Como ya hemos visto, el plazo de ingreso en voluntaria de estas deudas podrá ser fijado por la propia Ordenanza fiscal sin que en ningún caso pueda ser inferior a dos meses, y en su defecto, operará el establecido en el art. 87 del RGR. En este caso, la comunicación del período de cobro se producirá mediante la publicación de edictos en el Boletín Oficial de la Provincia y en los locales del Ayuntamiento, sin perjuicio de que puedan divulgarse también por otros medios de comunicación que se consideren adecuados. Más concretamente, será el llamado anuncio de cobranza, el que reflejará el plazo de ingreso, junto a su modalidad (art. 86 RGR), los lugares, días y horas en que habrá de realizarse y la advertencia de que transcurrido ese plazo, las deudas serán exigidas por el procedimiento de apremio y devengarán el recargo de apremio, intereses de demora y, en su caso, las costas que se produzcan (art. 88 RGR).

Como cualquier otra deuda, el ingreso deberá realizarse en los lugares y forma que se señale; ahora bien, cuando el deudor u otra persona que pueda realizar el pago se persone en el lugar de ingreso y, por cualquier circunstancia, no estuviere en dicha oficina el recibo o recibos, se admitirá el pago y se expedirá el correspondiente

⁶⁸⁵ NIETO MONTERO, J.J.: La Gestión de los Impuestos Municipales... cit., p. 287.

⁶⁸⁶ Vid. el razonamiento interesante realizado por NIETO MONTERO, J.J.: La Gestión de los Impuestos Municipales... cit., p. 287 sobre los problemas que suscitan las providencias de apremio dictadas por un órgano incompetente y su posible convalidación.

⁶⁸⁷ NIETO MONTERO, J.J.: La Gestión de los Impuestos Municipales... cit., p. 290.

justificante, siempre que el deudor esté inscrito en las listas cobratorias (art. 89.2 RGR). En consecuencia, cuando no se encuentre inscrito en el mencionado documento, cabe inferir que no será posible realizar el ingreso⁶⁸⁸.

Uno de los aspectos destacados de la recaudación de este tipo de deudas es su posible domiciliación en entidades de depósito. Se permite que los deudores puedan domiciliar el pago de tales deudas en cuentas abiertas en Entidades de depósito con oficina en la demarcación correspondiente; su determinación “dependerá de quien realice la gestión de cobro, ya que si se trata del propio Ayuntamiento, deberá realizarse la domiciliación en una Entidad que tenga oficina en el propio Municipio. Si dicha gestión estuviera encomendada a otra Entidad, por ejemplo, la Diputación Provincial, bastará que se trate de Entidad que tenga el domicilio en donde tenga oficinas la Diputación o el órgano especializado de la misma”⁶⁸⁹.

Se exige para que opere esta domiciliación que los deudores dirijan una comunicación al órgano recaudatorio correspondiente al menos dos meses antes del comienzo del período recaudatorio; si no se realiza con dicha antelación, la comunicación surtirá efectos en el período recaudatorio siguiente. Una de las dudas que se plantean es si una vez comunicado a la Administración local la domiciliación de las liquidaciones, si ésta ha de usar obligatoriamente este medio de pago, o si puede negarse a ello. Al respecto, se ha respondido en sentido afirmativo a partir del propio tenor literal del propio art. 90 del RGR. Cuestión distinta es, tal y como se ha indicado, que no hubiera saldo suficiente, en cuyo caso es evidente que el pago no se habría realizado. “No basta con la domiciliación, sino que es necesario que además pueda llegar a buen fin la misma”⁶⁹⁰.

Finalmente, debemos resaltar que esta domiciliación tiene una validez en principio indefinida, en tanto no sea anulada por el interesado, rechazada por la Entidad de depósito o la Administración disponga expresamente su invalidez por razones justificadas (art. 90.3 RGR).

1.- Particularidades en el cumplimiento del IVTM.

a) Justificantes o instrumentos acreditativos del pago.

⁶⁸⁸ Así ha sido puesto de manifiesto también por SOPENA GIL, J.: “Gestión de los tributos locales: la recaudación en período voluntario”, cit., p. 185.

⁶⁸⁹ SOPENA GIL, J.: “Gestión de los tributos locales: la recaudación en período voluntario”, cit., p. 186.

⁶⁹⁰ SOPENA GIL, J.: “Gestión de los tributos locales: la recaudación en período voluntario”, cit., p. 187.

Determina el art. 99.2 de la LRHL que las Ordenanzas fiscales «dispondrán la clase de instrumento acreditativo del pago del impuesto». Conviene aclarar que, pese al tenor literal de la norma, el establecimiento de estos justificantes de pago no es preceptivo para el Ente municipal⁶⁹¹, a diferencia de lo que sucedía durante la vigencia de su antecedente inmediato, el Impuesto de Circulación, respecto del cual el uso de los distintivos adheridos al vehículo y colocados en lugar visible del mismo (los denominados «sellos») era obligatorio.

Por instrumento acreditativo del pago podemos entender cualquier manifestación externa o visible de dicho pago a incorporar en el vehículo y que sea además de fácil identificación⁶⁹². Por tanto, la norma, que encuentra su explicación, como hemos visto, en los antecedentes de este impuesto, parece estar haciendo referencia a la acreditación “externa” del pago, ajena pues a la regulada en el art. 100 de esta misma Ley⁶⁹³. El Ayuntamiento puede utilizar estos distintivos como medio para justificar el pago, o bien, establecer cualquier otro tipo de acreditación, como puede ser el simple recibo, la carta de pago, una certificación, etc., como en los demás tributos.

b) Acreditación del ingreso ante las Jefaturas de Tráfico.

Se exige en el art. 100 de la LRHL la acreditación previa del pago del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, cuando se soliciten ante la Jefatura Provincial de Tráfico determinadas actuaciones. Aunque dentro de la rúbrica dedicada a la gestión del impuesto, este art. 100 regula lo que podemos considerar un medio de garantía para el cobro de las deudas tributarias por el impuesto sobre Vehículos⁶⁹⁴, e

⁶⁹¹ Así ha sido reconocido por RODRIGO RUIZ, quien ha afirmado que “el carácter imperativo que la redacción de este precepto posee parece suponer que todos los Ayuntamientos tienen necesariamente que dictar una ordenanza fiscal de este impuesto, pues se reserva a dicha norma la regulación de las formalidades de pago. Sin embargo, ya se ha indicado con anterioridad que, en principio, la Ley de Haciendas Locales no considera necesaria ordenanza para la exacción del Impuesto Municipal sobre Vehículos de Tracción Mecánica” (“Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica”, cit., p. 156).

⁶⁹² Con estos términos han sido caracterizados dichos justificantes externos del pago por YEBRA MARTUL-ORTEGA, quien continúa indicando que el término “instrumento” tiene un sentido más amplio que el de “documento”, lo que se adapta mejor al empleo de distintivos (“El Impuesto sobre Vehículos...”, cit., ps. 202 y 203).

⁶⁹³ Se ha criticado la permanencia de estos medios externos de acreditación del pago de tributos. Especialmente crítico ha sido ARAGONÉS BELTRÁN, que al comentar la previsión del art. 99.2 de la LRHL, afirma que “actualmente, es potestativo para los Ayuntamientos semejante distintivo, que es de esperar no prospere, aunque sólo sea por lo arcaico de un sistema de control tan rudimentario en la era de la cibernética, por razones estéticas y por la vejación que supone tener que acreditar el pago de un tributo mediante un adhesivo (aunque las mismas razones son aplicables a la llamada ITV, en la que, sorprendentemente, persiste tan primitivo sistema de control)” (*Anuario de Hacienda Local...* cit., p. 1835).

⁶⁹⁴ Consideran que en este precepto se establece una específica garantía del pago del tributo, entre otros, ARAGONÉS BELTRÁN, E., p. 1836, YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: “El Impuesto sobre

introduce la actuación de una Administración ajena a la propia Administración local, como son las Jefaturas Provinciales o Locales de Tráfico, que van a jugar un papel destacado en el IVTM⁶⁹⁵, y muy particularmente, en relación a la gestión del mismo. Se ha criticado que se acuda a estos medios extratributarios (ajenos a la esfera tributaria), condicionando la tramitación de expedientes administrativos, en lugar de perfeccionar el funcionamiento de la coordinación administrativa⁶⁹⁶; pues aunque resulte cómodo para los Ayuntamientos, esa coerción resulta excesiva para los principios que deben presidir la Hacienda Pública⁶⁹⁷.

En particular será preciso acreditar previamente el pago del Impuesto cuando se solicite ante la Jefatura Provincial de tráfico alguna de las siguientes actuaciones:

- a) La matriculación del vehículo.
- b) La certificación de aptitud para circular de un vehículo.

En estos supuestos de solicitud de matriculación o certificación de aptitud para circular de un vehículo⁶⁹⁸, se deberá acreditar previamente el pago del impuesto (art. 100.1 LHL); o en su caso, tal y como ha previsto el art. 2.1 del Real Decreto 1576/1989, de 27 de diciembre, de la exención⁶⁹⁹. Más concretamente, los sujetos deberán presentar al propio tiempo en la Jefatura Provincial o Local de Tráfico correspondiente, en triplicado ejemplar y con arreglo al modelo aprobado por el Ayuntamiento del domicilio legal del propietario del vehículo, aquel documento que acredite dicho pago o reconocimiento de la exención.

En tal caso, una vez que se ha resuelto en sentido favorable el expediente relacionado con el vehículo en cuestión, un ejemplar del documento, en el que se indique la fecha de presentación y la matrícula del vehículo, sellado por la Jefatura de Tráfico, se remitirá al Ayuntamiento correspondiente a través del Organismo administrativo que se encargue de dicha gestión, entregándose otro al interesado y

Vehículos...”, cit., p. 203, PÉREZ ROYO, F.: “El Impuesto municipal sobre Vehículos de Tracción Mecánica”, en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 1993, p. 928, PEDRAZA BOCHONS, J.V.: “El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica”, cit., p. 98. (este autor afirma que se establece una medida aseguradora de la prestación tributaria)

⁶⁹⁵ YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: “El Impuesto sobre Vehículos...”, cit., p. 203.

⁶⁹⁶ ARAGONÉS BELTRÁN, E.: *Anuario de Hacienda Local...* cit., p. 1836.

⁶⁹⁷ YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: “El Impuesto sobre Vehículos...”, cit., p. 203.

⁶⁹⁸ Debemos tener en cuenta que el art. 2.1 del RD 1576/1989 sólo se refiere expresamente al supuesto de matriculación del vehículo; pero consideramos que su regulación hace referencia también al de solicitud de certificación de aptitud para circular, pues en ambos casos, nos encontramos ante un alta en el registro correspondiente.

⁶⁹⁹ Se ha cuestionado el por qué no se ha extendido esta medida a la declaración de baja de vehículos exentos, aunque parece lógico pensar que la Administración adoptará el mismo criterio (PEDRAZA BOCHONS, J.V.: “El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica”, cit., p. 98).

quedando el tercer ejemplar archivado en el expediente de matrícula del vehículo (art. 2.1 del RD anteriormente citado)⁷⁰⁰.

Por otra parte, se ha puesto de manifiesto por algunos autores que en este supuesto, en el que se exige la acreditación del pago previo del impuesto antes de la matriculación del vehículo, se produce una desvinculación con el momento del devengo⁷⁰¹. En particular, se ha afirmado que si se analizan de forma conjunta los arts. 97 (relativo al período impositivo y devengo), 99.1 de la LGT (que faculta a los Ayuntamientos a exigir el impuesto en régimen de autoliquidación) y el art. 100.1 y 2 RD (que exigen el pago previo del impuesto antes de la matriculación del vehículo), se puede constatar que el hecho imponible del IVTM se realiza por la titularidad de vehículos matriculados, o lo que es lo mismo, aptos para circular por vías públicas, pero sin embargo el devengo, en el caso de primera adquisición, se produce el día que se adquiere, lo que equivale a decir, cuando se compra el vehículo. Se desvincula, de este modo, en su opinión, el devengo del hecho imponible, de tal suerte que el mismo se da sin exigir hecho imponible alguno, pues en su opinión, el hecho imponible del IVTM “no acaece cuando se adquiere el vehículo sino cuando se registra en tráfico”. Para paliar esta situación se propone vincular el devengo en estos supuestos a la fecha de matriculación del vehículo, no a la fecha de adquisición⁷⁰². No obstante, no creemos que se pueda afirmar, como hacen estos autores, que se produce el devengo sin que exista hecho imponible, pues no se puede olvidar, como es de sobra conocido, que el devengo es el momento de realización jurídicamente del hecho imponible⁷⁰³. En este impuesto se grava la titularidad de vehículos aptos para circular por las vías públicas (art. 93. 1)⁷⁰⁴, estableciendo la Ley de Haciendas Locales que se alcanza esa titularidad precisamente en el momento de adquisición del vehículo, y es justo en ese momento cuando se devenga el impuesto (art. 103.4).

Asimismo, se ha considerado, partiendo de esa supuesto desvinculación entre definición del hecho imponible y devengo (que hemos puesto en duda), que en este caso se anticipa la exigibilidad del impuesto (art. 100.1), puesto que se exige el pago previo antes de matricular el vehículo, por lo tanto, antes de adquirir la condición de

⁷⁰⁰ Existe, por tanto, un deber a cargo de las Jefaturas Provinciales o Locales de Tráfico de comunicar a los Ayuntamientos las altas que se produzcan en el Registro de Vehículos.

⁷⁰¹ LÓPEZ LEÓN, J.: “El Impuesto sobre Vehículos...”, cit., p. 348 y 349, y MADRIGAL VELÁZQUEZ, M., *op. cit.*, ps. 94 y 95.

⁷⁰² LÓPEZ LEÓN, J.: “El Impuesto sobre Vehículos...”, cit., p. 349.

⁷⁰³ Cuestión distinta es que se fije por la norma el devengo en un momento que no es del todo acorde con la definición jurídica del hecho imponible; esto sucede de forma clara en el caso del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, como tendremos la ocasión de analizar en el Capítulo siguiente.

⁷⁰⁴ Siendo más precisos el Impuesto grava la titularidad de los vehículos de tracción mecánica aptos para circular por las vías públicas, cualesquiera que sea su clase y categoría (art. 93.1 LRHL), entendiéndose aptos para circular aquéllos que hubiesen sido matriculados en los registros públicos correspondientes y mientras no causen baja en los mismos (art. 93.2 LRHL).

apto para circular y consiguientemente antes de producirse el hecho imponible. Nuevamente estimamos que es bastante discutible afirmar que se produce en este caso un anticipo de la exigibilidad del impuesto. En efecto, en los casos de primera adquisición del vehículo, el período impositivo comienza el día en que se produce dicha adquisición (art. 97.1 LRHL), entendiéndose devengado el impuesto en dicho momento (art. 97.2 LRHL); y en consecuencia, a partir del mismo puede exigirse el pago de la cuantía debida, sin que este ingreso pueda ser considerado como un ingreso anticipado o a cuenta. Por ello, al proceder a matricular el vehículo, el particular debe haber satisfecho ya la deuda tributaria, o en su caso, debe tener en su haber un documento en el que se le reconozca el disfrute de alguna exención.

c) La baja de un vehículo. Contrasta la dicción del art. 97 de la LRHL que habla de baja en general, con la del art. 2.3 del RD 1576/1989, que se refiere a los supuestos de baja definitiva. Ponemos de manifiesto esta discordancia entre el tenor de la norma legal y reglamentaria de desarrollo, atendiendo a la distinción que en el Reglamento General de Vehículos se efectúa entre los supuestos de baja definitiva y baja provisional, no resultando, por tanto, indiferente de cara al sujeto tener que justificar el previo pago del impuesto sólo en el primer caso (conforme al Real Decreto 1576/1989) o en ambos (según la LRHL)⁷⁰⁵.

Se exceptúa de esta obligación de acreditación el supuesto de las bajas definitivas de vehículos con quince o más años de antigüedad (art. 100.2 LRHL, conforme a su última modificación operada en virtud de la Ley 51/2002, de 28 de diciembre)⁷⁰⁶.

d) La reforma de un vehículo cuando afecte a su clasificación dentro del ámbito del IVTM⁷⁰⁷.

e) La transferencia de un vehículo.

f) El cambio de domicilio que conste en el permiso de circulación de un vehículo.

⁷⁰⁵ Por un lado, conforme al principio de preferencia de ley, debe prevalecer el sentido del art. 100.2 LRHL y en consecuencia, debe exigirse la presentación del último recibo del IVTM tanto en los supuestos de baja temporal como de baja definitiva del vehículo en el Registro de Tráfico. Ahora bien, no puede desconocerse que el RD 1576/1989 es un reglamento ejecutivo o de desarrollo de una norma legal, que especifica, por tanto, el tenor literal de la misma.

⁷⁰⁶ En relación a los supuestos de baja se ha defendido por parte de MADRIGAL VELAZQUEZ que debería obviarse la exigencia de acreditar el pago, ya que así se permitiría que los datos contenidos en el Registro de Tráfico fuesen reales y lo mismo ocurriría respecto del propio padrón, evitando la inclusión en sucesivos padrones del vehículo que ciertamente no circula, de hecho esto viene realizándose en la tramitación de expedientes de baja tramitados de oficio (*op. cit.*, p. 114).

⁷⁰⁷ Se plantea YEBRA MARTUL-ORTEGA, cómo se comunica en este supuesto al Ayuntamiento tal reforma (“El Impuesto sobre Vehículos...”, cit., p. 203).

La acreditación exigida no impide («sin perjuicio» dice la Ley) que sea exigible por vía de gestión e inspección el pago de todas las deudas por dicho concepto devengadas, liquidadas, presentadas al cobro y no prescritas. Y en consecuencia, no sucede en principio nada, si una vez devengado el impuesto en un determinado período impositivo, se presenta la solicitud en cualesquiera de los anteriores casos (citados en las letras c) a f) antes de la puesta al cobro del impuesto; pues en tal supuesto, basta con que el sujeto presente el último recibo pagado, más concretamente, el relativo al último período impositivo, sin perjuicio de la exigibilidad de las deudas pendientes. Asimismo, cabe entender que, al igual que sucede respecto de los supuestos de matriculación o solicitud de certificación de aptitud para circular, en el caso de que concurra alguna exención, bastará con presentar el documento en el que se reconozca el disfrute de la misma.

Ahora bien, si no se acredita el pago del impuesto o la concurrencia de una exención total, las Jefaturas provinciales de Tráfico no tramitarán los expedientes anteriores⁷⁰⁸ tanto los citados en el apartado 1 como en el apartado 2 del art. 100. Así de rotundo se expresa el apartado tercero de dicho precepto, cuyos términos han sido suavizados por el párrafo 2º del art. 2.3 del RD 1576/1989, en el que se afirma que, en tal caso, la Jefatura podrá anotar en un registro auxiliar, a los efectos correspondientes, los desguaces, reformas, cambios de domicilio y variación de titulares que efectivamente se hubieran producido.

En cualquier caso, se ha criticado esta no tramitación por considerar improcedente el empleo de medios coactivos ajenos a los estrictamente tributarios para tratar de garantizar así el cobro de las deudas tributarias⁷⁰⁹, y porque, implícitamente “genera y asume supuestos de abierta discordancia entre los datos obrantes en el permiso de circulación y la situación real, tanto relativa al vehículo como a su titular”⁷¹⁰. A ello “debe agregarse el perjuicio que, paradójicamente, puede causar en la correcta aplicación del tributo un precepto que se dicta con el propósito de facilitar su adecuada gestión, puesto que, si bien se pretende asegurar la percepción del último recibo, se hace a riesgo de que los datos del permiso de circulación no se correspondan con la realidad”⁷¹¹. De este modo, en base al art. 100.3 LRHL, habiéndose producido algunas de las situaciones previstas en la norma (transferencia, baja, reforma, etc) no pueden actualizarse los datos obrantes en el Registro de

⁷⁰⁸ Cabe plantearse si esta previsión en torno a la no tramitación de los expedientes solicitados se refiere sólo a los especificados en el apartado 2 del art. 100 o engloba también a los citados en el apartado 1 de dicho precepto. En principio, el art. 100.3 de la LRHL no especifica nada al respecto, pues los términos en los que se redacta en este aspecto son muy genéricos. Ahora bien, del Real Decreto 1576/1989 podemos inferir que esta medida alcanza tan sólo a los citados en el segundo apartado de aquella norma legal (al incluirla en el apartado 3 del art. 2 de dicho RD).

⁷⁰⁹ YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: “El Impuesto sobre Vehículos...”, cit., p. 205.

⁷¹⁰ RODRIGO RUIZ, M.A.: “Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica”, cit., p. 157.

⁷¹¹ RODRIGO RUIZ, M.A.: “Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica”, cit., p. 157.

vehículos de las Jefaturas Provinciales de Tráfico, si el sujeto no acredita previamente el pago del impuesto.

Hemos constatado, por último, la importancia que para la gestión de los tributos tiene la colaboración de las autoridades de tráfico, que son las encargadas de tramitar los expedientes en que constan las circunstancias determinantes de la exigibilidad del impuesto: la matriculación, la certificación de la aptitud del vehículo para circular, la titularidad del mismo, la autorización de la baja⁷¹². “Ante ellas ha de justificarse el pago del impuesto para proceder a cualquier actuación, y los Ayuntamientos no incluirán en los padrones a los distintos vehículos hasta que no reciban la documentación correspondiente visada por la Jefatura”⁷¹³ (tal y como se deriva tanto del art. 100 de la LRHL como del art. 2 RD 1576/1989).

⁷¹² PÉREZ ROYO, F.: “El Impuesto municipal sobre Vehículos...”, cit., p. 928.

⁷¹³ NIETO MONTERO, J.J.: *La Gestión de los Impuestos Municipales...*, cit., p. 203.

CAPÍTULO III

PROCEDIMIENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA EN LOS DEMÁS IMPUESTOS LOCALES

CAPÍTULO III

PROCEDIMIENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA EN LOS DEMÁS IMPUESTOS LOCALES

I.- LA GESTIÓN APLICATIVA DEL IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS.

La regulación básica del procedimiento de aplicación del ICIO se encuentra en el art. 104 de la LRHL, precepto que ha sido diana de numerosas críticas y ha ocasionado no pocos problemas como veremos⁷¹⁴. Tras una primera lectura de su apartado primero, y tomando en consideración las referencias a la “liquidación provisional”, seguida de las actuaciones de “comprobación” y posterior “liquidación definitiva”, podríamos concluir que se sigue el esquema del llamado procedimiento clásico de gestión; sin olvidar, que en el apartado tercero, se habilita al Ayuntamiento para que pueda exigir este impuesto en régimen de autoliquidación. Sin embargo, como vamos a tener la oportunidad de comprobar a continuación, este esquema aparentemente claro y sencillo, con fases bien delimitadas, suscita importantes dudas y controversias, debido fundamentalmente a su desafortunada regulación, que para algunos autores resulta insuficiente⁷¹⁵, mientras que

⁷¹⁴ Se ha de tener en cuenta que el art. 104 regula, bajo la denominación genérica de gestión, diversos aspectos del régimen jurídico ICIO, si bien no todos ellos pueden ser considerados gestión tributaria, como pueda ser el caso de las bonificaciones y deducciones contenidas en los apartados 2 y 3 del precepto.

⁷¹⁵ En este sentido se pronuncia ORÓN MORATAL para quien es “más que conveniente que las Ordenanzas fiscales de este impuesto completen la parca y en algunos casos desafortunada regulación que contiene la LHL” (“El ingreso anticipado en las Ordenanzas Fiscales del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras: entre la reserva de ley y la autonomía municipal”; *Jurisprudencia Tributaria*, Tomo I, ps. 1259 y 1260).

para otros es excesiva⁷¹⁶. La ambigüedad de la norma no se ha visto paliada en virtud de la reciente reforma que de la financiación local en general y de cada uno de los tributos locales en particular se ha emprendido; en efecto, salvo por la introducción de un nuevo apartado –el quinto– en el art. 104 LRHL, el resto del precepto se mantiene totalmente inalterado; se conserva su primitiva redacción que ha permanecido prácticamente invariable desde la aprobación de la LRHL allá por el año 1988. En nuestra opinión, su principal inconveniente deriva, no tanto de la amplitud o escasez de la misma, como en su falta de rigor en la referencia a los distintas fases y actos procedimentales, como vamos a tener la oportunidad de comprobar seguidamente, lo que origina cierta confusión. En este sentido, se ha afirmado que este tributo “es un buen reflejo de las alteraciones que el procedimiento de gestión tributaria clásico es susceptible de experimentar por obra y gracia de las leyes tributarias particulares”⁷¹⁷.

Al igual que sucede respecto de otros elementos del régimen jurídico de este tributo, y fundamentalmente, en relación a la base imponible, serán los distintos pronunciamientos jurisprudenciales los que arrojen cierta luz sobre su aplicación.

A) Iniciación del procedimiento.

La LRHL guarda un absoluto silencio respecto al modo y momento en que debe considerarse iniciado el procedimiento de gestión de este impuesto⁷¹⁸. Tan sólo se limita a habilitar al Ayuntamiento para exigirlo en régimen de autoliquidación, sin añadir nada más, en el apartado 3 del art. 104 anteriormente citado. Pese al silencio de la norma, puede entenderse que este procedimiento puede iniciarse, como no podía ser de otro modo, por cualesquiera de las formas previstas en el art. 101 LGT, excluida la iniciación de oficio, por motivos obvios, dado que no nos encontramos ante un tributo de exacción

⁷¹⁶ ÁLVAREZ ARROYO considera, atendiendo básicamente a que nos encontramos ante un tributo potestativo, y a la necesaria salvaguarda de la autonomía local, que el artículo 104.1 de la LRHL “debería haberse limitado únicamente a autorizar la posible instauración de un ingreso anticipado; el artículo 104.2 igualmente debería haberse limitado a autorizar la posibilidad de comprobación de valores; todo ello del mismo modo que el artículo 104.3 autoriza la posibilidad de establecer un régimen de autoliquidación, sin entrar en más detalles, dejando, por tanto, en manos de los Ayuntamientos, por medio de sus Ordenanzas, el establecimiento de la forma de llevar a la práctica tales autorizaciones, siempre, claro está, con respeto a los principios constitucionales, a la ley, y a la propia estructura jurídica del ICIO” (*El Impuesto municipal sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*; Aranzadi, Pamplona, 1996, ps. 187 y 188).

⁷¹⁷ LAGO MONTERO, J.M.: “El procedimiento de gestión tributaria: modificaciones recientes...”, cit., p. 323.

⁷¹⁸ Silencio que resulta “llamativo”, y a su vez, “criticable”, en palabras de MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *El ICIO. Teoría y práctica en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*; Colex, Madrid, 2001, p. 203.

periódica mediante recibo⁷¹⁹; esto es, mediante la iniciativa del particular, o en su ausencia, con la actuación investigadora de la Administración municipal competente.

1.- Iniciación mediante actuaciones del particular.

a) Declaración.

Corresponde al Ayuntamiento decidir, en la correspondiente Ordenanza fiscal, si exigir este impuesto siguiendo el régimen de declaración, o en su caso, de autoliquidación, así como, determinar tanto el contenido como el plazo para su presentación. Respecto a la declaración, tal y como se ha afirmado por la doctrina, se echa en falta una referencia expresa a la misma como inicio del procedimiento de aplicación de este tributo en el art. 104 LRHL⁷²⁰.

1) La solicitud de licencia de obras y su posible consideración como declaración tributaria.

Ante la falta de determinación en la normativa legal, algunos autores se han cuestionado si la solicitud de licencia de obras puede ser considerada, a su vez, declaración del ICIO. La respuesta doctrinal a esta cuestión no ha aportado una solución unívoca, encontrando referencias en ambos sentidos⁷²¹.

⁷¹⁹ Si bien, reconocemos las peculiaridades que presenta el presupuesto de hecho de este tributo; de tal modo, que podemos entender que nos encontramos ante un impuesto instantáneo cuyo hecho imponible se realiza durante un cierto período de tiempo, y que se entiende devengado en el momento de iniciarse la construcción, instalación u obra.

⁷²⁰ CEDILLO LÓPEZ, L.: "La liquidación provisional en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras"; *Estudios Financieros*, n.º 183, 1998, p. 59; y NIETO MONTERO, J.J.: *La Gestión de los Impuestos Municipales...*, cit., p. 245. Por su parte, CEDILLO LÓPEZ se plantea una serie de interrogantes: ¿Cuál es el momento en que se debe hacer la primera declaración de carácter «tributario»?; ¿Habrà que hacer diferentes declaraciones cada vez que se modifique el Proyecto presentado, o sólo cuando se produzcan modificaciones con relevancia en la cuantificación económica?; ¿Es declaración tributaria la petición de licencia urbanística con la presentación de Proyecto?; ¿Al finalizar la construcción, debe realizarse una declaración final?; ¿Debe hacerse declaración comunicando el cambio de contribuyente, caso de transmisión, y con qué efectos? ¿y en caso de cambio de sustituto?; ¿Debe hacerse declaración por parte del contribuyente o del sustituto, cuando la petición de licencia la hace el contribuyente y luego después de la concesión de licencia, se encarga la construcción a un contratista?; ¿Qué documentos deben acompañarse a cada declaración? ("La liquidación provisional en el Impuesto sobre Construcciones...", cit., p. 60).

⁷²¹ Entre quienes consideran que la solicitud de licencia urbanística es, a su vez, declaración tributaria del ICIO se encuentra PAGÈS I GALTÉS (*La impugnación del Impuesto sobre Construcciones. Doctrina y jurisprudencia*; EINIA, Barcelona, 1993, p. 43) y SALAS SÁNCHEZ (*Estudio jurídico del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICO)*; Lex Nova, Valladolid, 1996, p. 204).

En principio, de la lectura del art. 104.1 de la LRHL podríamos inferir que la intención del legislador ha sido precisamente ésta; es decir, considerar la petición de licencia de obras como declaración tributaria de este impuesto. De su texto, y en particular, cuando afirma que «*cuando se conceda la licencia preceptiva... se practicará una liquidación provisional a cuenta, determinándose la base imponible en función del presupuesto presentado por los interesados...*» se puede deducir, con muy buena voluntad⁷²², que la solicitud de licencia de obras, es a su vez declaración del ICIO. En efecto, conforme a las fases que tradicionalmente se han diferenciado en el procedimiento de gestión diseñado por la LGT, el hecho de que se hable en la norma de “liquidación provisional”, presupone que antes habría una declaración del sujeto pasivo, y la única actuación anterior, presupuesta por la norma, es la petición de licencia, que irá acompañada de un conjunto de documentos, como el proyecto y presupuesto de la construcción⁷²³. Parece situar, por tanto, el inicio del procedimiento de gestión en la presentación de la solicitud de licencia de obras, que debemos recordar, tiene una función urbanística y no tributaria.

Ahora bien, si bien esta parece ser, en principio, la intención del legislador, debemos preguntarnos si dicha solicitud de licencia encaja en la definición legal y doctrinal de declaración tributaria, es decir, si reúne los requisitos exigidos para ser considerada como tal, y ante tal interrogante, nuestra respuesta es negativa. Previamente, debemos reconocer que no se trata de una mera cuestión teórica, exenta de cualquier relevancia práctica, pues el reconocer o negar la condición de declaración tributaria a la solicitud de licencia de obras, supone atribuir a ésta última los efectos derivados de la presentación de aquélla. Así, si estimamos que no puede considerarse declaración tributaria, como es sabido, su presentación no provoca el inicio del procedimiento de gestión del ICIO, ni tampoco supone el inicio del plazo de prescripción de la potestad

Por el contrario, entre quienes niegan esta posibilidad se sitúan: MARÍN-BARNUEVO FABO (*El ICIO. Teoría y práctica en el Impuesto sobre Construcciones...* cit., ps. 203 y 204), CEDILLO LÓPEZ (“La liquidación provisional en el Impuesto sobre Construcciones...”, cit., p. 62), CALVO ORTEGA (*Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario (Parte general)*, Civitas, Madrid, 2000, p. 283); este último autor niega en general la posibilidad de que podamos encontrarnos ante una declaración implícita, supuesto al que se refiere el art. 102.4 de la LGT, etc.

⁷²² Expresión tomada de MARTÍNEZ ECHEVARRIA, R.: *Los nuevos tributos municipales*; Dykinson, Madrid, 1992, p. 268.

⁷²³ Reconocen que de la lectura del precepto puede inferirse que la petición de licencia de obras puede ser considerada declaración del ICIO, tanto CEDILLO LÓPEZ, quien expresamente afirma que no comparte semejante conclusión (“La liquidación provisional en el Impuesto sobre Construcciones...”, cit., p. 62), como MARTÍNEZ ECHEVARRIA (*Los nuevos tributos municipales...* cit., p. 6).

liquidadora de la Administración⁷²⁴. Asimismo, no podemos atribuirle la presunción de certeza de la que gozan las declaraciones tributarias conforme al art. 116 LGT.

No podemos considerarla declaración tributaria atendiendo a la definición que de la misma se da en el art. 102.1 de la LGT, porque en la petición de licencia «*no se manifiesta o reconoce... que se han dado o producido las circunstancias o elementos integrantes, ... de un hecho imponible*»; básicamente, porque dicho hecho imponible se realizará, en la generalidad de los casos, en un futuro⁷²⁵. Es imposible dar a conocer la producción de un hecho que aún no se ha realizado. Como se observa, este precepto de la Ley General Tributaria contempla la declaración en supuestos de tributos en los que el hecho imponible primero se realiza y luego se declara⁷²⁶; sin que pueda, en consecuencia, encajar en la misma esta petición de licencia presentada normalmente antes de la iniciación de la construcción, instalación y obra, y por tanto, antes de que se devengue la correspondiente prestación tributaria.

Debemos, asimismo, descartar, por idéntico motivo, la inclusión de este supuesto de solicitud de licencia y su posible consideración como declaración tributaria en el ámbito del art. 102.4 de la LGT. En efecto, conforme a este precepto «*se estimará declaración tributaria los documentos en los que se contengan o que constituyan el hecho imponible*»⁷²⁷. Se ha señalado que la manifestación contenida en estos documentos relativa al hecho imponible ha de ir dirigida a la Administración tributaria⁷²⁸. Pero, la

⁷²⁴ PAGÈS I GALTÉS reconoce que la solicitud de licencia de obras puede interpretarse que tiene el valor de una declaración tributaria, y en consecuencia, se puede entender que “el plazo para liquidar provisionalmente el ICIO se inicia el último día en que finalice el plazo reglamentario para solicitar la correspondiente licencia de obras o urbanística” (*La impugnación del Impuesto sobre Construcciones...* cit., p. 43).

⁷²⁵ Creemos conveniente aclarar que nos estamos refiriendo al supuesto normal en el cual el sujeto presenta la solicitud de licencia de obras con carácter previo a la realización de la correspondiente construcción, instalación y obra, y por tanto, antes de que se devengue el impuesto en cuestión y nazca la obligación tributaria.

⁷²⁶ CEDILLO LÓPEZ, L.: “La liquidación provisional en el Impuesto sobre Construcciones...”, cit., p. 62.

⁷²⁷ Respecto a estos documentos que contengan o constituyan el hecho imponible se considera su presentación como una declaración de datos (en virtud de una ficción legal). De ello puede deducirse que “en la medida en que se proporcione a la Administración mediante tales documentos los datos determinantes del *an* o el *quantum* de la obligación tributaria material, en la misma medida habrá que considerarse que no se ha cometido una infracción tributaria y habrá de excluirse cualquier tipo de responsabilidad por la falta de presentación de una auténtica declaración tributaria sobre tales datos” (SÁNCHEZ SERRANO, L.: *La declaración...* cit., p. 408).

⁷²⁸ Es decir, dichos documentos han debido ser presentados ante órganos de la Administración tributaria, no ante cualquier otro órgano no integrado en ella. En este sentido se pronuncian: SÁNCHEZ SERRANO (“Artículo 101”, en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*. Tomo I; Edersa, Madrid,

solicitud de licencia de obras, que recordemos tiene una finalidad urbanística y no tributaria, se presenta, normalmente, ante un órgano de la Administración municipal no tributario. En efecto, conforme al art. 9 del Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales, que establece el procedimiento a seguir para la resolución de las solicitudes de licencia, para cuando no exista otro regulado por una disposición de igual o superior rango; estas solicitudes «se presentarán en el Registro general de la Corporación y si se refieren a la ejecución de obras o instalaciones, deberá acompañarse proyecto técnico con ejemplares para cada uno de los Organismos que hubieran de informar la petición...». Los encargados de tramitar estas solicitudes serán los órganos urbanísticos de la Administración municipal. Si como decimos se exige que para que esa manifestación o reconocimiento de hechos constituya una declaración tributaria ha de hacerse ante la Administración tributaria; en este caso, atendiendo a que se presenta ante un órgano administrativo distinto no puede atribuirse tal carácter. Esta circunstancia no implica que los datos o documentos que se contengan en documentos producidos en las relaciones entre particulares o con otros órganos de la Administración no pueden tener transcendencia tributaria, aunque no revistan el carácter de declaraciones⁷²⁹. Estos documentos, por tanto, pueden ser utilizados para iniciar el procedimiento mediante actuación investigadora, y esto es lo que sucede precisamente en el caso del ICIO.

Asimismo, para que estos documentos sean considerados como declaración tributaria, precisarán que se efectúe su presentación por el propio interesado o su representante legal o voluntario; y además, los documentos no pueden ser cualquiera en los que se haga referencia o estén relacionados con el hecho imponible, sino sólo aquellos en los que «se contengan» o «que constituyan» el hecho imponible⁷³⁰. En el supuesto que estamos analizando, la petición de licencia de obras es un documento a través del cual el particular interesado solicita o requiere a la Administración local la emanación de un acto administrativo de autorización de una determinada construcción, instalación u obra, y ésta adoptará su resolución tras un control previo de dicha actuación proyectada, tras verificar si se ajusta o no a las exigencias del interés público

1982, p. 66), SÁINZ DE BUJANDA (*Lecciones de Derecho Financiero*; Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Servicio de Publicaciones, Madrid, 1990, p. 298), ESEVERRI MARTÍNEZ, y LÓPEZ MARTÍNEZ (*Temas prácticos de Derecho Financiero...* cit, p. 531).

⁷²⁹ SÁINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho Financiero...*, cit., p. 298.

⁷³⁰ SÁNCHEZ SERRANO, L.: "Artículo 101", cit., p. 66. Este autor admite, por tanto, que en estos supuestos en los que opera esta ficción legal, nos encontramos ante una declaración tácita. En cambio, consideran que no es posible la declaración implícita que parece reconocer este apartado 4 del art. 102 de la LGT, CALVO ORTEGA (*Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario (Parte general)*... cit., p. 283), sin perjuicio de que el documento presentado ante la Administración (a otros efectos) y que contenga un hecho imponible pueda servir para la iniciación de oficio.

urbanístico⁷³¹. Dicha petición de licencia de obras si bien contiene datos que pueden resultar de interés de cara a la futura realización del hecho imponible del ICIO y su cuantificación, si es que llega a producirse, no puede llegar a ser considerada como un documento que contenga o constituya el hecho imponible de este impuesto; integrado, como se sabe, por la realización, dentro del término municipal, de una construcción, instalación u obra, para la que se requiera licencia de obras o urbanística. Por tanto, el presupuesto de hecho de este tributo, no tiene nada que ver con su incorporación a un documento⁷³².

Tampoco puede ser estimada como tal si atendemos a la descripción que de este acto del particular ha realizado la doctrina mayoritaria. Se tiende a identificar la declaración tributaria como aquella “manifestación del obligado tributario dirigida a la Administración, para proporcionar a ésta los datos necesarios a efectos de determinar la existencia, y en su caso, la cuantía de la obligación tributaria”⁷³³, o siguiendo, la definición adoptada en otro lugar de este trabajo, como aquel “acto del particular legítimamente interesado en el procedimiento de comprobación o liquidación correspondiente..., consistente en una manifestación de conocimiento de datos de hecho y de derecho en base a los cuales pueda determinarse el *an* y el *quantum* de una obligación tributaria material, así como, eventualmente en una declaración de voluntad solicitando la aplicación de algún beneficio fiscal u optando entre las distintas posibilidades ofrecidas por el ordenamiento jurídico tributario, siendo dirigido dicho acto a la Administración tributaria...”⁷³⁴. Tradicionalmente se ha asociado el nacimiento de la obligación tributaria

⁷³¹ ÁLVAREZ ARROYO define la licencia de obras, recogiendo lo afirmado por el TS en diversas sentencias como la de 25 de febrero, 2 de marzo, 25 de mayo de 1991 (RJ 1991, 1385, 1968 y 4295) y 27 de diciembre de 1991 (RJ 1992, 366), como “un acto administrativo de autorización por cuya virtud se lleva a cabo un control previo de la actuación proyectada por el administrado verificando si se ajusta o no a las exigencias del interés público urbanístico”. Por tanto, y en ello coincide la doctrina administrativa mayoritaria, “el derecho a edificar no se concede, pues, por la licencia, se tiene ya desde el momento en que se cumplen en plazo los deberes legales, si bien para su ejercicio concreto es preciso superar el control preventivo en que todo mecanismo autorizador consiste” (*El Impuesto municipal sobre Construcciones...*, cit., p. 101).

⁷³² Con estas palabras se pronuncia CEDILLO LÓPEZ, L.: “La liquidación provisional en el Impuesto sobre Construcciones...”, cit., p. 62.

⁷³³ AA.VV.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra...* cit., p. 287.

⁷³⁴ SÁNCHEZ SERRANO, L.: *La declaración...*, cit., p. 134. Afirma CORTÉS DOMÍNGUEZ que “la declaración, cualquiera que sea su clase, tiene como objeto poner en conocimiento de la Administración financiera determinados datos o extremos que se refieren al presupuesto de hecho, y de otro lado, constituye el primer estadio del procedimiento liquidatorio, y tiene la misión de espolear la actividad administrativa iniciándose la gestión del tributo”. Continúa más adelante, indicando que “realizados unos determinados hechos que el legislador estima como índice de que se ha producido el presupuesto de hecho de la obligación tributaria, la ley obliga a este presunto contribuyente a manifestar, a poner en conocimiento de la Administración esos hechos, iniciándose, de este modo, el procedimiento liquidatorio, que no tiene como objeto primordial cuantificar una deuda ya existente, sino por le contrario, determinar si en realidad existe o no

principal a la realización del hecho imponible, y el devengo al momento en que se considera realizado el hecho imponible, y por tanto, nacida la obligación tributaria⁷³⁵.

Partiendo de estas definiciones, y de las consiguientes características que de las mismas se infieren, para estar ante una declaración tributaria es necesario que el sujeto ponga en conocimiento de la Administración tributaria determinados datos o extremos relativos a la aplicación del tributo; en especial aquéllos referentes a la existencia y cuantía de la obligación tributaria, y para algunos autores, sustancialmente relativos a la realización del hecho imponible⁷³⁶. Se ha de determinar, por tanto, si en la solicitud de licencia de obras se contiene dicha información, y lo cierto es que, a través de dicha solicitud habitualmente se ponen en conocimiento de la Administración municipal determinados datos que le permitirán dictar la llamada por la norma “liquidación provisional a cuenta”, cuya naturaleza discutiremos posteriormente; pero, en los supuestos más frecuentes, dicha solicitud no permitirá a la Administración concluir la existencia de una obligación tributaria entendida como obligación de dar una determinada cantidad de dinero al ente público en concepto de tributo, pues en el momento de ser presentada, éste no ha tenido lugar y en consecuencia, no ha nacido aún la obligación tributaria principal⁷³⁷. Tal y como se ha afirmado “la declaración presentada con la solicitud contiene únicamente la intención de realizar el hecho imponible, pero no la declaración de haberlo realizado efectivamente”⁷³⁸; y de hecho, tras la solicitud de licencia y su posterior concesión, es posible que aquél no llegue a realizarse.

una deuda tributaria”; y seguidamente señala que “se declara, sólo y cuando se cumplen determinados requisitos establecidos en una norma tributaria, que no tienen por qué coincidir con el presupuesto de hecho de la obligación tributaria, y que de hecho no coinciden, normalmente, porque hay declaraciones negativas” (“La declaración tributaria”; *Revista de Derecho Financiero*, n.º 52, 1963, ps 1030 y 1031). Esta última afirmación también ha sido vertida por SÁNCHEZ SERRANO, L.: *La declaración...* cit., p. 1043)

⁷³⁵ Vid. MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *El ICIO. Teoría y práctica en el Impuesto sobre Construcciones...* cit., p. 141.

⁷³⁶ BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH al analizar la naturaleza jurídica del deber de declarar afirman que “es un deber tributario que impone al particular una conducta consistente en comunicar a la Administración tributaria una serie de datos relativos a la aplicación del tributo, y sustancialmente referidos a la realización del hecho imponible; el cumplimiento de dicho deber supone un acto jurídico del particular que contiene una declaración de conocimiento y cuyo efecto fundamental es la iniciación del procedimiento de gestión tributaria” (*Materiales de Derecho Financiero*; ed. Compás, Alicante, 1998, p. 333).

⁷³⁷ El principal inconveniente para considerarla declaración tributaria es que a través de esta solicitud de licencia no se pone de manifiesto ante la Administración tributaria datos que le permitan concluir la existencia de una obligación tributaria, debido básicamente a que aún no se ha realizado el hecho imponible, y en consecuencia, aquella obligación aún no se ha realizado.

⁷³⁸ MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *El ICIO. Teoría y práctica en el Impuesto sobre Construcciones...* cit., nota 501, p. 204.

En definitiva, “su anticipación al devengo y al hecho imponible dificulta su encaje en la definición legal y doctrinal de declaración tributaria”⁷³⁹.

Cuestión distinta, es que a través de esta petición de licencia se comuniquen a la Administración determinados datos referentes a un presupuesto de hecho distinto al hecho imponible de este tributo, como pueda ser el de una determinada obligación tributaria a cuenta, como después veremos. Es decir, consideramos que para hablar de declaración tributaria en sentido estricto *ex art. 102.1 LGT* es necesario que se haya producido el hecho imponible del tributo a declarar; ello no impide que pueda exigirse la presentación de una declaración para comunicar a la Administración tributaria la realización de un presupuesto de hecho distinto al hecho imponible del tributo en cuestión, como, por ejemplo, el presupuesto de hecho de una obligación tributaria a cuenta. De ahí que, consideramos admisible que en el momento de presentar la solicitud de licencia de obras pueda exigirse al sujeto la presentación de una declaración, que le permitirá a la Administración tributaria local a raíz de los datos que contiene liquidar el correspondiente ingreso anticipado.

Ahora bien, debemos tener en cuenta que no todos los autores vinculan la declaración tributaria a la puesta en conocimiento de la Administración tributaria de los datos referentes básicamente a la realización de un hecho imponible; no la vinculan, mediata o inmediatamente, directa o indirectamente, al hecho imponible. Así, hay quienes la definen como “una manifestación de conocimiento obligatoria sobre un hecho tributario realizada por un sujeto pasivo ante la Administración Pública”; de modo que la declaración no tiene por qué limitarse al hecho imponible, no es imprescindible que se refiera al mismo⁷⁴⁰.

Las anteriores consideraciones nos llevan a diferenciar, desde un punto de vista puramente doctrinal, pues al respecto la LGT es bastante clara (como hemos visto en el art. 102 de la misma) dos posibles conceptos de declaración tributaria⁷⁴¹. Uno estricto,

⁷³⁹ MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *El ICIO. Teoría y práctica en el Impuesto sobre Construcciones...* cit., nota 501, p. 203.

⁷⁴⁰ CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario (Parte general)*... cit., p. En su opinión, “para iniciar el procedimiento de gestión la declaración se referirá normalmente al hecho imponible, pero no tiene necesariamente que ser así dado que tal procedimiento puede terminar también con un reconocimiento de exención o no nacimiento de la obligación, lo que supone la inexistencia de hecho imponible”.

⁷⁴¹ Así podemos inferirlo también de las siguientes consideraciones de ESEVERRI MARTÍNEZ y LÓPEZ MARTÍNEZ, en las que afirman que las declaraciones a las que se refiere el art. 102 son aquéllas que inician el procedimiento de gestión tributaria. Sin embargo, el régimen de las declaraciones tributarias es más amplio para abarcar cualquier otra puesta de manifiesto de datos que se lleve a cabo ante los órganos de la

próximo al tenor de la LGT, que la vincula a la puesta de manifiesto de aquellos datos y extremos relativos al hecho imponible, y dentro de ésta postura se encuentra la de quienes restringen aún más este concepto afirmando que sólo ha lugar a su presentación tras la realización de éste; y otro más amplio con el que se alude a la puesta de manifiesto de datos y elementos que puedan ser relevantes de cara a la determinación de la existencia y cuantía de una obligación tributaria, que no necesariamente tiene que haber nacido en el momento de presentación de la misma⁷⁴². Esto es, cuando se ponen de manifiesto ante la Administración tributaria determinados datos con relevancia para la aplicación de un determinado tributo⁷⁴³.

2) El proyecto y presupuesto de ejecución de la obra y declaración tributaria del ICIO.

De todo lo dicho se infiere que la solicitud de licencia de obras no puede ser considerada declaración tributaria del ICIO. Del mismo modo, atendiendo a idéntica argumentación debemos descartar que el proyecto y presupuesto de ejecución presentado por los interesados y que acompaña a la solicitud de licencia (art. 9 del Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales) pueda ser considerado, a su vez, declaración del ICIO. En este sentido se pronuncia la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 1995 afirmando que «... *Ni el presupuesto presentado por los interesados sustituye a la declaración tributaria a la que ha de acompañar ni el artículo 104.1 LRHL permite a los Ayuntamientos ajustarse a él sin realizar la necesaria depuración de las partidas que lo integran cuando en él se incluyan algunas que no corresponden a lo que puede considerarse "coste real y efectivo de la construcción,*

Administración tributaria, aunque no tenga como efecto inmediato dar a conocer la realización del hecho imponible (*Temas prácticos de Derecho Financiero... cit, p. 531*).

⁷⁴² Esta concepción amplia será la que tenga acogida en la futura LGT si prospera la nueva definición que de la declaración tributaria se contiene en el Proyecto articulado de dicha norma legal; en efecto, se propone definir esta actuación del particular como «*todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos*». Deja de vincularse a la puesta de manifiesto de datos relativos al hecho imponible. Además, se elimina la referencia actual contenida en el art. 102.4 LGT de la declaración implícita mediante la presentación de determinados documentos.

⁷⁴³ Nos decantamos por esta concepción amplia, de modo que podemos encontrar con declaraciones que guardan una estrecha relación con el hecho imponible, puesto que a través de ellas se pone de manifiesto ante la Administración tributaria determinados datos y elementos que se refieren al mismo; y declaraciones que inciden sobre otros aspectos de la aplicación del tributo, así como, sobre otros presupuestos de hecho distintos al considerado como hecho imponible. Baste citar, a título ejemplificativo, las declaraciones que han de ser presentadas por los sujetos en relación a las obligaciones tributarias a cuenta, y que gozan del mismo régimen jurídico de las llamadas declaraciones tributarias en sentido estricto. Así, su presentación extemporánea y espontánea dará lugar a la aplicación de los recargos del art. 61.3 de la LGT, su incumplimiento o presentación incorrecta, errónea o incompleta será constitutivo de infracción tributaria, etc.

instalación u obra”, que es lo que constituye la base imponible del ICO...»⁷⁴⁴. En consecuencia, es necesaria la declaración tributaria (y, en su caso, autoliquidación) más el presupuesto presentado por los sujetos, y éste no sustituye a aquélla⁷⁴⁵.

3) Tasa de licencia de obras y declaración tributaria del ICIO.

Cuestión distinta es si puede considerarse declaración tributaria del ICIO la declaración, que acompañada o no de autoliquidación, se exija, en su caso, por la correspondiente Ordenanza Fiscal para la exacción de la tasa por licencia urbanística. Y en tal caso, siguiendo el parecer de la mayoría de la doctrina, debemos descartar tal posibilidad, pues la declaración realizada a efectos de un determinado tributo no puede ser considerada, a su vez, como declaración tributaria de otro distinto; no puede, por tanto, producir los efectos propios de la declaración en otro tributo⁷⁴⁶. Ahora bien, no existe obstáculo para que dicha declaración presentada a efectos de un determinado tributo (en este caso, de la tasa por licencia urbanística), pueda ser considerada una comunicación de datos para la liquidación o comprobación de otras obligaciones tributarias tanto del propio interesado o declarante, como de terceros sujetos. En este

⁷⁴⁴ Analizan esta Sentencia, y se pronuncian en sentido favorable a su resolución, QUIRÓS ROLDÁN y ESTELLA LÓPEZ, que la consideran de “una corrección impecable” (*El Impuesto sobre Construcciones y la Tasa por Licencias de obras*; El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Madrid, 1995, p. 115), y ARAGONÉS BELTRÁN (*Anuario de Hacienda Local 1998... cit.*, p. 1900).

⁷⁴⁵ Algo similar sucede en el ámbito de otro impuesto local, como es el IIVTNU, en el que se exige que junto a la declaración o declaración-liquidación tributaria se presenten por el sujeto los documentos en los que consten los actos o contratos que originen la imposición (art. 112.3 LRHL). Nos referiremos a esta cuestión al analizar el procedimiento de dicha figura impositiva.

⁷⁴⁶ SÁNCHEZ SERRANO admite la posibilidad de que la declaración presentada a efectos de un tributo pueda desplegar los efectos propios de ésta respecto de otro diferente; en particular, al analizar los efectos procedimentales que puede producir la presentación de una declaración tributaria en determinados casos o respecto a determinados impuestos, señala que “la declaración presentada por el interesado a efectos de un impuesto determinado puede producir los mismos efectos propios de la declaración –servir de presupuesto procedimental, proporcionar un justificante o comprobante a la Administración- respecto a otro impuesto en cuyo procedimiento de comprobación o de liquidación esté interesado el declarante. Pero sin que ello suponga necesariamente el que el declarante quede liberado de toda responsabilidad en cuanto a su deber de declarar a efectos del otro impuesto”. Ahora bien, reconoce asimismo este autor, que “la declaración presentada por un interesado a efectos de la comprobación o de la liquidación correspondientes a un impuesto y a un período fiscal determinados, puede constituir a su vez una «comunicación de datos» -en el sentido técnico de tales términos-... para la comprobación o la liquidación referentes a otros impuestos o a otros períodos fiscales en los que esté interesado el declarante”, y dicha declaración puede igualmente “servir a la vez de «comunicación de datos»... respecto a procedimientos de comprobación o de liquidación de obligaciones tributarias de terceros” (*La declaración... cit.*, ps. 298 y 299).

Por su parte, niegan categóricamente que la declaración realizada a efectos de un tributo determinado pueda considerarse como tal en otro de naturaleza diferente ESEVERRI MARTÍNEZ y LÓPEZ MARTÍNEZ (*Temas prácticos de Derecho Financiero... cit.*, p. 530).

caso, puede servir de fuente de información a la Administración tributaria municipal para girar la llamada “liquidación provisional a cuenta” a la que se refiere el art. 104.1 LRHL⁷⁴⁷.

Otra de las cuestiones que han suscitado cierto debate es la relativa al momento en el cual puede exigirse por la Ordenanza fiscal la presentación de una declaración al sujeto pasivo; cuestión que abordaremos seguidamente en el estudio de las autoliquidaciones, pues es respecto de este acto del particular donde ha cobrado un mayor protagonismo y ha originado un mayor debate.

b) Autoliquidación.

Sin perjuicio de que al final de este Capítulo realicemos unas consideraciones generales sobre la autoliquidación en el ámbito de los tributos locales, creemos oportuno desglosar en este momento las particularidades que presenta esta institución en el ámbito del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, debido fundamentalmente a las numerosas controversias y dudas que ha suscitado, como puede constatarse si se atiende al número de resoluciones judiciales habidas sobre esta cuestión.

En este impuesto, al igual que en el resto de figuras tributarias del ámbito local, la autoliquidación no se impone, sino que se deja al arbitrio de cada Corporación la posibilidad de su implantación, vía Ordenanza fiscal⁷⁴⁸, que será la que establezca o no este sistema de gestión tributaria y la que concrete el contenido, modo y plazos de su realización⁷⁴⁹. Por tanto, el Ayuntamiento deberá adoptar la decisión de si exige este

⁷⁴⁷ Un supuesto diferente, y que será objeto de nuestra atención más adelante, sería aquél en el que la Ordenanza Fiscal reguladora del ICIO contemplase la posibilidad de que el sujeto presentase su declaración correspondiente al ingreso a cuenta de este impuesto, junto a la declaración relativa a la tasa de licencia de obras, en una unidad de acto, aprovechando la posibilidad que le brinda la normativa de gestionar conjunta y coordinadamente ambos tributos (art. 104.5 LRHL).

⁷⁴⁸ ARNAL SURÍA, S, y GONZÁLEZ PUEYO, J.: *Manual de Ingresos de las Corporaciones...* cit., p. 633.

⁷⁴⁹ En este caso, la regulación del régimen de autoliquidación se deja en manos de la Ordenanza fiscal, estando llamada a precisar quién, cómo y cuándo debe presentar la correspondiente autoliquidación. No puede hablarse en este supuesto de laguna legal, como han realizado algunos autores entre los que se encuentra CEDILLO LÓPEZ (“La liquidación provisional en el Impuesto sobre Construcciones...”, cit., p. 64); quien afirma que “a las lagunas que a nuestro juicio existen en cómo se regula el régimen de autoliquidación en el ICIO, se añade la discusión de si es suficiente una Ordenanza fiscal del Ayuntamiento para completarlas); ni tampoco de regulación “escueta” (FERNÁNDEZ PAVÉS, M.J.: “Las autoliquidaciones en la imposición local”, en *La Gestión tributaria en la Hacienda Local*; Cemci, Granada, 1991, p. 349), pues entendemos que ha primado el deseo del legislador de que sea la norma reglamentaria la que concrete y precise el régimen de autoliquidación, dando una mayor relevancia a la autonomía local y al poder tributario local, y sin olvidar las exigencias derivadas del principio de reserva de ley, conforme al cual debe ser una

impuesto en régimen de autoliquidación, a partir de la habilitación contenida en el art. 104.4 LRHL, que se ha limitado únicamente a la autorización de este régimen, cumpliendo así con la exigencias derivadas del principio de reserva de ley, y dejando en manos de los Ayuntamientos que quieran implantarlo, su regulación por medio de Ordenanzas⁷⁵⁰.

1) Concreción del momento de presentación de la autoliquidación.

Uno de los principales problemas que se plantea en relación al régimen de autoliquidación en el ICIO, y que podemos considerar en parte extensible al supuesto de iniciación mediante declaración simple, es el de la fijación del momento idóneo en el que la misma ha de ser presentada en su caso⁷⁵¹. Esta es una de las cuestiones que ha suscitado una mayor polémica y discusión a nivel doctrinal, y que ha sido merecedora de numerosos pronunciamientos jurisprudenciales, que no aportan una solución unánime, como veremos. Las alternativas que se presentan al Ayuntamiento a la hora de establecer este momento son ciertamente variadas, pudiendo concretarse en cuatro básicamente: al solicitar la licencia de obras, en el momento de concesión de dicha licencia, al iniciarse la construcción, instalación u obra, o bien, al concluirse ésta. La importancia de fijar el momento en el que el sujeto ha de presentar la correspondiente declaración o autoliquidación queda patente si se tiene en cuenta, por ejemplo, que a partir de la finalización de dicho plazo comienza el cómputo del período de prescripción de la potestad comprobadora y liquidadora de la Administración tributaria (arts. 64 y 65 LGT)⁷⁵². Además, no resulta neutro o indiferente, de cara al contribuyente, cuando se establezca su deber de presentar una declaración o autoliquidación, atendiendo fundamentalmente a

norma de rango legal la que establezca la previsión de autoliquidación, y esto es lo que hace precisamente el art. 104.3 LRHL, sin añadir nada más.

Evidentemente, será necesario para su aplicación el acuerdo de imposición y la aprobación de la Ordenanza fiscal correspondiente; además, no se puede olvidar que el art. 16.1.b) LRHL establece la exigencia de que las Ordenanzas recojan el régimen de declaración.

⁷⁵⁰ ÁLVAREZ ARROYO afirma que es de elogiar, desde el punto de vista de la autonomía local, que la LRHL se haya limitado únicamente a la autorización de este régimen (*El Impuesto municipal sobre Construcciones...* cit., p. 14).

⁷⁵¹ LAGO MONTERO reconoce que estamos ante el principal problema que se plantea en esta materia (“El procedimiento de gestión tributaria: modificaciones recientes...”, cit., p. 323).

⁷⁵² Ha habido autores que se han manifestado en contra de la posibilidad de que el Ayuntamiento pueda determinar el momento de declaración o autoliquidación, en base a que de este modo nos podemos encontrar con que en los Ayuntamientos habrá un inicio diferente del período de prescripción. En este sentido se pronuncia CEDILLO LÓPEZ quien considera que “esta interpretación burlaría la seguridad jurídica y el principio de reserva de ley, en relación con la apertura de la «prescripción»” (“La liquidación provisional en el Impuesto sobre Construcciones...”, cit., p. 68).

la duración del procedimiento para la obtención de la licencia urbanística, y a la propia duración de la obra en sí⁷⁵³.

A su vez, ha surgido la duda de cuál pueda ser el número de autoliquidaciones cuya presentación pueda ser exigida por la Entidad municipal; aspecto que se encuentra íntimamente ligado a la posible existencia de ingresos anticipados en el ámbito de este impuesto. En este sentido, se ha debatido en torno a si ha lugar a una autoliquidación del ingreso anticipado a través de la cual se ponga de manifiesto la realización del presupuesto de hecho mismo, presentada, por tanto, antes del devengo del tributo. Y junto a la anterior, si puede exigirse la presentación de una autoliquidación tras dicho momento, una vez iniciadas las obras, y en el instante preciso que fije el Ayuntamiento. Como veremos al analizar cada una de las alternativas planteadas, esta posibilidad es perfectamente viable⁷⁵⁴.

1.1) Autoliquidación antes de la concesión de la licencia de obras.

La posibilidad de exigir la autoliquidación en un momento anterior a la concesión de la licencia de obras, como pueda ser, el momento de petición de la misma, plantea numerosas dificultades. Debemos partir del tenor literal del art. 104.1 de la LRHL en el que se establece que «*cuando se conceda la licencia preceptiva o cuando, no habiéndose solicitado, concedido o denegado aún dicha licencia preceptiva, se inicie la construcción, instalación u obra, se practicará una liquidación provisional a cuenta...*». Quienes defienden que ha lugar a la exigencia de una autoliquidación en el momento de presentación de la solicitud de licencia de obras se basan fundamentalmente en la redacción del precepto transcrito; si se habla en la norma de “liquidación provisional” es porque previamente se ha llevado a cabo una actuación por parte del sujeto, como pueda ser la presentación de una declaración, o en su caso, una autoliquidación⁷⁵⁵. Es decir, la

⁷⁵³ CEDILLO LÓPEZ ha puesto de manifiesto que si se establece que el sujeto ha de presentar su autoliquidación en el momento de solicitar la licencia de obras y atendemos a la duración de la obra, “nos encontramos con un adelanto «gratuito» de varios años del contribuyente a la Hacienda municipal” (“La liquidación provisional en el Impuesto sobre Construcciones...”, cit., p. 65).

⁷⁵⁴ Admiten la posibilidad de que en el devenir del procedimiento de aplicación del ICIO se pueda exigir al sujeto pasivo la presentación de más de una declaración o autoliquidación CORS MEYA, pues en su opinión si se establece que la autoliquidación se realice antes del devengo del tributo, entonces se tendría que exigir otra autoliquidación posterior a dicho momento (“Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras”, en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*; Marcial Pons, Madrid, 1993, p. 855). Asimismo, se pronuncia en sentido favorable ORÓN MORATAL quien afirma que “resulta legítimo girar la autoliquidación con la solicitud de licencia; como lo resultaría igualmente el prever otra autoliquidación al finalizar la obra...” (“El ingreso anticipado en las Ordenanzas...”, cit., ps. 1259 y 1260).

⁷⁵⁵ No existe *a priori* ningún obstáculo para que tras la presentación por parte del sujeto de una declaración-liquidación la Administración practique una liquidación provisional; y de hecho, así sucede en la

declaración-liquidación es una actuación anterior a la liquidación provisional, lo que supone que el sujeto pasivo, de implantarse este régimen, habría de presentarla e ingresarla antes de la concesión de la licencia⁷⁵⁶.

Ahora bien, aceptar esta posibilidad supone admitir que a través de una Ordenanza fiscal se puede anticipar la exigibilidad de un determinado ingreso tributario fijado en una norma legal en un momento posterior; posibilidad que, atendiendo al principio de legalidad y de reserva de ley, le estaría absolutamente vedada. Tras la lectura del art. 104.1 LRHL podemos constatar que la Ley ha señalado con cierta precisión los momentos en los que se fija la exigibilidad de la deuda tributaria, y en consecuencia, al no existir base legal suficiente para ello, el Ayuntamiento no puede anticipar en sus Ordenanzas fiscales el momento de ingreso. No puede fijar la presentación de la autoliquidación, por tanto, en un momento anterior al previsto para la llamada "liquidación provisional"⁷⁵⁷.

mayoría de los supuestos en los que se dictan las llamadas liquidaciones provisionales de oficio ex art. 123 LGT.

⁷⁵⁶ En este sentido se pronuncia ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA ("Los impuestos potestativos en la nueva Ley de Haciendas Locales: Notas críticas"; La Ley, n.º 2269, de 11 de julio de 1989; citado por ARNAL SURÍA, S., y GONZÁLEZ PUEYO, J.: *Manual de Ingresos de las Corporaciones...* cit., p. 634). Estos autores comparten la opinión de ALBIÑANA, pues en otro caso "estaríamos ante un supuesto de indefinición del plazo para presentarla e ingresarla una vez concedida la licencia" (p. 634).

Admiten, asimismo, que pueda exigirse la autoliquidación en este momento ORÓN MORATAL para quien "fijar como momento de presentación de la misma, el de la solicitud de licencia no vulnera ni el régimen de la LHL, ni tampoco el principio de reserva de ley"; se ha de tener en cuenta que "la solicitud de licencia no es un presupuesto ajeno al régimen legal del ICIO, al ser uno de los previstos en el art. 102 LRHL", y además, "en tal caso, lógicamente, si la licencia se concede posteriormente ya no será necesario practicar otra liquidación provisional, salvo que difieran los cálculos de determinación de la base imponible del sujeto pasivo y de los técnicos municipales" ("El ingreso anticipado en las Ordenanzas...", cit., ps. 1256, 1258 y 1259); y FERNÁNDEZ PAVÉS, M.J.: "Las autoliquidaciones en la imposición local", *RHAL*, n.º 59, 1990, p. 222, citada por ORÓN MORATAL, G.: "El ingreso anticipado en las Ordenanzas...", cit., p. 1255.

Entre las sentencias que admiten que la autoliquidación pueda ser exigida con carácter previo al otorgamiento de la licencia se encuentran la STSJ de Andalucía de 9 de mayo de 1994.

⁷⁵⁷ A esta conclusión se llega en la STSJ de Cataluña de 20 de septiembre de 1991 en la que se anula un artículo de una Ordenanza fiscal que establecía el deber de presentar la autoliquidación del ICIO al solicitar la licencia de obras, y le da nueva redacción estableciendo que dicha autoliquidación habrá de ser presentada tras la concesión de la licencia. Se apoya el Tribunal en el principio de reserva de ley en materia tributaria; la distinta naturaleza de la tasa por el otorgamiento de licencia y el ICIO, lo que impide la aplicación de la normativa de aquella (que prevé el depósito previo) a éste; y considera que la LRHL sólo permite el ingreso anticipado en el ICIO a partir de cuando se concede la licencia. En particular, concluye el Tribunal «*la nulidad de las Ordenanzas Fiscales que fijan como momento de la liquidación provisional uno anterior al concretamente previsto en la ley, por vulnerar ésta en un elemento esencial o configurador del tributo. E igual nulidad es predicable de las Ordenanzas Fiscales que introducen el régimen de autoliquidación y refieren el momento de ésta a uno anterior al establecido en la ley para las liquidaciones...*».

Dicho de otro modo, antes de la concesión de la licencia, la norma legal no establece ninguna obligación de ingreso a cargo de los sujetos pasivos. Consecuencia de lo anterior y atendiendo a que el principio de reserva de ley exige una regulación mínima de la configuración de esta obligación, es que con carácter previo a la obtención de la licencia urbanística, la Ordenanza no puede exigir al particular ingreso alguno; diferente es que pueda fijarse en dicho momento previo, el deber del particular de presentar una

Por tanto, conforme a esta sentencia del TSJ de Cataluña serán nulas las Ordenanzas fiscales que establezcan que la declaración liquidación del ICIO se habrá de presentar junto con la solicitud de licencia de obras. Comparten esta doctrina ARAGONÉS BELTRÁN (*Anuario de Hacienda Local 1998...* cit., p. 1897), QUIRÓS ROLDÁN y ESTELLA LÓPEZ (*op. cit.*, p. 168), VALDIVIESO FONTÁN (*Las tasas por prestación de servicios urbanísticos y el impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras*; Comares, Granada, 2000, p. 240), entre otros. Se ha manifestado en contra de lo dicho en esta Sentencia ORÓN MORATAL, quien la comenta en “El ingreso anticipado en las Ordenanzas...”, cit., considerando que la autoliquidación no debe realizarse necesariamente en el mismo momento que está previsto para las liquidaciones provisionales (p. 1256).

Se muestran contrarias, asimismo, al establecimiento del régimen de autoliquidación en el momento de solicitud de la licencia, o lo que es lo mismo, con carácter previo a su otorgamiento, entre otras, la STSJ de Cataluña de 20 de noviembre de 1991; STSJ de Cataluña de 16 de junio de 1994, en la que se afirma que «igual nulidad es predicable de las Ordenanzas fiscales que introducen el régimen de autoliquidación y refieren el momento de ésta a uno anterior establecido en la Ley para las liquidaciones: 1º, porque el régimen de autoliquidación no supone, como se pretende, que pueden vulnerarse las normas legales establecidas en general para la gestión del impuesto; y 2º, porque si se entendiera que se trata de dos regímenes independientes (art. 104.3 como totalmente desligado de 104.1 y 104.2), el resultado habría de ser que en las autoliquidaciones no cabrían anticipaciones ni pagos a cuenta del impuesto, al impedirlo el principio de reserva de ley, con lo que las autoliquidaciones habrían de ser presentadas sólo en el momento del devengo o con posterioridad a él» (Vid. ARAGONÉS BELTRÁN, E.: *Anuario de Hacienda Local 1998...* cit., ps. 1897 y 1898); la STSJ de Extremadura de 15 de diciembre de 1998 («no resulta admisible que, por disposición inferior a la Ley (una Ordenanza fiscal), se produzca nueva anticipación al momento de solicitud de la licencia municipal (momento necesariamente anterior al de su otorgamiento)»).

Comparten este parecer de que puede practicarse la autoliquidación a partir del momento de concesión de la licencia y nunca antes, ARAGONÉS BELTRÁN para quien “el criterio correcto habrá de ser aplicar para las autoliquidaciones el mismo régimen respecto del momento de exigibilidad que la LHL establece para la liquidación provisional. Debe rechazarse el criterio de referirlo al momento de solicitud” (ARAGONÉS BELTRÁN, E.: *Anuario de Hacienda Local 1998...* cit., p. 1898); QUIRÓS ROLDÁN y ESTELLA LÓPEZ (*op. cit.*, p. 168), ÁLVAREZ ARROYO, que como veremos afirma que el momento más adecuado para que el sujeto pasivo presente su autoliquidación es cualquiera posterior al devengo del impuesto (*El Impuesto municipal sobre Construcciones...* cit., p. 322); VALDIVIESO FONTÁN (*op. cit.*, ps. 240 y 247); MARÍN-BARNUEVO FABO (*El ICIO. Teoría y práctica en el Impuesto sobre Construcciones...* cit., p. 230); PITA GRANDAL, A.: “Gestión de los tributos locales: liquidación e inspección”, en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*; Marcial Pons, Madrid, 1993, p. 160; y AA.VV.: *Manual de Ordenanzas Fiscales...*, cit., p. 361, entre otros.

declaración simple, con el objeto de que la Administración tributaria local gire la llamada liquidación provisional a cuenta en el momento de concesión⁷⁵⁸.

1.2) Autoliquidación en el momento de concesión de la licencia de obras.

De lo anterior se infiere que no existe inconveniente en que la Ordenanza fiscal imponga al sujeto pasivo el deber de autoliquidar a partir del momento de concesión de la licencia de obras. Ahora bien, en dicho momento el impuesto, en la mayoría de los casos⁷⁵⁹, no se habrá devengado⁷⁶⁰; de modo que, al anticiparse su exigencia al devengo del tributo, nos encontramos ante una autoliquidación de un ingreso anticipado⁷⁶¹; idea sobre la que volveremos en el siguiente apartado al analizar la llamada por la norma “liquidación provisional”.

La cuestión que surge es cómo se compagina esta autoliquidación del sujeto pasivo en el momento de concesión de la licencia de obras con la llamada “liquidación provisional” que es realizada por la Administración tributaria en el mismo momento⁷⁶². Al

⁷⁵⁸ En este sentido PAGÈS I GALTÉS afirma que “la liquidación provisional nunca puede ser practicada con anterioridad a la concesión de la licencia, lo que de acuerdo con la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 20 de septiembre de 1991, impide exigir la práctica de la autoliquidación de este impuesto, en un momento previo a la concesión de la licencia, si bien, evidentemente, nada impide exigir una declaración con anterioridad a este momento” (*La impugnación del Impuesto sobre Construcciones...* cit., p. 43).

Por su parte, ORÓN MORATAL se ha planteado la posibilidad de trasladar al ámbito del ICIO una solución, que con carácter excepcional, ha sido adoptada en el IRPF, de que no coincidan los momentos de autoliquidación e ingreso; en este impuesto estatal puede aplazarse el pago sin abono de interés de demora alguno. Ello supondría en la esfera de este tributo local que la Ordenanza fiscal fijase la presentación de la autoliquidación en el momento de solicitar la licencia y la realización del ingreso derivado de dicha autoliquidación a partir del otorgamiento de la misma, o del transcurso del plazo establecido para que el silencio administrativo fuese positivo (“El ingreso anticipado en las Ordenanzas...”, cit., p. 1258).

⁷⁵⁹ Así sucederá en la normalidad de los casos en los que el sujeto pasivo primero solicita la licencia y tras la concesión de ésta, procede a iniciar la construcción, instalación u obra, devengándose en este momento el impuesto.

⁷⁶⁰ En este caso en el que se exige la presentación de la autoliquidación en un momento anterior al devengo del impuesto, en opinión de LAGO MONTERO “no estaremos en rigor ante una autoliquidación sino ante una anticipación de ingresos, dado que el hecho imponible no se ha realizado todavía”, de forma similar a como sucede en el Impuesto sobre la Renta (“El procedimiento de gestión tributaria: modificaciones recientes...”, cit., p. 324).

⁷⁶¹ La autoliquidación exigida antes de iniciarse las obras no corresponde a un hecho imponible cierto; sino que se efectúa por un presupuesto de hecho distinto del hecho imponible, y respondería a la exigencia de un ingreso anticipado.

⁷⁶² Ante este interrogante CEDILLO LÓPEZ contesta afirmando que la liquidación provisional debería ser posterior, para poder comprobar algo de la autoliquidación del sujeto pasivo. Pero la Ley sólo permite la liquidación provisional cuando se conceda la licencia, de modo que la única forma de integración de las dos

respecto se ha de decir que carecería de sentido que se integrasen ambas figuras en un mismo momento del procedimiento, de forma que se exija al sujeto la presentación de una autoliquidación en el momento de otorgarse la licencia urbanística, y acto seguido la Administración gire una liquidación provisional en base a esos mismos datos, máxime si tenemos en cuenta que en ese momento aún no se ha devengado el tributo. Por ello, consideramos que el Ente local habrá de optar entre exigir la autoliquidación del ingreso anticipado en ese momento; o bien, prever la práctica de una liquidación de tal ingreso girada sobre la declaración simple del sujeto⁷⁶³.

Al respecto, debemos reconocer que con la autoliquidación se consigue una mayor agilización del ingreso anticipado. Pero no podemos olvidar que habrá determinados supuestos en los que en este momento de otorgamiento de la licencia, el Ayuntamiento tenga en su haber la información suficiente, obtenida fundamentalmente de la solicitud de licencia de obra municipal y del presupuesto de ejecución que la acompaña, para poder practicar la liquidación del ingreso anticipado (o “liquidación provisional”, según el art. 104.1 LRHL). En tal supuesto, “lo más rápido, lo más económico y lo más eficiente, sería que el propio ente impositor determinara el importe de esa obligación y se la notificara al sujeto pasivo junto con el acuerdo de concesión de la licencia de obras”⁷⁶⁴, y por tanto, la no exigencia de autoliquidación al sujeto.

1.3) Autoliquidación tras el inicio de la construcción, instalación u obra.

Finalmente, se puede unir el deber de presentar la autoliquidación al momento del devengo del impuesto, que como sabemos se produce en el momento de iniciarse la construcción, instalación u obra, se haya obtenido o no la correspondiente licencia urbanística (art. 103.4 LRHL); de modo que se exija al sujeto pasivo su realización en el mismo momento del devengo, o bien en cualquier momento posterior a éste. En este caso, tal y como se ha puesto de manifiesto, la autoliquidación estaría referida a un hecho imponible cierto⁷⁶⁵; no se trataría de un ingreso anticipado, ni se efectúa por un presupuesto de hecho distinto del hecho imponible⁷⁶⁶.

figuras, sería entender que «cuando» significa «después» «una vez que», no «en el mismo momento» (“La liquidación provisional en el Impuesto sobre Construcciones...”, cit., p. 64).

⁷⁶³ Al respecto, afirma NIETO MONTERO que en el ICIO “si el Ayuntamiento opta por el sistema de autoliquidación, será innecesaria la práctica de una liquidación provisional en los términos de la LHL” (es decir, en el momento de concesión de la licencia; pues el autor comenta la redacción del art. 104.1 de la LRHL antes de su reforma en virtud de la Ley 50/1998) (*La Gestión de los Impuestos Municipales...*, cit., p. 249).

⁷⁶⁴ MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *El ICIO. Teoría y práctica en el Impuesto sobre Construcciones...* cit., p. 232.

⁷⁶⁵ ÁLVAREZ ARROYO para quien el momento más adecuado para que el sujeto pasivo presente su autoliquidación es cualquiera posterior al devengo del impuesto (*El Impuesto municipal sobre Construcciones...* cit., p. 194). Por su parte, CORS MEYA reconoce que “lógicamente esta autoliquidación

Tanto la doctrina como la jurisprudencia se han pronunciado en torno a la imposibilidad de fijar como momento de presentación de la autoliquidación el de finalización de las obras, en base, fundamentalmente, a que a partir de ese momento, en su opinión y atendiendo al art. 104.1 de la LRHL, sólo cabe comprobar el coste real y efectivo de la obra, y proceder, en su caso, a dictar una liquidación definitiva⁷⁶⁷. En cambio, consideramos que no existe inconveniente en que se prevea en la Ordenanza fiscal que al finalizar las obras el sujeto ponga en conocimiento de la Administración tributaria local este hecho; instrumentado este deber bien bajo la forma de una simple comunicación de final de obras, una declaración simple, o en su caso, una autoliquidación⁷⁶⁸. De este modo, se facilita la posterior labor comprobadora e investigadora de la Administración tributaria municipal.

tendría que realizarse después de haberse realizado el hecho imponible” (“Impuesto sobre Construcciones...”, cit., p. 855).

⁷⁶⁶ ORÓN MORATAL, G.: “El ingreso anticipado en las Ordenanzas...”, cit., p. 1256.

⁷⁶⁷ Se manifiestan abiertamente en contra de que se fije la realización de la declaración, o en su caso, autoliquidación en el momento de finalizar la construcción, instalación u obra correspondiente VALDIVIESO FONTÁN, que comparte la resolución adoptada en la STSJ de Andalucía de 12 de mayo de 1997 (JT 1997\571), y que admite que se pueda presentar al finalizar las obras una declaración, pero no una autoliquidación (*op. cit.*, p. 246) y MARÍN-BARNUEVO FABO, para quien “el único momento en que jurídicamente parece posible exigir la autoliquidación del ICIO es el de la obtención de la licencia o el de inicio de las obras”, aunque reconoce que en tales casos resulta “ciertamente difícil encontrar alguna ventaja en el establecimiento del régimen de autoliquidación del ICIO”, y rechaza la práctica de autoliquidaciones en el momento de finalización de las obras (*El ICIO. Teoría y práctica en el Impuesto sobre Construcciones...* cit., p. 231).

A nivel jurisprudencial impiden el establecimiento del régimen de autoliquidación al final de la obra la STSJ de Andalucía, Sala de Granada, de 12 de mayo de 1997 (JT 1997\571) que consideró que «*mientras la liquidación provisional tiene por base el presupuesto presentado por los interesados, la definitiva toma el coste real y efectivo de las obras definitivamente realizadas, pudiendo utilizarse el sistema de autoliquidación sólo para la primera de las liquidaciones, pero no para la liquidación definitiva, que es exclusiva competencia de la Administración*», la STSJ de Murcia de 16 de junio de 1997, la STSJ de Extremadura de 15 de diciembre de 1998 y la STSJ de Cataluña de 12 de julio de 2000, entre otras.

⁷⁶⁸ Admiten la posibilidad de que se establezca el deber de declarar o autoliquidar a cargo del sujeto pasivo a partir de la finalización de las construcciones, instalaciones y obras GEDILLO LÓPEZ (“La liquidación provisional en el Impuesto sobre Construcciones...”, cit., p. 64), FERNÁNDEZ PAVÉS (“Las autoliquidaciones en la imposición local”, cit., ps. 349 y 350), CORS MEYA (“Impuesto sobre Construcciones...”, cit., p. 855), ORÓN MORATAL, G.: “El ingreso anticipado en las Ordenanzas...”, cit., ps. 1259 y 1260; ÁLVAREZ ARROYO (si bien no lo afirma abiertamente, se infiere de lo afirmado por el autor que admite que se fije como momento de presentación de la autoliquidación cualquiera posterior al devengo, y no excluye el de finalización de las obras) (*El Impuesto municipal sobre Construcciones...* cit., p. 194), LÓPEZ MARTÍNEZ (“Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras”, en *Manual General de Derecho Financiero y Tributario*, Tomo IV, Volumen 2, Haciendas Locales; Comares, Granada, 1998, p. 124).

En definitiva, el Ayuntamiento goza de libertad para establecer mediante Ordenanza fiscal el deber de los interesados de presentar la pertinente declaración y en su caso autoliquidación, o ambas, referente al ICIO. Asimismo, también puede fijar el contenido, forma y plazo que estime oportuno para la práctica de semejante declaración o autoliquidación, sin olvidar que se impide por la norma legal practicar “liquidación provisional” o exigir autoliquidación con anterioridad a la obtención de la licencia de obras; no así la declaración.

No hay inconveniente, por tanto, para que el Ayuntamiento decida exigir la declaración en el momento de solicitar la licencia de obras; no sería admisible, por las razones vistas, que se fijase en ese momento la realización de un ingreso anticipado, o si se prefiere, la presentación de la autoliquidación. Esta última puede tener lugar en un determinado plazo a partir de la concesión de la licencia, tratándose, como diremos seguidamente, de la autoliquidación de un ingreso anticipado; o bien, a partir del devengo del impuesto, siendo diversas las alternativas que se plantean a la Entidad municipal de cara a fijar un momento para su presentación: un plazo a partir del inicio de las construcciones, instalaciones y obras y/o a partir de la finalización de las obras⁷⁶⁹.

Ahora bien, tal y como se ha afirmado, en aquellos supuestos en los que la información necesaria para poder cuantificar el importe debido ya obra en poder de la Administración en virtud del expediente de solicitud de licencia municipal (ya conoce el porcentaje a aplicar y el coste estimado de la obra o presupuesto de ejecución material), carece de todo sentido aumentar la complejidad del procedimiento y trasladar al sujeto pasivo el deber de cuantificar esa obligación. En tales casos, “al estar disponible para la Administración local toda la información necesaria para la cuantificación del tributo, lo lógico es que liquide y notifique directamente al sujeto pasivo la deuda tributaria resultante, y lo ilógico es que le requiera formalmente para que presente su autoliquidación”⁷⁷⁰. No se puede olvidar que uno de los principios que inspiran la aplicación del sistema tributario es el de limitación de costes indirectos derivados del

A nivel jurisprudencial han acogido favorablemente que se establezca la autoliquidación del particular al finalizar la construcción, instalación u obra, la STSJ de Madrid de 17 de marzo de 1997 (JT 1997\200)

⁷⁶⁹ Como ha reconocido VALDIVIESO FONTÁN “lo normal es que las Ordenanzas fiscales establezcan un plazo, bien desde el inicio de las obras o bien desde la notificación del otorgamiento de la licencia, frecuentemente de un mes o treinta días hábiles, para que el sujeto pasivo formule la preceptiva declaración o autoliquidación... El modelo de impreso habrá de ser el aprobado por cada entidad local” (*op. cit.*, p. 245).

⁷⁷⁰ MARÍN-BARNUEVO FABO, que realiza estas afirmaciones para justificar que no tiene ninguna ventaja el establecimiento del régimen de autoliquidación del ICIO (*El ICIO. Teoría y práctica en el Impuesto sobre Construcciones...* cit., p. 232).

cumplimiento de obligaciones formales (art. 2.2 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes)⁷⁷¹.

2) Incumplimiento del deber de declarar, y en su caso autoliquidar en el ICIO.

Por último, creemos oportuno, dada su relevancia práctica, realizar la siguiente puntualización en relación a aquellos supuestos en los que el sujeto no cumpla con su deber de declaración o autoliquidación dentro de los plazos que, en cada caso, establezca la Ordenanza fiscal, o bien, cumpla con dicho deber pero presentando una declaración o autoliquidación incorrecta, incompleta o inexacta. En tales supuestos, en principio la conducta del obligado tributario sería constitutiva de una infracción grave conforme a la letra a) y b) del art. 79 LGT, en función de que se trate de una autoliquidación o declaración simple. Pero conviene tener en cuenta, que si pese al incumplimiento del sujeto, la oficina gestora puede practicar la liquidación provisional de oficio ex art. 123 LGT, no ha lugar a la sanción por infracción grave del sujeto. En este sentido se ha pronunciado la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de noviembre de 1999 (RJ 1999/9600) que realiza una interesante interpretación del art. 79.a) LGT en conexión con el art. 123 LGT, y en la que se afirma que este último precepto «*parte de una realidad incontestable y es que el sujeto pasivo no oculta nada a la Administración Tributaria, cuando ésta conoce perfectamente la realización del hecho imponible*», y precisamente «*el ICIO es un tributo en el que de modo paradigmático se da esta circunstancia*».

Conforme a este pronunciamiento jurisprudencial, cuando el presupuesto es conocido por el Ayuntamiento, sin necesidad de exigir declaración específica por el ICIO, la Oficina Gestora del Ayuntamiento *puede y debe* practicar liquidación provisional, al amparo de los arts. 104 de la LRHL y 123.1 de la LGT; y en este caso, no cabe apreciar

⁷⁷¹ Uno de los objetivos de las últimas reformas fiscales es el de favorecer y agilizar el cumplimiento de los deberes formales y reducir los costes indirectos que los mismos ocasionan a los sujetos, así como, facilitar las relaciones de los contribuyentes con la Administración tributaria, alcanzando mayores cotas de eficiencia y eficacia. Así se pone de manifiesto en la Exposición de Motivos de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales al afirmar que «*los otros dos principios que cabe resaltar como básicos en esta Ley son, sin duda, el desarrollo y potenciación de la autonomía municipal y la especial atención prestada al establecimiento de mecanismos que, tanto en la esfera catastral como en la de los tributos municipales, faciliten la gestión y reduzcan las obligaciones formales de los interesados*» (apartado II); y más adelante, al comentar las reformas adoptadas en el ámbito del IBI señala que «*en materia de gestión, las modificaciones que la Ley incorpora van dirigidas, por una parte, a reforzar el principio de colaboración que ha de presidir las relaciones entre las Administraciones públicas para reducir los costes indirectos de la imposición y facilitar la gestión del impuesto en beneficio de los contribuyentes, y, por otra, y con esta finalidad, a simplificar la gestión del tributo y facilitar su comprensión*» (apartado III).

la existencia de una infracción grave, en la medida en que no ha habido realmente ocultación a la Administración, pues pese al incumplimiento del particular aquella ha podido perfectamente cuantificar el importe debido y notificarlo al sujeto exigiendo su ingreso⁷⁷². En efecto, *«según esta interpretación del artículo 79.a), en relación con el artículo 123.1 de la Ley General Tributaria, siempre que la Administración Tributaria practique o deba practicar una liquidación provisional de oficio de las denominadas comprobaciones abreviadas (art. 121 de la misma Ley General Tributaria), no habrá, por supuesto, infracción tributaria grave, en la medida en que no hay ocultación... Por supuesto, y para evitar equívocos, sí existirá infracción tributaria grave, según el artículo 79.1 de la Ley General Tributaria, según la redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, cuando el sujeto pasivo deje de ingresar por falta de presentación de la declaración-autoliquidación, sin que la Administración Tributaria conozca la realización del hecho imponible o sus principales elementos y necesite de dicha declaración para conocerlos y para el ingreso de la obligación tributaria correspondiente, por lo que si no se presentan, sólo puede conocer estos hechos y cobrar el tributo mediante la función investigadora, y de igual modo cuando la declaración-autoliquidación se ha presentado pero lo ha sido de modo no veraz o incompleto»*⁷⁷³.

Por tanto, en virtud de la argumentación dada en esta sentencia, y extrapolándola más allá del ámbito específico del ICIO, aunque no parece del todo claro que así pueda ser en virtud de las condiciones que se recogen en la citada sentencia, siempre que se practique una liquidación provisional de oficio de las que se refiere el art. 123 LGT por los órganos gestores, no se podría sancionar al administrado por infracción grave.

2.- Iniciación por actuación administrativa.

Hechas estas precisiones, es posible que la Ordenanza fiscal de un determinado Municipio no contenga una regulación concreta de los deberes formales de los obligados tributarios, y por tanto, no especifique un deber de autoliquidar el impuesto, ni de presentar declaración alguna a efectos de su liquidación. En estos casos, la gestión de este Impuesto se iniciará necesariamente por actuación administrativa (art. 101 c) LGT), y no por declaración o iniciativa del sujeto pasivo, como es evidente⁷⁷⁴. Dicha actuación

⁷⁷² Cuestión distinta es que pueda calificarse el comportamiento del sujeto como infracción simple conforme al art. 78 LGT.

⁷⁷³ Cabe plantearse si sería extensible esta misma consideración a los supuestos en los que sea el inspector tributario quien gire la liquidación provisional, tras el levantamiento de un acta previa, como consecuencia de un incumplimiento total o parcial del particular de su deber de declarar o autoliquidar.

⁷⁷⁴ Obviamente, en tal caso, no podrá sancionarse al sujeto por no haber dado a conocer a la Administración tributaria la realización del hecho imponible del ICIO. En este caso, ante la ausencia de una previsión específica en la LRHL del deber de declarar o autoliquidar el ICIO (ya que se limita en este último caso simplemente a habilitar al Ayuntamiento para cumplir así con las exigencias derivadas del principio de

administrativa puede ser llevada a cabo por los órganos de gestión local, que partiendo de los elementos de prueba que obren en su poder y a través de los cuales se ponga de manifiesto la realización de un hecho imponible, podrán dictar una liquidación provisional de oficio (art. 123.1 segundo párrafo de la LGT); o bien, por los órganos de Inspección tributaria local que en virtud de su actuación investigadora documentada en acta previa podrán girar una liquidación provisional (art. 140 LGT)⁷⁷⁵.

Esta labor administrativa, se verá enormemente facilitada, si en estos supuestos el sujeto ha presentado la solicitud de licencia de obras acompañada, en su caso, del proyecto de ejecución correspondiente, normalmente ante el Negociado o Dependencia de Urbanismo, pues a partir de los datos contenidos en estos documentos, previa comunicación de dicha información por dicho órgano urbanístico⁷⁷⁶, el órgano tributario local procederá a exaccionar este impuesto. Esto es, podrá iniciarse de oficio el procedimiento de aplicación del ICIO por parte del órgano tributario competente del Ayuntamiento, a partir de la información suministrada por el particular en la petición de licencia de obras y proyecto técnico, liquidándose el impuesto en función de dichos datos. No se trata, obviamente, de considerar la solicitud de licencia urbanística, a su vez, como declaración del ICIO⁷⁷⁷, supliendo así la ausencia expresa de ésta; sino de considerar

reserva de ley), y su posible no regulación en la Ordenanza fiscal de un determinado Ayuntamiento, no podrá considerarse constitutiva de infracción tributaria la conducta del sujeto si éste no comunica la iniciación de una construcción, instalación u obra al Ayuntamiento competente.

⁷⁷⁵ Estas consideraciones sirven igualmente para aquellos supuestos en los que la Ordenanza fiscal impone al sujeto el deber de declarar y, en su caso, autoliquidar, y aquél incumple con dicho deber total o parcialmente.

⁷⁷⁶ Consideramos de interés transcribir parte del contenido de la Circular de 29 de febrero de 1964 (Boletín Oficial de Hacienda n.º 20, de 10 de marzo) que pese a su antigüedad, y referencia a órganos integrados dentro de la Administración tributaria estatal, menciona expresamente a la necesaria remisión y comunicación de datos con trascendencia tributaria por parte de todos los órganos integrados dentro de dicha Administración a las oficinas liquidadoras. En particular, se impone en dicha Circular:

«1.º Todos los Tribunales, Dependencias y Oficinas, sean o no liquidadoras de tributos, encuadrados en las Delegaciones y Subdelegaciones de Hacienda, deberán desde ahora examinar con toda atención cualquier declaración, comunicación o documento en general que en ellos se presente no sólo a efectos del expediente o tributo que determine su aportación por el interesado, sea o no sujeto pasivo tributario, sino a efectos de la exacción de cualquier otro impuesto; y

2.º Siempre que del examen referido en el apartado anterior advierta el funcionario que cualquiera de los datos o antecedentes consignados en tales declaraciones, comunicaciones o documentos pueden tener alguna trascendencia tributaria y no conste de modo fehaciente que ya se ha producido, dará cuenta por escrito... a la oficina liquidadora competente».

(Hemos transcrito el contenido de esta disposición de CEDILLO LÓPEZ, L.: “La liquidación provisional en el Impuesto sobre Construcciones...”, cit., ps. 61 y 62).

⁷⁷⁷ Defiende que en estos supuestos en los que no se regula en la Ordenanza Fiscal la iniciación del procedimiento de gestión del ICIO, pueda considerarse la solicitud de licencia urbanística como declaración tributaria del ICIO, PAGÈS I GALTÉS (*La impugnación del Impuesto sobre Construcciones...* cit., p. 43).

aquella como una valiosa fuente de información, o si se prefiere comunicación de datos⁷⁷⁸, para la comprobación y liquidación de este impuesto.

Son evidentes los problemas que se plantean en estos supuestos; de un lado, se suscitarán numerosas dudas en aquellos casos en los que la gestión de este Impuesto haya sido delegada a un ente público distinto del encargado de conceder la licencia, y, por tanto, de aquél que conoce los datos de la misma; pues en tal caso el ente que efectivamente gestiona desconocerá la existencia de esta solicitud, así como, el posible contenido de la misma, lo cual le dificultará la práctica de la liquidación del impuesto en cuestión.

Por otro lado, también surgirán problemas en aquellos supuestos en los que, no habiendo regulado el Ayuntamiento el régimen de declaración o declaración-liquidación del ICIO, el sujeto no haya presentado la petición de licencia urbanística correspondiente⁷⁷⁹. En este caso, al igual que en el anterior indicado, podrá iniciarse el procedimiento por el órgano tributario municipal competente desarrollando las actuaciones de comprobación e investigación que sean precisas.

B) Liquidación provisional.

1.- Consideraciones generales sobre la liquidación en el ICIO.

La LRHL distingue una liquidación provisional a cuenta y, tras la oportuna comprobación, una liquidación definitiva⁷⁸⁰. A simple vista, podría concluirse que el legislador ha optado, tal y como hemos puesto de manifiesto en otro lugar, por seguir el llamado esquema clásico o tradicional de gestión diseñado en la LGT; reconociendo, no obstante, la posibilidad que brinda al Ente municipal de que adopte el sistema de autoliquidación. Ahora bien, el esquema de gestión de este Impuesto municipal no es tan simple y sencillo como en un principio pudiese deducirse de una primera lectura del art. 104 LRHL; ya lo hemos puesto de manifiesto en la fase de iniciación, y lo constataremos igualmente al analizar la comprobación y liquidación. En principio, conforme al apartado 1 del art. 104 LRHL, se practicará una liquidación provisional «*cuando se conceda la licencia preceptiva*» (momento que puede ser anterior o posterior al devengo), o bien, «*cuando, no habiéndose solicitado, concedido o denegado aún dicha licencia preceptiva,*

⁷⁷⁸ Utilizando la terminología empleada por SÁNCHEZ SERRANO, L.: *La declaración...* cit., p. 297.

⁷⁷⁹ Puesto de manifiesto por NIETO MONTERO, J.J.: *La Gestión de los Impuestos Municipales...*, cit., p. 246.

⁷⁸⁰ En opinión de PAGÈS I GALTÉS “el fundamento de semejante duplicidad liquidatoria estriba... en la oportunidad apreciada por el legislador de exigir un “pago a cuenta” con carácter previo incluso al inicio de la obra” (*La impugnación del Impuesto sobre Construcciones...* cit., p. 21).

se inicie la construcción, instalación u obra» (esto es, en este segundo supuesto, cuando se produzca el devengo del impuesto y se considere, por tanto, realizado el hecho imponible del mismo –art. 101.1 y 103.4 LRHL-). Seguidamente, una vez finalizadas las obras y teniendo en cuenta el coste real y efectivo de las mismas, el Ayuntamiento, tras la oportuna comprobación administrativa, practicará una liquidación definitiva, exigiéndole al sujeto pasivo, o en su caso, reintegrándole, la cantidad que corresponda.

En principio, tanto a la liquidación provisional como a la definitiva le es de aplicación el régimen jurídico propio de esta institución⁷⁸¹: contenido, efectos y requisitos, tanto formales como materiales⁷⁸². Ahora bien, no se puede olvidar que presentan en relación a este impuesto, y sobre todo, la primera de ellas, determinadas particularidades como tal liquidación⁷⁸³. Así, conforme al art. 120.2.c) LGT se considerará definitiva la liquidación provisional que no haya sido comprobada dentro del plazo que se señale en la ley propia de cada tributo, sin perjuicio de la prescripción. De este modo, *a priori* podría pensarse, conforme a esta regulación general de la LGT, que una vez transcurrido el plazo de cuatro años de prescripción desde el momento en el que se practicó una liquidación provisional en el ICO, dicha liquidación deviene definitiva⁷⁸⁴. Sin embargo, dicha conclusión ha de ser descartada en el ámbito de este impuesto municipal, pues no puede entenderse practicada la liquidación definitiva antes de la total integración de los distintos aspectos del hecho imponible, y por tanto, antes de que puedan realizarse tareas

⁷⁸¹ Un estudio jurídico completo y exhaustivo de la liquidación tributaria se contiene en RUIZ GARCÍA, R.: *La liquidación en el ordenamiento tributario*, Civitas, Madrid, 1987; BOLLO AROCENA, M.C.: *Análisis jurídico de la liquidación provisional*, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1983; CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: “La liquidación: liquidaciones provisionales y definitivas”, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Francisco Sáinz de Bujanda*, Volumen III, IEF, Madrid, 1991; y del mismo autor, “Notas sobre el procedimiento de liquidación en el Derecho tributario español”, en *Estudios Jurídicos. Libro conmemorativo del bicentenario de la Universidad de la Laguna*, Tomo I, Facultad de Derecho de la Universidad de la Laguna, 1993; LEJEUNE VALCÁRCEL, E.: “Las liquidaciones tributarias”, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Francisco Sáinz de Bujanda*, Volumen III, IEF, Madrid, 1991, entre otros.

⁷⁸² La STSJ de Galicia de 26 de mayo de 2000 anula una liquidación provisional del ICIO en la que no constaban los elementos esenciales de la misma, tal y como exige el art. 124.1 LGT.

⁷⁸³ Ello obedece fundamentalmente, como veremos a continuación, a que pese a que se denomine liquidación provisional no es tal, entendida en sentido estricto, como aquel acto que cuantifica provisionalmente el importe de la deuda tributaria u obligación tributaria, sino como vamos a ver, nos encontramos ante un acto que cuantifica un ingreso a cuenta, una liquidación, por tanto, de un ingreso anticipado, en determinados casos.

⁷⁸⁴ Conforme al sentir mayoritario de la doctrina es errónea la expresión utilizada por la norma, pues la liquidación no deviene “definitiva”, sino más bien “firme”. Ha de hablarse, por tanto, de firmeza de la liquidación provisional cuando transcurre el plazo de prescripción sin que la Administración haya hecho uso de su potestad comprobadora.

de comprobación⁷⁸⁵. Y así sucedería si se considerara definitiva la liquidación provisional una vez transcurrido el plazo de prescripción, pues en tal caso puede que aún no haya finalizado la obra, y por tanto, no puedan conocerse aún todos los datos relativos al hecho imponible del impuesto y su cuantificación. Como veremos, el plazo de prescripción para la práctica de una liquidación definitiva comenzará a computarse a partir de la finalización del plazo establecido para la presentación de la correspondiente declaración simple, o en su caso autoliquidación, una vez finalizada la obra; y en defecto de tal previsión, es decir, si no se ha previsto la presentación de una declaración, a partir del momento de finalización de la construcción, instalación y obra⁷⁸⁶. Asimismo, podríamos entender que es a partir de dicho momento cuando comenzaría el cómputo del plazo para que la liquidación provisional se convierta en definitiva.

De otro lado, tal y como está redactado el art. 104.1 LRHL, parece que la liquidación provisional tendrá carácter imperativo (como se infiere de la utilización del tiempo verbal imperativo «*se practicará*»). Es quizá éste el dato más relevante “por cuanto supone de excepción al régimen general de liquidaciones provisionales previsto en la LGT”⁷⁸⁷; pues, conforme a esta norma el órgano administrativo competente se encuentra facultado, no obligado, tras la realización de las actuaciones de comprobación, y en su caso, investigación de mayor o menor alcance, a practicar la liquidación provisional fruto de las actuaciones desarrolladas⁷⁸⁸. Ahora bien, se ha de tener en cuenta que este pretendido carácter imperativo de la liquidación provisional no ha sido admitido

⁷⁸⁵ Así lo reconoce ORÓN MORATAL para quien debería haberse recogido en la normativa local la declaración expresa de que el transcurso del plazo de prescripción desde la práctica de la liquidación provisional no la convierte en definitiva como resultaría del art. 120.2.c) LGT (“El ingreso anticipado en las Ordenanzas...”, cit., ps. 1259 y 1260).

⁷⁸⁶ Compartimos por tanto, la opinión manifestada por PAGÈS I GALTÉS, idea sobre la que profundizaremos más adelante al analizar las particularidades que la prescripción presenta en el ámbito de este impuesto (*La impugnación del Impuesto sobre Construcciones...* cit., ps. 41 a 50).

⁷⁸⁷ LAGO MONTERO, J.M.: “El procedimiento de gestión tributaria: modificaciones recientes...”, cit., p. 324.

⁷⁸⁸ ARIAS VELASCO y SARTORIO ALBALAT consideran que “la generalización del sistema de autoliquidación ha determinado que la liquidación provisional sólo sea preceptiva para la exacción de aquellos tributos que se gestionan a través del sistema tradicional contemplado en la LGT”; entre los cuales se encuentra el IBI, IAE e ISD, si bien se ha de reconocer que para estos dos últimos se ha implantado también el sistema de autoliquidación. En estos casos, la “liquidación administrativa es un elemento imprescindible dentro del propio esquema de gestión del tributo”. Asimismo, consideran los autores que la liquidación provisional también tiene carácter preceptivo en los supuestos contemplados en el art. 123.1. párrafo 3 de la LGT, y en determinados supuestos específicos como los contemplados en el art. 100 de la LIRPF de 1991 y en el art. 145 LIS (liquidaciones provisionales cuando la autoliquidación de lugar a devolución) (*Procedimientos tributarios...* cit., ps. 170 y 171). En cualquier caso, en ningún momento se refieren los autores expresamente entre los tributos en los cuales se exige la práctica de una liquidación provisional preceptiva al ICIO.

pacíficamente por la doctrina, pese al tenor de la norma; hay autores que priman el régimen jurídico general y tradicional de este acto liquidatorio, reconociéndole una naturaleza facultativa o voluntaria⁷⁸⁹.

2.- Naturaleza de la llamada “liquidación provisional”. Ingresos anticipados y liquidación del ICIO.

Dice la norma que la Administración tributaria municipal dictará una “liquidación provisional a cuenta” en dos supuestos concretos. En la redacción originaria del art. 104.1 LRHL se hablaba simplemente de “liquidación provisional”; posteriormente, tras la modificación llevada a cabo por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, se pasó a hablar de “liquidación provisional a cuenta”. Como se sabe, ésta última constituye una de las diferentes modalidades de liquidación provisional enumeradas en el apartado 3 del art. 120 de la LGT⁷⁹⁰, que ha sido definida como “aquella que se practica con carácter de anticipo a otra liquidación que, provisional o definitivamente, determine los elementos esenciales del hecho imponible”⁷⁹¹. Ahora bien, la mayor parte de la doctrina ha considerado que todas las liquidaciones provisionales son siempre a cuenta de la que finalmente se establezca, y así lo estimamos también nosotros. En cualquier caso, ya se trate de una liquidación provisional a cuenta, o simplemente una liquidación provisional en general, lo relevante a estos efectos es que en ambos casos, se realizan por la Administración sobre la base de una obligación tributaria ya nacida, aunque indeterminada en su cuantía⁷⁹². Esta es, por tanto, una de las notas caracterizadoras de la liquidación provisional, y que cobra una especial importancia en este impuesto, pues como veremos no siempre que el art. 104 LRHL habla de liquidación provisional puede entenderse ésta como aquel acto a través del cual se determina provisionalmente la existencia y cuantía correspondiente a una determinada obligación tributaria ya nacida, sino que se trata más bien de la liquidación de un ingreso a cuenta o anticipado.

⁷⁸⁹ Entre los autores que consideran que la liquidación provisional prevista en la LRHL para este impuesto no se ha de dar necesariamente se encuentra ORÓN MORATAL, para quien “la liquidación provisional no es indispensable que se practique” (“El ingreso anticipado en las Ordenanzas...”, cit., ps. 1255 y 1258). Entre quienes le reconocen un carácter imperativo se sitúa LAGO MONTERO, J.M.: “El procedimiento de gestión tributaria: modificaciones recientes...”, cit., p. 324.

⁷⁹⁰ Enumeración cuya utilidad ha sido puesta en duda por ARIAS VELASCO y SARTORIO ALBALAT “dado lo indefinido de los contornos de cada uno de sus términos y la ausencia de consecuencias normativas sobre la función y efectos de cada uno de ellos” (*Procedimientos tributarios...* cit., p. 167).

⁷⁹¹ ARIAS VELASCO, J., y SARTORIO ALBALAT, S.: *Procedimientos tributarios...* cit., p. 167.

⁷⁹² GOROSPE OVIEDO, J.I.: *La deuda tributaria básica. Cuota, prestaciones a cuenta y recargos contributivos*; Marcial Pons, Madrid, 2000, p. 71.

Como decimos, esta llamada “liquidación provisional a cuenta” por el art. 104.1 LRHL ha de ser practicada en uno de los dos siguientes momentos: en el momento de concesión de la licencia de obras preceptiva, o bien, cuando se inicie la construcción, instalación u obra, aunque no se haya solicitado, concedido o denegado aún dicha licencia. Éste último se incorporó tras la modificación del precepto llevada a cabo por la Ley 50/1998, con la que se pretende fundamentalmente solucionar la laguna anteriormente existente en relación a aquellos supuestos en los que se inicia la obra sin solicitar o sin haber obtenido aún la correspondiente licencia⁷⁹³. En estos casos de obras ilegales, antes de dicha modificación, se consideraba, aunque puede llegar a ser discutible, que no podría practicarse liquidación provisional alguna, hasta que no se legalizase la obra⁷⁹⁴. De este modo, aunque la cadencia normal de los hechos es la solicitud de la licencia, y, una vez otorgada, la iniciación de la obra, el legislador expresamente señala que cuando no sucede así lo decisivo es la iniciación de la construcción⁷⁹⁵.

Por tanto, la Ley permite practicar la liquidación provisional una vez se tenga constancia de que se ha producido el hecho imponible, con independencia de que se haya concedido o denegado la licencia correspondiente. Es de suponer que en tales hipótesis, si aún no se ha solicitado la licencia, pero sí se ha realizado el presupuesto de hecho del ICIO, es correcto exigir un pago a cuenta⁷⁹⁶. De otro lado, es evidente que, en este segundo caso contemplado en el primer párrafo del art. 104.1 LRHL, se ha producido el devengo del impuesto, y en consecuencia no hay problemas en denominar al acto administrativo como liquidación provisional.

⁷⁹³ Se ha calificado de acierto el hecho de haber contemplado en la LRHL el inicio de las obras como el momento en que puede exigirse la liquidación provisional (ÁLVAREZ ARROYO, F.: *El Impuesto municipal sobre Construcciones...* cit., p. 318).

⁷⁹⁴ ÁLVAREZ ARROYO, F.: *El Impuesto municipal sobre Construcciones...* cit., p. 191.

Ahora bien, hemos indicado en el texto que puede llegar a ser discutible, porque no se puede olvidar que en realidad el hecho imponible y su realización se desvincula de la obtención de la licencia de obras correspondiente. En el ICIO no se hace necesario que la licencia se conceda, y basta que se trate de obras para las que se exija licencia, con independencia de la concesión, denegación o no solicitud de la misma. Lo decisivo, por tanto, es que la obra en sí requiera licencia urbanística; pero, para que se devengue y exija este impuesto, no es necesario que se haya obtenido efectivamente dicha licencia. Ello permite, entre otras consecuencias, girar una liquidación del impuesto por obras ilegales en cuanto a que no han sido autorizadas por el órgano competente.

⁷⁹⁵ ARNAL SURÍA, S, y GONZÁLEZ PUEYO, J.: *Manual de Ingresos de las Corporaciones...* cit., p. 630.

⁷⁹⁶ Pero siempre que se solicite y conceda posteriormente, en opinión de ÁLVAREZ ARROYO, la licencia urbanística. Este autor ha criticado la posibilidad de que se pueda exigir el ingreso en el supuesto de que aún no se haya producido una resolución respecto a la concesión de la licencia, pues esta podría ser denegada; de este modo se puede llegar a gravar actividades ilícitas (*El Impuesto municipal sobre Construcciones...* cit., ps. 318 y 319).

Los inconvenientes se plantean en relación al primer supuesto mencionado en dicha norma, pues, la concesión de la licencia puede tener lugar en un momento anterior o posterior al devengo del tributo, que, conforme al apartado 4 del art. 103 LRHL, se sitúa, al iniciarse la construcción, instalación u obra, aún cuando no se haya obtenido la correspondiente licencia. Esta liquidación provisional puede darse tanto si la concesión de la licencia es expresa como si se obtiene por silencio negativo⁷⁹⁷. Creemos conveniente aclarar que en las siguientes líneas no nos vamos a referir a aquellos supuestos en los que se concede la licencia de obras y se gira la oportuna liquidación provisional por el Ayuntamiento, tras el comienzo de las obras; dado que en tal caso, no existe ninguna duda sobre la verdadera naturaleza del acto liquidatorio en cuestión.

En el caso de que el otorgamiento de la licencia se produzca antes de la iniciación de las obras⁷⁹⁸, y por tanto, como decimos, antes del nacimiento de la obligación tributaria, y en dicho momento, se practique la denominada por la LRHL “liquidación provisional”, en realidad, no se tratará de un auténtico acto liquidatorio entendido en sentido estricto, sino que, tal y como se ha reconocido doctrinalmente, estaremos ante una “cuantificación de ingresos anticipados”⁷⁹⁹. Esto es, en tal supuesto se tratará de un “ingreso a cuenta”⁸⁰⁰, o un “pago a cuenta”⁸⁰¹ o un “depósito previo”⁸⁰², terminología esta

⁷⁹⁷ ORÓN MORATAL, G.: “El ingreso anticipado en las Ordenanzas...”, cit., p. 1255. A la obtención de la licencia de obras por silencio administrativo se refiere el art. 9 del Decreto de 17 de junio de 1955 por el que se aprueba el Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales.

⁷⁹⁸ Como se ha reconocido por algunos autores, y entre ellos ORÓN MORATAL, este régimen está pensando en el supuesto más común de que se solicita la licencia municipal de obras y una vez concedida se practica la liquidación provisional. Dicha liquidación se notificará evidentemente al sujeto pasivo y este deberá ingresar la cantidad indicada en un determinado plazo (“El ingreso anticipado en las Ordenanzas...”, cit., p. 1254). Ahora bien, lo curioso o llamativo de este caso, como pone de manifiesto SIMÓN ACOSTA, es que se practica dicho acto liquidatorio antes del devengo del impuesto, antes de que exista obligación tributaria, con lo que el pago será normalmente el ingreso de una cantidad a cuenta de una obligación tributaria no nacida, y que puede no llegar a nacer si las obras no se inician, caso en el que procederá la devolución de lo indebidamente ingresado “El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras”; *RHAL*, n.º 57, 1989, p. 367).

⁷⁹⁹ LAGO MONTERO, J.M.: “El procedimiento de gestión tributaria: modificaciones recientes...”, cit., p. 325. Para FERNÁNDEZ JUNQUERA estamos ante una medida de precaución recaudatoria (“El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras”, en *La reforma de las Haciendas Locales*, Tomo II; Lex Nova, Valladolid, 1991, p. 55).

⁸⁰⁰ MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *El ICIO. Teoría y práctica en el Impuesto sobre Construcciones...* cit., p. 206; ORÓN MORATAL, G.: “El ingreso anticipado en las Ordenanzas...”, cit., p. 1254; y NIETO MONTERO, J.J.: *La Gestión de los Impuestos Municipales...*, cit., p. 254.

⁸⁰¹ Expresión utilizada para referirse a este supuesto por SIMÓN ACOSTA, E.: “El Impuesto sobre Construcciones...”, cit., p. 367; CORS MEYA, X.: “Impuesto sobre Construcciones...”, cit., p. 855; PAGÈS I GALTÉS, J.: *La impugnación del Impuesto sobre Construcciones...* cit., ps. 41 y 42; QUIRÓS ROLDÁN, A., y

última que consideramos más apropiada para las tasas, pero, en ningún caso, podrá hablarse de “liquidación provisional”⁸⁰³. Sólo puede recibir tal denominación con una utilización muy laxa de los términos⁸⁰⁴. Dicho de otro modo, se establece de esta forma por la norma, en determinados supuestos, “una curiosa liquidación provisional cuyo presupuesto de hecho queda al margen tanto de la realización del hecho imponible – realización de la «obra»- como de su devengo –iniciación de la misma-, y se concreta al momento de concesión de la licencia”⁸⁰⁵.

Para la mayor parte de la doctrina española no puede ni debe haber liquidación, ni por tanto, deuda a pagar, si no ha existido previamente un hecho imponible que la haya originado⁸⁰⁶. Tal y como se ha reconocido, “resulta imposible que esa mal llamada liquidación provisional por la norma contenga una manifestación de voluntad sobre el *an* y el *quantum* de una obligación tributaria vinculada a la realización de unas obras que todavía no se han iniciado. Y no se puede olvidar que una de las señas de identidad de los actos de liquidación es precisamente dicha manifestación de voluntad”⁸⁰⁷.

Por tanto, la llamada liquidación provisional tendría lugar, en determinados casos, no siempre, “antes del inicio del hecho imponible y antes del momento del devengo, lo que resulta incompatible con el propio concepto jurídico de liquidación, y además, resultaría difícilmente conciliable con el principio constitucional de capacidad

ESTELLA LÓPEZ, J.M., *op. cit.*, p. 163; ARAGONÉS BELTRÁN, E.: *Anuario de Hacienda Local 1998...* cit., p. 897; y LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: “Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras”, cit., p. 124.

⁸⁰² CEDILLO LÓPEZ afirma que estaremos ante un ingreso a cuenta, un depósito previo, etc (“La liquidación provisional en el Impuesto sobre Construcciones...”, cit., ps. 50 y 51).

⁸⁰³ MARÍN-BARNUEVO FABO califica de “grave error... denominar liquidación provisional a la cantidad exigida en el momento de concesión de la licencia de obras” (*El ICIO. Teoría y práctica en el Impuesto sobre Construcciones...* cit., p. 141).

⁸⁰⁴ Así lo ha reconocido NIETO MONTERO, J.J.: *La Gestión de los Impuestos Municipales...*, cit., p. 254.

⁸⁰⁵ LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: “Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras”, cit., p. 124. Reconoce asimismo esa disociación entre el momento del devengo y del hecho imponible en el ICIO, MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *El ICIO. Teoría y práctica en el Impuesto sobre Construcciones...* cit., p. 141.

⁸⁰⁶ En parecidos términos se pronuncia CEDILLO LÓPEZ, L.: “La liquidación provisional en el Impuesto sobre Construcciones...”, cit., p. 53. Ahora bien, debemos tener en cuenta que hoy día, y como consecuencia de la incorporación de las llamadas prestaciones tributarias a cuenta en el concepto de deuda tributaria del art. 58.1 LGT, sí puede hablarse de deuda tributaria antes de la realización del hecho imponible del tributo, y por tanto, antes de su devengo o nacimiento de la obligación tributaria correspondiente. Por tanto, sería conveniente proceder a una revisión de los conceptos tradicionales del denominado Derecho tributario formal; así lo hemos constatado al referirnos a la declaración y lo volvemos a tratar respecto a la liquidación.

⁸⁰⁷ MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *El ICIO. Teoría y práctica en el Impuesto sobre Construcciones...* cit., p. 142.

económica⁸⁰⁸. Por tanto, la Ley habla de liquidación provisional, pero cuando ésta supuestamente se practica, en la fecha de concesión de la licencia urbanística, aún no ha nacido la obligación tributaria, y es más, puede no llegar a nacer, si las obras no se inician; por lo que estaremos más bien ante un ingreso anticipado⁸⁰⁹. En cualquier caso, el que a través de dicho acto administrativo se exija un ingreso antes del devengo del impuesto, permite dudar de su verdadera naturaleza, pero no de su exigibilidad⁸¹⁰.

Como se ha reconocido, el que la exigibilidad se produzca antes del devengo no es tan grave, ya que puede responder en parte al principio de suficiencia, ante la grave situación tradicional de las arcas municipales⁸¹¹; se trata de una práctica común y que ha cobrado un extraordinario protagonismo en las últimas décadas, fundamentalmente en los impuestos estatales, el anticipar la exigencia de cantidades a cuenta de una obligación tributaria futura. Ahora bien, lo que sí es incuestionable es que ocasiona algunas dudas e interrogantes. Así, cabe plantearse cuál es la normativa aplicable a esta “liquidación provisional” si tenemos en cuenta, como venimos afirmando, que se gira antes del nacimiento de la obligación tributaria; ante esta cuestión, podríamos considerar que la norma a aplicar será la vigente en el momento de solicitar la licencia, pues la otra solución posible, aplicar la normativa vigente en el momento de concesión de la licencia, daría lugar a que la cuantía de la liquidación provisional dependiera unilateralmente de la decisión del Ayuntamiento⁸¹². Esta situación motiva que se haya defendido que en estos supuestos el sujeto pasivo tendría derecho a la oportuna regularización si el tipo

⁸⁰⁸ MARÍN-BARNUEVO FABO comenta además que no puede reconocerse a todos los elementos reguladores del ICIO su significado usual, pues si así se hiciera “se obtendrían nuevas contradicciones que harían imposible la aplicación del impuesto” (*El ICIO. Teoría y práctica en el Impuesto sobre Construcciones...* cit., p. 210).

⁸⁰⁹ Término empleado por ÁLVAREZ ARROYO, F.: *El Impuesto municipal sobre Construcciones...* cit., p. 191.

⁸¹⁰ ARNAL SURÍA, S, y GONZÁLEZ PUEYO, J.: *Manual de Ingresos de las Corporaciones...* cit., p. 631.

⁸¹¹ CORS MEYA, X.: “Impuesto sobre Construcciones...”, cit., p. 854. Ahora bien, no todos los autores están de acuerdo con esta anticipación de ingresos en el ICIO; tal es el parecer de COLLADO YURRITA quien afirma que “hay que tener presente que, si bien adelantando la liquidación y el cobro del impuesto, los Ayuntamientos consiguen una pronta disponibilidad de los fondos, los ajustes que finalmente hayan de hacerse en la liquidación definitiva, y los costes en recursos humanos y materiales que ésta lleva consigo podrían poner en entredicho el principio de eficacia administrativa, consagrado en el artículo 103 de la Constitución” (“El Impuesto Municipal sobre Construcciones, Instalaciones y Obras: algunas cuestiones controvertidas”; *Tributos locales*, n.º 17, 2002, p. 23)

⁸¹² PAGÈS I GALTÉS, J.: *La impugnación del Impuesto sobre Construcciones...* cit., p.; opinión compartida por QUIRÓS ROLDÁN, A., y ESTELLA LÓPEZ, J.M., *op. cit.*, p. 164. Se refiere asimismo a este problema de aplicación de normas NIETO MONTERO, J.J.: *La Gestión de los Impuestos Municipales...*, cit., p. 252.

impositivo vigente en el momento del devengo fuera distinto al que se aplicó a la liquidación provisional⁸¹³.

Se plantea asimismo el problema de determinación de la base imponible, ya que ésta ha de ser fijada antes de la realización de la obra; aunque, lo cierto es que la propia LRHL se encarga de especificar cómo se va a determinar esta magnitud de manera provisional, como veremos a continuación. Junto a éste, surgen problemas derivados del hecho de que la mencionada “liquidación provisional” se gire antes del devengo, y sobre todo, en relación a aquellos supuestos en los que tras su práctica en el momento de obtención de la licencia por el sujeto pasivo, éste no inicia las obras. En tal caso, teniendo en cuenta que el impuesto no se ha devengado y que nos encontramos ante un ingreso anticipado, procederá la devolución de la cantidad abonada⁸¹⁴. Finalmente, se ha debatido en torno al momento de realizar este acto de liquidación, siendo mayoritaria la opinión doctrinal de que sólo se puede practicar en el momento señalado por la propia norma legal, cuando se conceda la licencia de obras, o en su caso, cuando se inicie la construcción, instalación u obra, y no en un momento anterior⁸¹⁵. Sobre esta cuestión volveremos a continuación al referirnos al presupuesto de hecho del ingreso a cuenta del ICIO.

3.- El régimen jurídico de los ingresos anticipados en el ICIO.

Como hemos visto, aunque el legislador denomine “liquidación provisional a cuenta” al acto en virtud del cual se exige un ingreso en el momento de concesión de la licencia urbanística, y aún no se haya iniciado la construcción, instalación u obra⁸¹⁶; en realidad, se trata más bien de un ingreso anticipado de una obligación tributaria futura aún no devengada. Por tanto, “no puede tratarse de una liquidación provisional de la cuota del

⁸¹³ GARCÍA AÑOVEROS, J. y otros: *Manual del Sistema Tributario Español*; ed. Civitas, Madrid, 1996, p. 511.

⁸¹⁴ Se manifiestan a favor de la devolución de las cantidades ingresadas en aquellos casos en los que, girada la “liquidación provisional” con la concesión de la licencia de obras, la obra, por las razones que fuese, no llegara a realizarse GARCÍA AÑOVEROS, J. y otros: *Manual del Sistema Tributario Español*; ed. Civitas, Madrid, 1996, p. 511, SIMÓN ACOSTA, E.: “El Impuesto sobre Construcciones...”, cit., p. 367; y QUIRÓS ROLDÁN, A., y ESTELLA LÓPEZ, J.M., *op. cit.*, p. 163. En este mismo sentido se pronuncia la STSJ de Valencia de 19 de diciembre de 1995 (JT 1995\1540). En caso contrario, habría un enriquecimiento injusto de la Administración al no haber manifestación alguna de capacidad económica que gravar.

⁸¹⁵ QUIRÓS ROLDÁN, A., y ESTELLA LÓPEZ, J.M., *op. cit.*, p. 166. En este sentido se pronuncian también las SSTSJ de Cataluña de 20 de septiembre de 1991 y de 20 de noviembre de 1991.

⁸¹⁶ Se practica antes del devengo del impuesto, antes del nacimiento y existencia de la obligación tributaria, lo que supone una anticipación de su exigibilidad.

ICIO, sino, en todo caso, de un ingreso anticipado o ingreso a cuenta del impuesto”⁸¹⁷. Así ha sido reconocido, no sólo a nivel doctrinal, como hemos tenido la oportunidad de comprobar, sino también jurisprudencial. En este sentido, se habla de “pago anticipado” para referirse a este supuesto en las Sentencias del TSJ de Cataluña de 20 de septiembre de 1991⁸¹⁸ y de 20 de noviembre de 1991, las Sentencias del TS de 21 de marzo de 1998 (RJ 1998\2278) y de 21 de mayo de este mismo año (RJ 1998\4298), entre otras.

En nuestra opinión, se admite, si bien no directamente, sí implícitamente en la LRHL, la posible fijación y regulación en la correspondiente Ordenanza fiscal de la obligación de realizar un ingreso a cuenta en un momento anterior al de nacimiento de la obligación tributaria. De los diferentes términos empleados para referirse a este ingreso (pago anticipado, ingreso a cuenta, ingreso anticipado, depósito previo, etc.)⁸¹⁹, preferimos la utilización del término ingreso anticipado, o en su caso, ingreso a cuenta; entendiendo por tal aquella “atribución patrimonial que por razón de un tributo se efectúa con carácter provisional a la Hacienda en un momento anterior a la efectiva y completa realización del hecho imponible, el cual, en caso de que llegara a producirse, determinará la definitiva adquisición de la suma de dinero por la Hacienda Pública”⁸²⁰.

En consecuencia, descartamos el empleo del concepto de “pago a cuenta”, por constituir el “pago”, entendido como *solutio* de la obligación tributaria, un modo de extinción de las obligaciones, y en estos supuestos la obligación tributaria aún no ha llegado a nacer⁸²¹; así como de “depósito previo”, denominación utilizada para referirse a

⁸¹⁷ MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *El ICIO. Teoría y práctica en el Impuesto sobre Construcciones...* cit., p. 142.

⁸¹⁸ Se advierte en esta Sentencia que el Tribunal no parece estar muy conforme con la denominación de liquidación provisional, pero, tal y como reconoce, no le queda más remedio que llamarla así, porque es una denominación establecida por la propia Ley.

⁸¹⁹ GOROSPE OVIEDO reconoce que “múltiples han sido las expresiones adoptadas con mayor o menor énfasis por el legislador, la doctrina o la jurisprudencia para referirse a este conjunto de prestaciones, lo que pone de manifiesto los problemas terminológicos planteados por este instituto jurídico”. “En este sentido, dependiendo de la perspectiva de su análisis, podemos resaltar significados que atienden al efecto de la obligación, como *pagos a cuenta* o *ingresos a cuenta*, al momento en que ésta se produce, con expresiones tales como *impuestos anticipados*, *ingresos anticipados* o *anticipos tributarios*, o, en fin, al vínculo jurídico creado, como sucede con los calificativos *relaciones a cuenta* u *obligaciones tributarias a cuenta*” (*La deuda tributaria básica...* cit., ps. 60 y 61).

⁸²⁰ LEJEUNE VALCÁRCEL, E.: *La anticipación de ingresos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*; Editorial de Derecho Financiero, Edersa, Madrid, 1983, p. 1 y ss.; definición recogida por MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *El ICIO. Teoría y práctica en el Impuesto sobre Construcciones...* cit., p. 142.

⁸²¹ Descartan esta expresión para referirse a este supuesto concreto en relación al ICIO, ÁLVAREZ ARROYO (*El Impuesto municipal sobre Construcciones...* cit., p. 191), y ORÓN MORATAL (“El ingreso anticipado en las Ordenanzas...”, cit., p. 1254). Asimismo, rechaza la utilización de esta expresión para

las cantidades ingresadas antes de la completa realización del hecho imponible de las tasas, en el momento de solicitar la prestación del servicio o la realización de la actividad administrativa. Encuentra, por tanto, este último su razón de ser y su empleo específico en el ámbito de las tasas (art. 26 LRHL).

Podemos considerar integrado este ingreso anticipado dentro de una categoría más genérica, reconociendo la multiplicidad de términos utilizados para referirse a la misma, denominada “prestaciones tributarias a cuenta” u “obligaciones tributarias a cuenta”⁸²², de la que también forman parte las retenciones, pagos fraccionados e ingresos a cuenta. En todas ellas existe una incertidumbre sobre el *an* y el *quantum* de la obligación futura; se ignora, por tanto, no sólo el importe de la obligación principal sino también su futura existencia⁸²³.

referirse a los ingresos derivados de las obligaciones tributarias a cuenta en general, GOROSPE OVIEDO, J.I.: *La deuda tributaria básica...* cit., p. 62.

⁸²² Seguimos el parecer de GOROSPE OVIEDO; afirma que “desde el punto de vista del vínculo jurídico creado, consideramos oportuno denominar a estos mecanismos obligaciones tributarias a cuenta..., puesto que se trata de auténticas obligaciones nacidas de un presupuesto de hecho fijado en la ley tributaria y cuyo contenido forma parte de la deuda tributaria, teniendo siempre presente su carácter de “a cuenta” de una obligación futura e incierta –la obligación tributaria principal- con la que guardan una relación de instrumentalidad”. Por su parte, “desde la perspectiva del efecto de la obligación, los designaremos prestaciones tributarias a cuenta, puesto que en puridad jurídica no puede calificarse como “pagos” a cuenta y evitando la confusión de la prestación anticipada con el pago anticipado” (*La deuda tributaria básica...* cit., ps. 66 y 67).

⁸²³ Somos conscientes de las repercusiones tributarias que puede tener el equiparar este ingreso anticipado del ICIO a las retenciones, pagos fraccionados e ingresos a cuenta. Como se sabe estas tres últimas prestaciones se incluyen dentro del concepto básico de deuda tributaria recogido en el art. 58.1 de la LGT; lo que significa esencialmente que le son de aplicación los expedientes de reacción accesorios mencionados en el apartado 2 de dicho precepto. Al equiparar el ingreso anticipado del ICIO a estas prestaciones tributarias a cuenta, la consecuencia inmediata que se produce, entre otras, es que también le serán de aplicación los expedientes citados en el art. 58.2 LGT. Ahora bien, si atendemos al tenor literal del art. 58.1 LGT no se alcanza esta conclusión de una forma tan evidente y sencilla. En efecto, tras la modificación operada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, este precepto de la LGT dispone que «*la deuda tributaria estará constituida por la cuota a que se refiere el art. 55 de esta Ley, por los pagos a cuenta o fraccionados, las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener y los ingresos a cuenta*».

Es cierto que tradicionalmente cuando se estudian las denominadas “prestaciones tributarias a cuenta”, u “obligaciones tributarias a cuenta”, se tiende a identificar estos conceptos como comprensivos sólo de las llamadas retenciones, pagos fraccionados e ingresos a cuenta, entendiendo éstos conforme al significado que se desprende de su regulación en la Ley del IRPF y del Impuesto sobre Sociedades. Asimismo, los autores que se han dedicado al estudio del procedimiento de aplicación del ICIO en su mayoría han llegado a la conclusión de que en el supuesto que es objeto de nuestra atención, cuando se ingresa en concepto de ICIO una cantidad antes de su devengo, nos encontramos ante un ingreso a cuenta o anticipado, pero no han tratado la cuestión de si éste puede considerarse integrado o no dentro del concepto que de deuda tributaria se da en la LGT. La cuestión tiene una gran relevancia, no sólo teórica, sino también práctica;

y requeriría de un profundo estudio y análisis. En nuestra opinión, creemos que el ingreso anticipado del ICIO comparte las características propias de cualquier otra prestación tributaria a cuenta; y que han sido sistematizadas por GOROSPE OVIEDO en la siguiente definición “ingresos de naturaleza tributaria, carácter contributivo (aunque en menor medida que la obligación tributaria principal), y provisional (si bien son definitivas respecto a la propia obligación previa que tratan de satisfacer), establecidas por la ley, realizadas por el eventual contribuyente o por un tercero con carácter previo a la Hacienda, en un momento anterior a la realización del hecho imponible. También es destacable el carácter autónomo en sentido técnico respecto de la obligación principal –aunque matizado por su instrumentalidad–” (*La deuda tributaria básica...* cit., ps. 110 y 111).

Es indudable que este ingreso anticipado del ICIO constituye una prestación patrimonial pública, conforme a la doctrina del Tribunal Constitucional, y se exige coactivamente al sujeto pasivo tras la realización de un determinado presupuesto de hecho, distinto del hecho imponible del tributo en cuestión que aún no se ha devengado, pero con el que comparte una cierta conexión. En el momento de su realización existe una incertidumbre sobre la existencia y cuantía de la deuda tributaria. Vemos, por tanto, cómo este ingreso a cuenta comparte las notas características, y satisface las mismas necesidades y finalidades que retenciones, pagos fraccionados e ingresos a cuenta entendidos en sentido estricto. En efecto, tal y como se ha reconocido la existencia de estos ingresos anticipados en el ICIO obedece a un doble objetivo: por un lado, se trata de atenuar la presión fiscal que recae sobre el contribuyente, fraccionando el ingreso total que éste ha de efectuar a la Hacienda pública; y de otra parte, la Hacienda pública se beneficia de dichos pagos, disponiendo de las cuotas tributarias sin tener que esperar a la conclusión del período impositivo o a la concreta determinación de la base imponible, disfruta de unos recursos de forma anticipada (ÁLVAREZ ARROYO; si bien el autor afirma que de estos dos objetivos en el ICIO sólo se cumple el segundo; aunque consideramos que también se da el primero, si bien no de forma tan evidente como en los impuestos estatales, *El Impuesto municipal sobre Construcciones...* cit., p. 190).

Estamos, en definitiva, ante una obligación accesoria de la obligación tributaria principal, y que es similar a retenciones, pagos fraccionados e ingresos a cuenta. En todos ellos nos encontramos con tres rasgos fundamentales: se producen antes de la realización del hecho imponible, y guardan una cierta relación de instrumentalidad con él, son deducibles de la cuota y pueden generar una devolución por parte de la Administración (notas sistematizadas por GOROSPE OVIEDO, J.I.: *La deuda tributaria básica...* cit., p. 68).

Una vez identificado a este ingreso anticipado del ICIO como una prestación tributaria a cuenta más, el siguiente paso es determinar si también puede ser considerado integrante del concepto de deuda tributaria básica aportado, como hemos visto, en el art. 58.1 LGT; la cuestión es si el legislador sólo ha pretendido que estas prestaciones, conforme al significado dado, constituyan la deuda tributaria, o si su propósito era integrar dentro de esta definición todas aquellas prestaciones que pueden conformar una categoría general denominada “prestaciones tributarias a cuenta”, que comparten unos mismos rasgos y satisfacen similares objetivos, y lo ha hecho haciendo referencia a tres de las obligaciones tributarias a cuenta que tienen un mayor peso y protagonismo, tanto cuantitativo como cualitativo, en nuestro sistema tributario. Y ésta última creemos ha sido la intención del legislador. En efecto, si atendemos al tenor literal del precepto, e interpretamos estos términos en sentido estricto, está claro que los ingresos anticipados del ICIO no se integran dentro del concepto de deuda tributaria; pero, si seguimos un criterio de interpretación teleológico la conclusión que se alcanza es distinta: se ha pretendido integrar dentro del concepto de deuda tributaria todas aquellas obligaciones tributarias accesorias exigidas a cuenta de otra obligación tributaria principal que aún no ha nacido y que originan una serie de relaciones y vínculos jurídicos entre las partes implicadas.

No se puede olvidar que la propia norma tributaria utiliza el término ingreso a cuenta para referirse no sólo a los ingresos practicados por un tercero sobre retribuciones en especie en el ámbito del IRPF o IS,

Ahora bien, debemos indicar que no todos los autores comparten que nos encontremos en estos supuestos en los que se gira una liquidación en concepto de ICIO por el Ayuntamiento en el momento de otorgar la licencia de obras y con carácter previo al devengo del impuesto, ante un ingreso a cuenta o anticipado; pues en su opinión, comparten estos ingresos y los actos en virtud de los cuales se exigen, más características con las llamadas liquidaciones tributarias a cuenta que con las denominadas prestaciones tributarias a cuenta⁸²⁴. Basan su postura en la existencia, a su juicio, de dos diferencias entre este adelantamiento de la línea recaudatoria del ICIO y las obligaciones tributarias a cuenta. De un lado, se ha afirmado que no existe en el supuesto comentado del ICIO una de las razones que inspiran el instituto de las obligaciones a

sino también como comprensivo de otras obligaciones tributarias a cuenta. Así, en el art. 10.b) del Reglamento General de Recaudación se incluye entre los obligados al pago de las deudas tributarias como deudores principales a «*los retenedores y quienes deban efectuar ingresos a cuenta de cualquier tributo*».

En el Proyecto de Ley General Tributaria, presentado en el Congreso de los Diputados el 6 de junio de 2003, se distingue entre: una obligación tributaria principal (que «*tiene por objeto el pago de la cuota tributaria*», art. 19); una obligación tributaria de realizar pagos a cuenta de la obligación tributaria principal que consiste en «*satisfacer un importe a la Administración tributaria por el obligado a realizar pagos fraccionados, por el retenedor o por le obligado a realizar ingresos a cuenta*», y que «*tiene carácter autónomo respecto de la obligación tributaria principal*» (art. 23); obligaciones entre particulares resultantes del tributo, que son aquéllas que «*tienen por objeto una prestación de naturaleza tributaria exigible entre obligados tributarios. Entre otras, son obligaciones de este tipo las que se generan como consecuencia de actos de repercusión, de retención o de ingreso a cuenta previstos legalmente*» (art. 24); y las obligaciones tributarias accesorias, que son «*aquellas distintas de las demás comprendidas en esta Sección –y por tanto, de las que nosotros hemos citado previamente- que consisten en prestaciones pecuniarias que se deben satisfacer a la Administración tributaria y cuya exigencia se establece en relación con otra obligación tributaria*»; en particular «*tienen la naturaleza de obligaciones tributarias accesorias las obligaciones de satisfacer el interés de demora, los recargos por declaración extemporánea y los recargos del período ejecutivo, así como aquellas otras que establezca la Ley*», y se aclara que «*las sanciones tributarias no tienen la consideración de obligaciones accesorias*» (art. 25). De prosperar la reforma y con este sentido, surgiría la duda de si el actual ingreso anticipado del ICIO sería considerado una obligación tributaria de realizar pagos a cuenta, o bien, una obligación accesoria; si bien, en tal caso, y atendiendo a la cláusula residual que se recoge en el apartado 1 del art. 25 («*aquellas otras que establezca la Ley*»), sería estimado como una obligación accesoria.

⁸²⁴ Este es el sentir de GOROSPE OVIEDO y MONTESINOS OLTRA (*El procedimiento de liquidación de los impuestos locales...* cit., ps. 53 a 56). El primero comienza diferenciando las llamadas “obligaciones tributarias a cuenta” de las “liquidaciones tributarias a cuenta” tanto desde un punto de vista formal como material; desde un plano formal diferencia el autor las obligaciones tributarias a cuenta (retenciones, pagos fraccionados e ingresos a cuenta) y las liquidaciones a cuenta, en que aquéllas se realizan por el administrado, cuando no hay *ab initio* un acto administrativo, mientras que en las liquidaciones a cuenta sí lo hay. Desde un plano material “las liquidaciones y las autoliquidaciones a cuenta constituyen un supuesto distinto al de las obligaciones a cuenta, puesto que se parte de una obligación tributaria principal ya nacida o, al menos, susceptible de ello al haberse producido el devengo, aunque incierta en su cuantía; mientras que en las obligaciones a cuenta no sólo se ignora el importe de la obligación principal, sino, incluso, su futura existencia” (*La deuda tributaria básica...* cit., p. 74).

cuenta, cual es “la periodificación del ingreso y su consiguiente dulcificación”. En su opinión, no se trata de hacer ingresos previos por cada tramo o certificación de obra ni del pago de una parte del coste total presupuestado, sino de un único ingreso calculado sobre la totalidad del presupuesto del proyecto visado por el Colegio oficial correspondiente o, en su defecto, sobre el coste total estimado del proyecto determinado por los técnicos municipales.

De otro lado, señalan que la obligación de efectuar un ingreso a cuenta en un impuesto no devengado requiere “... que el presupuesto de hecho del ingreso a cuenta contenga algún elemento del hecho imponible”, y reconocen que “es evidente que la conexión entre el presupuesto de hecho del ingreso previo y el hecho imponible del impuesto es menor en el ICIO que en el IRPF. Se establece así una conexión entre la percepción de renta sujeta (presupuesto determinante de la obligación de retener) y la obtención de renta por el sujeto pasivo (hecho imponible del IRPF). Por el contrario, en el ICIO no existe ese engarce entre la concesión de la licencia (presupuesto del ingreso anticipado o “liquidación provisional”) y la realización, dentro del término municipal de una construcción, instalación u obra (hecho imponible del ICIO), puesto que si bien la concesión de la licencia es un requisito para comenzar la construcción y puede suponer el inicio de la obra, ello no implica su finalización⁸²⁵. Es decir, mientras que la obtención de renta sujeta puede suponer, al final del ejercicio, la realización del hecho imponible en el IRPF, la concesión de la licencia ni siquiera implica el inicio de la obra e, incluso, la construcción parcial de un edificio nunca podrá integrar el hecho imponible del ICIO”⁸²⁶.

⁸²⁵ Pero se ha de tener en cuenta que no es necesario que finalice la obra para que se considere devengado el tributo.

⁸²⁶ GOROSPE OVIEDO, J.I.: *La deuda tributaria básica...* cit., p. 78. Es cierto que el autor no mantiene una posición clara en torno a si el ingreso que se realiza en estos supuestos en el ICIO es exigido en virtud de “una liquidación provisional a cuenta”, o, si se trata, más bien, de una “obligación tributaria a cuenta”. En un principio, al definir las liquidaciones tributarias a cuenta y enumerar ciertos ejemplos menciona a la liquidación provisional que se cita en el art. 104.1 de la LRHL; tras transcribir el contenido de este precepto, concluye afirmando, de forma bastante discutible en nuestra opinión, que en este caso “la liquidación provisional se practica antes de conocer el aspecto cuantitativo del elemento objetivo del hecho imponible del impuesto, pero con posterioridad a su devengo” (p. 72). Más adelante, al diferenciar las obligaciones tributarias a cuenta de otras figuras, vuelve a referirse a este supuesto de “liquidación provisional en el ICIO”; en un principio, parece catalogarlas como obligaciones tributarias a cuenta, afirmando que “esta situación no puede calificarse como liquidación provisional, pues ni siquiera se ha devengado el impuesto, siendo incluso posible que no nazca ninguna obligación tributaria si después no se ejecuta la obra. Por ello estas liquidaciones anteriores al devengo constituirán meras obligaciones a cuenta de la futura y eventual obligación que será determinada a la conclusión de la construcción.”, pero posteriormente las excluye aduciendo las dos razones apuntadas en texto (p. 78).

Pone en duda el autor que se trate de una auténtica obligación tributaria a cuenta, porque falta esa conexión entre el presupuesto de hecho de la obligación a cuenta y el presupuesto de hecho del tributo; hemos de reconocer que si bien no existe una ligazón tan estrecha como en el IRPF, sí que existe cierta

En cualquier caso, en este supuesto en el que se paga antes de la realización del hecho imponible es evidente que nos encontramos ante un pago a cuenta de una obligación tributaria aún no nacida. Por tanto, del art. 104.1 de la LRHL podemos inferir que la intención del legislador, pese a la utilización imprecisa del término “liquidación provisional a cuenta”, ha sido que el particular realice un ingreso a cuenta de la futura obligación tributaria en el momento en el que se conceda la licencia de obras pertinente, o bien, que realice un pago a cuenta en el momento de iniciarse la construcción, instalación u obra, esto es, una vez devengado el impuesto en cuestión.

Como vemos, presupuesto de hecho del deber de efectuar este ingreso a cuenta, distinto, obviamente, del presupuesto de hecho del tributo en cuestión, es la concesión de la licencia de obras por el Ayuntamiento de la imposición, aunque no se haya iniciado la construcción, instalación u obra⁸²⁷. Es en este momento en el que puede exigirse al sujeto pasivo el abono de una cantidad a cuenta de la futura obligación tributaria.

Las principales controversias que se han suscitado en torno a este ingreso anticipado, una vez admitida su existencia, han girado en torno a la posible incidencia que las Ordenanzas fiscales puedan tener en la fijación del momento de su realización, esto es, si pueden fijar un presupuesto de hecho distinto para exigir el ingreso anticipado; así como, respecto a sus elementos de cuantificación.

a) El ingreso anticipado del ICIO y las Ordenanzas fiscales.

Estando ligado, como hemos visto, el ingreso anticipado en el ICIO a la concesión de la licencia urbanística, se trata de resolver si puede la Entidad local conectarlo a otros supuestos sin vulnerar con ello la reserva de ley. Para responder a esta cuestión, a la que nos referimos en parte al analizar las declaraciones-liquidaciones en el ICIO, se ha de partir de un breve análisis de la incidencia que el principio de reserva de ley tiene en el ámbito de las prestaciones tributarias a cuenta, en general, y cuál sea, en consecuencia, el margen de actuación que queda a la Ordenanza fiscal local.

conexión, pues la concesión de licencia es una condición indispensable para la realización de una obra legal, y legitima la posterior realización del hecho imponible.

⁸²⁷ En este sentido, MARÍN-BARNUEVO FABO afirma que “se ha de reconocer la existencia de un doble presupuesto de hecho: el hecho imponible que determina el nacimiento de la obligación tributaria, y el presupuesto de hecho del ingreso a cuenta, que consisten en la obtención de licencia de obras y que lleva aparejada la obligación de realizar prestaciones anticipadas cuyo devenir se condiciona a la efectiva realización del hecho imponible... Por tanto, se ha de reconocer que existen dos presupuestos de hecho, de dos obligaciones diferentes y cuyos criterios de cuantificación son también distintos” (*El ICIO. Teoría y práctica en el Impuesto sobre Construcciones...* cit., p. 143).

Al respecto, debemos recordar que las prestaciones tributarias a cuenta son consideradas obligaciones de naturaleza tributaria que gozan de sustantividad propia; se trata de obligaciones «*ex lege*» sometidas en consecuencia a reserva de ley⁸²⁸. Dicha sujeción trae causa principalmente de la consideración de estas obligaciones a cuenta como prestaciones patrimoniales públicas coactivas, y así ha sido reforzado merced a su inclusión en el concepto de deuda tributaria del art. 58 LGT⁸²⁹.

⁸²⁸ Son, por tanto, obligaciones a cuenta de una obligación tributaria principal aún no nacida; de ello derivan determinadas exigencias como su necesaria adaptación al impuesto al que se refieren, y la imposibilidad, por definición, de que su cuantía pueda superar la cuota definitiva de aquel impuesto. No cabe duda de su naturaleza tributaria; cuestión, sin embargo, más discutida ha sido la de determinar cuál es su concreta naturaleza fiscal, siendo consideradas en un principio como un supuesto de sustitución –posición hoy día ya superada-. Para su justificación, la doctrina ha esgrimido varias tesis: tales como aquélla que las considera una garantía del crédito tributario; las que estiman que se trata de un pago anticipado de la obligación tributaria futura; o bien, las que hacen hincapié en su carácter de obligación autónoma e independiente de la obligación tributaria, que encuentra su justificación, fundamentalmente, en la necesidad de dotar de liquidez a la Hacienda y de facilitar el pago del impuesto al obligado a ella.

Dada su naturaleza tributaria, algunos autores han concluido su necesaria sujeción al principio de reserva de ley; en concreto MARTÍN FERNÁNDEZ y GALÁN SÁNCHEZ han afirmado que “no cabe duda de que atendiendo a su naturaleza, ya que tienen naturaleza tributaria, se encuentran sometidas a reserva de ley” (“Las retenciones a profesionales a propósito de la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de julio de 1999”; *Jurisprudencia Tributaria*, n.º 12, 1999, p. 21).

⁸²⁹ Como ha afirmado el Tribunal Constitucional en reiterada jurisprudencia, la expresión «*prestaciones patrimoniales de carácter público*» presente en el art. 31.3 CE no puede entenderse como sinónima exclusivamente de tributo –obviamente incluido en dicha expresión-, sino que se refiere igualmente a otro tipo de prestaciones, que constituyen de igual forma recursos públicos; lo determinante para la inclusión en dicho concepto es la nota de coactividad, concretamente ha afirmado el máximo intérprete de la Constitución que «*la imposición coactiva de la prestación patrimonial o, lo que es lo mismo, el establecimiento unilateral de la obligación de pago por parte del poder público sin el concurso de la voluntad del sujeto llamado a satisfacerla es, pues, en última instancia, el elemento determinante de la exigencia de reserva de ley, por ello, bien puede concluirse que la coactividad es la nota distintiva fundamental del concepto de prestación patrimonial de carácter público*» (STC 185/1995, de 14 de diciembre, F.J. 3º). Siendo evidente la ausencia de voluntariedad en las obligaciones a cuenta, como muestra significativamente la tipificación de su incumplimiento como conducta infractora en el art. 79 LGT, cabe considerarlas prestaciones patrimoniales públicas y, en consecuencia, concluir su sometimiento al principio de reserva de ley proclamado en el art. 31.3 CE; en este sentido, la integración de estas obligaciones en el contenido esencial de la deuda tributaria, pese a que no constituyen ciertamente la satisfacción de un tributo en su significado clásico, ha supuesto un reforzamiento de la fundamentación legal y del principio de reserva de ley en la regulación de las mismas. Tal y como se ha reconocido “ceñir dicha reserva –reserva de ley- a la categoría de tributo, implica el riesgo de deslegalización en la regulación de determinados recursos públicos cuya detracción se impone a los ciudadanos y que por lo demás, contribuyen a la financiación de los gastos públicos, pudiéndose incluso, deslegalizar el propio tributo encubriéndolo bajo denominaciones correspondientes a otros recursos” (BAYONA DE PEROGORDO, J.J., y SOLER ROCH, M.T.: *Materiales de Derecho Financiero...* cit., p. 35).

Al integrarse en el concepto de deuda tributaria, en opinión de GOROSPE OVIEDO se “desvanecen las dudas sobre su fundamentación formal en la normativa reguladora de los tributos”; y de esta forma,

Una vez admitida la inclusión de estas prestaciones en el ámbito de la reserva de ley, la cuestión inmediata que surge es la intensidad de dicha reserva, es decir, si basta con una mera previsión de su existencia⁸³⁰, o si es exigible una mínima configuración de la prestación establecida, que delimite al menos sus elementos esenciales. Ha de determinarse, por tanto, qué elementos de estas obligaciones a cuenta han de ser fijados legalmente.

Tal y como afirmamos en el primer Capítulo de este trabajo de investigación, la reserva de ley en materia tributaria, que constituye una garantía del principio de autoimposición de la comunidad sobre sí misma y de la libertad patrimonial y personal del ciudadano (STC 185/1995, de 14 de diciembre, F.J.3º), ha sido considerada en repetidas ocasiones por el Tribunal Constitucional como una reserva relativa, que exige que «*la creación ex novo de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo*» deba llevarse a cabo mediante ley; si bien se admite la colaboración del reglamento siempre que «*sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia Ley y siempre que la colaboración se produzca en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad*». El alcance de dicha colaboración estará en función de la diversa naturaleza de las figuras jurídico-tributarias, y de los distintos elementos de las mismas (SSTC 185/1995, de 14 de diciembre, 221/1992, de 11 de diciembre, 19/1987, de 17 de febrero, 179/1985, de 19 de diciembre, y 6/1983, de 4 de febrero); así como, en función del tipo o modalidad de disposición reglamentaria.

Por tanto, parece desprenderse la necesidad de que sea la ley la que concrete los elementos esenciales de la obligación tributaria a cuenta, lo que no significa que toda la materia tenga que ser regulada por ley; el problema reside en determinar qué aspectos pueden quedar a la regulación reglamentaria, y en concreto si entre dichos aspectos podría incluirse el referente al momento de realización del ingreso que conlleva la prestación. Son numerosos los pronunciamientos jurisprudenciales habidos en torno a la

“además de acudir al art. 31.3 CE en defensa de la reserva de ley para su normación habrá de tenerse en cuenta el art. 10.a) LGT” (“La inclusión de las obligaciones a cuenta en la deuda tributaria”; *RDFHP*, n.º 547, 1998, ps. 32 y 35).

⁸³⁰ Así parece deducirse de la afirmación del Tribunal Supremo reiterada en varias Sentencias de que «*las obligaciones a cargo de las personas pagadoras –en relación a las retenciones- nacen directamente de la Ley, aun cuando su casuística se defiera al Reglamento*» (SSTS de 17 de mayo de 1986, de 29 de septiembre de 1986, de 16 de noviembre de 1987, de 22 de febrero de 1989, de 22 de septiembre de 1997 y STS de 10 de julio de 1999, entre otras); de forma que parece indicar que basta con una mera previsión en una norma legal, dejando el resto de su regulación a disposiciones reglamentarias. No obstante, esta conclusión ha de ser matizada atendiendo a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto de las exigencias que conlleva la inclusión de una materia en el ámbito de la reserva de ley.

medida en que la ley debe regular directamente los elementos configuradores de la cuantía de las obligaciones a cuenta o, por el contrario, puede atribuir su regulación a normas infralegales; afirmándose esencialmente que «*es necesario que la ley incorpore un mínimo de regulación material que oriente la actuación del reglamento y le sirva de programa o marco*» (STC 185/1995, F.J. 6.º y STC 179/1985, F.J. 3.º).

En cambio, apenas se han pronunciado los Tribunales en torno a si la fijación del momento de exigibilidad de estos ingresos anticipados se encuentra amparada o no por dicha reserva legal. En particular, respecto a esta cuestión se ha posicionado el TSJ de Cataluña en su Sentencia de 21 de septiembre de 1991, en la que, tras realizar una serie de consideraciones generales sobre el devengo y el hecho imponible, concluye que «*la ley puede distanciar devengo y exigibilidad e incluso anticipar ésta respecto de aquél, bien sea total o parcialmente, ya sea como depósito previo o como pago anticipado o a cuenta, pero ni las normas reglamentarias ni las Ordenanzas fiscales municipales, como forma de ejercicio por las entidades locales de la potestad reglamentaria en materia tributaria... pueden, so pena de nulidad, ni anticipar la exigibilidad cuando no exista habilitación legal, ni hacerlo de forma diferente de la autorizada cuando hay tal habilitación legal. Los depósitos previos, pagos anticipados o pagos a cuenta sólo serán posibles cuando los autorice la ley y sólo en la forma y con los requisitos que la misma establezca. A falta de habilitación legal el devengo de la cuota o deuda tributaria habrá de ser necesariamente simultáneo o posterior al devengo del tributo y nunca anterior a éste*» (F.J. 2.º). En consecuencia, se ha de proclamar «*la nulidad de las Ordenanzas Fiscales que fijan como momento de la liquidación provisional uno anterior al concretamente previsto en la ley, por vulnerar ésta en un elemento esencial o configurador del tributo. E igual nulidad es predicable de las Ordenanzas Fiscales que introducen el régimen de autoliquidación y refieren el momento de ésta a uno anterior al establecido en la ley para las liquidaciones...*».

Por tanto, entiende el Tribunal que la fijación del momento de exigibilidad del impuesto, tras su devengo, se encuentra sometido a principio de reserva de ley, lo cual, ciertamente puede resultar excesivo⁸³¹; así como, también lo está la anticipación de la

⁸³¹ Tal y como ha reconocido ORÓN MORATAL, pues en su opinión, “devengado el tributo, el régimen de percepción del mismo... entra dentro del conocido didácticamente como Derecho Tributario formal, el cual no está sometido al principio de reserva de ley, y como el Tribunal Supremo ha señalado en su Sentencia de 24 de abril de 1990 (RJ 2747), devengada una obligación tributaria, el ingreso puede aplazarse reglamentariamente” (“El ingreso anticipado en las Ordenanzas...”, cit., p. 1257).

No obstante, hay quienes defienden que el distanciamiento temporal entre el devengo del tributo y la exigibilidad de la cuota o deuda tributaria, “aun siendo posible, ha de serlo por obra exclusiva de la Ley, que únicamente puede dejar a la vía reglamentaria la determinación concreta de los plazos en que quede diferida la exigibilidad respecto del devengo” (ARAGONÉS BELTRÁN, E.: *Anuario de Hacienda Local 1998...* cit., p. 1896).

exigibilidad con respecto al devengo⁸³². En consecuencia, las Ordenanzas fiscales no podrán anticipar la exigibilidad de ningún tributo cuando no exista habilitación legal, ni pueden hacerlo de forma distinta a la autorizada⁸³³. En el caso concreto del ICIO, la intención del legislador, como hemos puesto de manifiesto en reiteradas ocasiones es que el sujeto realice un ingreso a cuenta de la futura obligación tributaria en el momento de obtener la licencia de obras, y por tanto, la Ordenanza fiscal no podrá anticipar la exigibilidad de dicho ingreso a un momento anterior, pues ello supondría ir contra los dictados de la norma legal⁸³⁴. Cuestión distinta sería si la LRHL se hubiese limitado a prever la posible exigencia de un ingreso anticipado en este impuesto, dejando libertad al Ente municipal para concretar el momento oportuno para su realización; en tal caso, no podríamos estimar que la norma legal esté deslegalizando esta materia, pues creemos que la fijación concreta del momento de exigibilidad del pago de un tributo no es uno de los aspectos que se encuentran cubiertos por el principio de reserva de ley, y por ende, puede ser concretado en una norma reglamentaria⁸³⁵.

b) Cuantificación del ingreso anticipado del ICIO.

Tal y como se ha reconocido por parte de algunos autores, el método de cuantificación es el habitual en la configuración de los pagos anticipados en los impuestos: aplicación de un porcentaje sobre una magnitud previamente calculada⁸³⁶.

⁸³² Ahora bien, creemos oportuno resaltar que lo que se encuentra sometido a reserva de Ley es la previsión de la existencia de ingresos anticipados en el ámbito de un determinado tributo, y la regulación de los aspectos esenciales de los mismos: básicamente, el presupuesto de hecho que motiva la obligación de ingresar a cuenta, y los elementos de cuantificación a tener en cuenta para determinar el importe de dicho ingreso. No consideramos que la fijación exacta del momento en el que el sujeto ha de efectuar dicho ingreso anticipado sea una de las materias que se encuentran sometidas a reserva de ley.

⁸³³ Conviene no olvidar que «*las Ordenanzas fiscales son disposiciones reglamentarias... que desarrollan los preceptos de la Ley reguladora de las Haciendas Locales sin que puedan diferir de éstos... Las Ordenanzas no pueden ir más allá de la Ley que desarrollan, ni regular materias sujetas a reserva material de ley no contempladas por dicha Ley*» (STSJ de Canarias (Santa Cruz de Tenerife) de 16 de junio de 1993).

⁸³⁴ Ahora bien, hay autores que defienden la posibilidad de que el Ente local fije como momento de realización del ingreso anticipado uno anterior al previsto por la norma legal; y ello, en base a que estiman que la concreción del momento de exigibilidad del ingreso a cuenta no es un elemento sometido a reserva de ley. Tal es la opinión de ORÓN MORATAL, G.: «El ingreso anticipado en las Ordenanzas...», cit., p. 1257.

⁸³⁵ Afirma ORÓN MORATAL que «la Ordenanza fiscal podrá regular aquello que no contradiga ni exceda la Ley, además de aquellos aspectos que no se encuentren cubiertos por el principio de reserva de ley que, en términos de la Sentencia de 9 de enero de 1991 (RJ 3447), comprende «*la determinación del hecho imponible, así como del sujeto pasivo, de la base, del tipo de gravamen y de todos los demás elementos directamente condicionantes de la cuantía de la deuda tributaria*»» («El ingreso anticipado en las Ordenanzas...», cit., p. 1257).

⁸³⁶ MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *El ICIO. Teoría y práctica en el Impuesto sobre Construcciones...* cit., p. 207.

Ahora bien, se ha de reconocer que su regulación, en este caso particular, es muy imprecisa; no se menciona expresamente el porcentaje aplicable ni tampoco el criterio de medición de la magnitud sobre la que aquél se debe aplicar.

Respecto al porcentaje, podemos deducir que debe aplicarse el mismo porcentaje establecido como tipo de gravamen del ICIO en la correspondiente Ordenanza fiscal⁸³⁷. Y en relación a la magnitud sobre la que se aplica ese porcentaje, la norma establece que su determinación tendrá lugar en función del presupuesto presentado por los interesados o en función de los índices o módulos establecidos al efecto en la Ordenanza fiscal⁸³⁸, criterios de cuantificación cuyo análisis realizaremos en el siguiente apartado.

4.- Ingresos anticipados, autoliquidación y liquidación provisional en el ICIO.

Otra de las cuestiones que se han planteado en relación con este precepto (art. 104.1 LRHL) es la referente a la posible compatibilidad o no de la liquidación provisional con el sistema de autoliquidación permitida por la norma. Lo cierto es que ambos actos jurídicos son susceptibles de producirse en el devenir del procedimiento de aplicación del ICIO, aunque como se ha reconocido por parte de algunos autores, es esencialmente innecesaria la concurrencia de ambos, ya que vienen a realizar la misma función en el campo de este impuesto⁸³⁹.

⁸³⁷ Conclusión alcanzada por MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *El ICIO. Teoría y práctica en el Impuesto sobre Construcciones...* cit., p. 207.

Ahora bien, pueden producirse en relación a este aspecto algunas disfunciones; así, tal y como ha puesto de manifiesto FERNÁNDEZ JUNQUERA, puede suceder que el tipo vigente en el momento de concederse la licencia sea distinto al vigente en el momento del devengo ("El Impuesto sobre Construcciones...", cit., ps. 55 y 56).

⁸³⁸ MARÍN BARNUEVO FABO concluye que la base de cálculo del ingreso a cuenta es el coste estimado de la obra, siendo varios los motivos que así lo avalan (vid. *El ICIO. Teoría y práctica en el Impuesto sobre Construcciones...* cit., p. 207).

⁸³⁹ Reconocen la innecesariedad de que se den ambas NIETO MONTERO, quien ha afirmado que en el ICIO "si el Ayuntamiento opta por el sistema de autoliquidación, será innecesaria la práctica de la liquidación provisional en los términos de la LRHL" (*La Gestión de los Impuestos Municipales...*, cit., p. 229); LAGO MONTERO, que señala que "de haberse realizado con anterioridad una autoliquidación correcta por el sujeto pasivo, esta mal llamada liquidación provisional obligatoria sería claramente redundante e innecesaria por coincidir su contenido con el de la autoliquidación precedente" ("El procedimiento de gestión tributaria: modificaciones recientes...", cit., p. 325); y ÁLVAREZ ARROYO, que reconoce que para evitar conflictos debería coordinarse la autoliquidación con la liquidación provisional, de tal forma que de la primera surja un verdadero pago a cuenta, lo cual puede resultar ciertamente difícil, dado que la LHL obliga a que se lleve a cabo dicha liquidación provisional en un momento nada adecuado para la autoliquidación (*El Impuesto municipal sobre Construcciones...* cit., p. 194).

En la posible autoliquidación, ingreso a cuenta, o liquidación provisional se determinará la base imponible⁸⁴⁰:

a) «En función del presupuesto presentado por los interesados, siempre que el mismo hubiera sido visado por el Colegio Oficial correspondiente cuando ello constituya un requisito preceptivo».

b) «Cuando la Ordenanza fiscal así lo prevea, en función de los índices o módulos que la misma establezca al efecto».

Por tanto, se procede a la cuantificación a partir del presupuesto visado por el Colegio Oficial correspondiente, o en su caso, en función de los índices o módulos previstos en la correspondiente Ordenanza Fiscal⁸⁴¹. Ambas posibilidades se refieren, como decimos, a la determinación de la “base imponible” para la “liquidación provisional”, pues la liquidación definitiva se ajustará al “coste de la obra realizado”, conforme al art. 104.1.2.º párrafo LRHL⁸⁴².

⁸⁴⁰ Considera una parte de la doctrina que el art. 104.1 LRHL emplea el término “base imponible” de una manera imprecisa; en este sentido, MARÍN-BARNUEVO FABO reconoce la equívoca utilización que por parte del legislador se hace del término “base imponible”, pues lo utiliza dos veces, para hacer referencia a dos elementos de cuantificación claramente diferenciables: en una ocasión por referencia estricta a lo que jurídicamente constituye la base imponible en el art. 103.1 LRHL, y otra por referencia al método de cálculo de la mal llamada liquidación provisional en el art. 104.1 LRHL (*El ICIO. Teoría y práctica en el Impuesto sobre Construcciones...* cit., p. 140). Por su parte, para VALDIVIESO FONTAN lo dispuesto en el art. 104.1 primer párrafo respecto a la cuantificación de la base imponible “es una mera previsión, y está sujeta a comprobación por parte del Ayuntamiento”; se trata, en su opinión, de una “norma de gestión” (*op. cit.*, ps. 214 y 231).

Se muestran críticos, por tanto, ambos autores con la posición mantenida por el Tribunal Supremo que sustenta su teoría de que la base imponible de este impuesto está constituida por el presupuesto de ejecución material, entre otros argumentos, en una interpretación sistemática de los arts. 103 y 104 LRHL (MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *El ICIO. Teoría y práctica en el Impuesto sobre Construcciones...* cit., ps. 208 y 209, y VALDIVIESO FONTÁN, M.J.: *op. cit.*, p. 231). En el mismo sentido, ÁLVAREZ ARROYO, F.: *El Impuesto municipal sobre Construcciones...* cit., p. 192.

⁸⁴¹ Del tenor literal de la norma se infiere que sólo se puede cuantificar provisionalmente el Impuesto atendiendo a cualquiera de estos dos criterios; no resultando, en principio, admisible ningún otro. En este sentido, cabe plantearse si se podría determinar la cantidad a ingresar en función del proyecto no visado presentado por el sujeto.

En tal caso, si el sujeto presenta presupuesto no visado, creemos que el Ente local girará la oportuna liquidación en función de los índices o módulos que hayan sido establecidos en la correspondiente Ordenanza fiscal, y sólo en el supuesto de que tales elementos objetivos de valoración no hayan sido preestablecidos, podrá cuantificarse o determinarse la base tributaria por los técnicos municipales en base al presupuesto presentado por el particular; valoración que deberá ser motivada, evidentemente.

⁸⁴² Dicho de otro modo, estos criterios nos permitirán determinar provisionalmente aquella magnitud a la cual se aplicará el correspondiente porcentaje y que arrojará como resultado el importe del ingreso a cuenta, o en su caso, del pago a cuenta; pero no conducirán a la fijación de la base imponible de este

La interpretación que de este precepto han realizado parte de los autores y la práctica de los municipios está poniendo de manifiesto que si el sujeto presenta proyecto visado por el Colegio oficial, la Administración tributaria local gira liquidación provisional en función del proyecto presentado. Se considera, por tanto, que no se puede hacer ninguna comprobación por parte del órgano tributario municipal competente⁸⁴³. Así, además, parece corroborarlo la propia jurisprudencia siendo varias las Sentencias que se pronuncian en este mismo sentido; entre otras, se encuentra la STSJ de Cataluña de 19 de noviembre de 1991, en la que se viene a decir que si el interesado presenta proyecto visado por el Colegio Oficial, la Ley 39/1988 excluye cualquier comprobación⁸⁴⁴, y en la STSJ de Cantabria de 16 de diciembre de 1993, en la que se afirma que «según ha declarado reiteradamente esta Sala, la liquidación provisional, cuando se cumplen tales condiciones, no puede establecerse en función de criterios diferentes, surgidos de una comprobación administrativa de valores no autorizada legalmente. En casos de discordancia entre el presupuesto presentado y el efectivo de ejecución, la Corporación podrá, a tenor de lo previsto en el apartado 2º del art. 104, modificar la base imponible y

impuesto, que sólo podrá ser conocida a partir de la finalización de las obras; sólo a partir de este último momento podrá determinarse el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, identificado con el coste de ejecución material.

Tal y como afirma COBO OLVERA “la base imponible del ICIO será por tanto, el coste real y efectivo de las construcciones, instalaciones u obras, una vez terminadas” (“El ICIO en la jurisprudencia”, p. 446).

⁸⁴³ En este sentido se pronuncian QUIRÓS ROLDÁN, A., y ESTELLA LÓPEZ, J.M., *op. cit.*, p. 165, y comparten este parecer MARTÍNEZ ECHEVARRIA, R.: *Los nuevos tributos municipales...* cit., ps. 265 y 266. Ahora bien, no todos los autores comparten este parecer. Entre otros, CEDILLO LÓPEZ considera que “la regulación es poco técnica y discutible”; y así, entre otras razones, aduce que “utiliza mal la terminología, ya que habla de «Presupuesto» visado, cuando lo que se presenta a visar en los Colegios Oficiales es el «Proyecto»” (“La liquidación provisional en el Impuesto sobre Construcciones...”, cit., p. 77). Se manifiestan también en sentido contrario a excluir cualquier actividad comprobadora, con las matizaciones que realizan en cada caso, PAGÈS I GALTÉS, J.: *La impugnación del Impuesto sobre Construcciones...* cit., p. 152, y ARAGONÉS BELTRÁN, E.: *Anuario de Hacienda Local 1998...* cit., p. 1993.

⁸⁴⁴ En parecidos términos vuelve a pronunciarse el TSJ de Cataluña en su Sentencia de 15 de octubre de 1993. En ella se afirma que no cabe que se sustituya el presupuesto por estimación alguna de los técnicos municipales, ni acudir a baremos preestablecidos o llevar a cabo comprobaciones sobre el coste real y efectivo. Ahora bien, cuando el presupuesto no incluya los conceptos que deben constituir el coste real y efectivo puede sostenerse, de un lado, que no cabe aumento alguno por el Ayuntamiento en la liquidación provisional; o bien, puede entenderse que el presupuesto es incorrecto, y sin acudir a ninguna comprobación, subsanar aquel error y aumentar en los porcentajes legales o habituales el coste reflejado. Esta segunda solución ha sido considerada por ARAGONÉS BELTRÁN, compartiendo la opinión del Tribunal, como preferible, “pues si bien cabe excluir la comprobación en este momento provisional, no se trata de ajustarse, en todo, al presupuesto, sino de practicarse la liquidación provisional «en función» de lo que resulte de tal presupuesto, añadiendo las partidas indebidamente omitidas (*Anuario de Hacienda Local 1998...* cit., p. 1892).

adaptarla al coste real de la obra que resulte de la correspondiente comprobación de valores...»)⁸⁴⁵.

Sin embargo, admitir esta posición supone aceptar que mientras dure la realización de la obra o la construcción, el coste real será el que figure en el presupuesto visado por el Colegio oficial. Es decir, mientras no haya finalizado la construcción, la Administración municipal no podrá modificar el coste declarado por el sujeto pasivo en un presupuesto visado por el colegio oficial⁸⁴⁶. De este modo, los Colegios actuarían de cara a la Administración tributaria como un filtro que da credibilidad⁸⁴⁷. Pero, tal y como se ha puesto de manifiesto, no creemos que de “la Ley se desprenda ninguna presunción capaz de ligar de forma tan indisoluble el concepto de coste real y efectivo en la liquidación provisional al presupuesto visado por el Colegio Oficial, pues la Ley tan sólo nos dice que el primero se determinará en función del segundo, y, evidentemente, una cosa es que el Ayuntamiento, por imperativo legal, deba partir del presupuesto visado por el Colegio, y otra es que necesariamente tenga que comulgar con el mismo cuando los técnicos municipales certifiquen irregularidades inadvertidas por el Colegio. Sostener lo contrario sería pretender que los visados de los Colegios oficiales gozan a efectos tributarios de una presunción de legalidad rayana en la “iures et de iure” que, a nuestro juicio, ni sería lógica, ni se desprende del texto legal”⁸⁴⁸.

De este modo, el legislador, sin identificar el coste real y efectivo con el que figure en el presupuesto visado por el Colegio oficial, llega a confiar tanto en dicho presupuesto que admite que se determine la base imponible en función del mismo⁸⁴⁹. Ahora bien, ello no es obstáculo para admitir que la Administración tributaria municipal, al igual que hace

⁸⁴⁵ En cualquier caso, hay Sentencias que admiten que el Ente municipal lleve a cabo una actividad de control previo, al objeto de poder depurar aquellas partidas recogidas en el presupuesto presentado por los interesados y que no forman parte del “coste real y efectivo de la obra”. En este sentido, en la STS de 27 de febrero de 1995 (Arz. 1384) se indica que «... Ni el presupuesto presentado por los interesados sustituye a la declaración tributaria a la que ha de acompañar ni el artículo 104.1 LRHL permite a los Ayuntamientos ajustarse a él sin realizar la necesaria depuración de las partidas que lo integran cuando en él se incluya algunas que no corresponden a lo que puede considerarse “coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra”, que es lo que constituye la base imponible del ICO...».

⁸⁴⁶ Así lo admite MARTÍNEZ ECHEVARRIA, R.: *Los nuevos tributos municipales...* cit., ps. 265 y 266.

⁸⁴⁷ CEDILLO LÓPEZ, L.: “La liquidación provisional en el Impuesto sobre Construcciones...”, cit., p.

76

⁸⁴⁸ PAGÈS I GALTÉS, J.: *La impugnación del Impuesto sobre Construcciones...* cit., p. 152. Continúa afirmando el autor que cuestión distinta es que en virtud del art. 116 de la Ley General Tributaria, que presume ciertas las declaraciones tributarias, se pueda entender que el presupuesto visado por el Colegio Oficial goza de una presunción de legalidad; incluso acepta que normalmente sea más difícil de destruir que la presunción de legalidad también predicable de los proyectos de obras no visados colegialmente. Pero no cree que se prive a la Administración de la facultad de probar la incorrección de tales declaraciones (p. 152).

⁸⁴⁹ MARTÍNEZ ECHEVARRIA, R.: *Los nuevos tributos municipales...* cit., ps. 265 y 266.

la urbanística, pueda controlar el visado realizado por los Colegios, tratándose en todo caso de un mero control previo; de este modo, podría corregir los errores materiales o de hecho, sumas mal hechas, etc. del proyecto, e incluso, podría incluir partidas que resulten del proyecto y que no figuren en el presupuesto⁸⁵⁰. En definitiva, cuando se detecte cualquier error o anomalía en el presupuesto, puede el órgano tributario subsanarlo, sin tener por qué liquidar necesariamente en base a lo en él reflejado⁸⁵¹. Esta conclusión queda reforzada si se tiene en cuenta, como se ha puesto de manifiesto, que tras la Ley de medidas liberalizadoras en materia de colegios profesionales, de 14 de abril de 1997, un arquitecto u otro facultativo competente según el tipo de proyecto, puede presupuestar la obra como considere conveniente, sin tener que respetar un baremo mínimo fijado por su colegio⁸⁵².

Además de atender al presupuesto visado por el Colegio Oficial correspondiente, también podrá determinarse la base imponible del ICIO de manera provisional atendiendo a los índices o módulos establecidos en la correspondiente Ordenanza fiscal; posibilidad incorporada a raíz de la modificación del art. 104.1 efectuada por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre. En la redacción originaria la determinación de la “base imponible” se efectuaba en función del presupuesto presentado por los interesados siempre que este hubiese sido visado por el Colegio oficial correspondiente, y en otro caso, se fijaba por los técnicos municipales en base al coste estimado del proyecto⁸⁵³. Por tanto, se consideraba que esta segunda posibilidad operaba con carácter subsidiario.

Tras la modificación en la redacción de este precepto, se sustituye el coste estimado del proyecto por los índices y módulos establecidos en la Ordenanza fiscal⁸⁵⁴; y

⁸⁵⁰ CEDILLO LÓPEZ, L.: “La liquidación provisional en el Impuesto sobre Construcciones...”, cit., p. 77. Más problemático, continúa afirmando el autor, es considerar si se puede entrar a valorar las partidas de forma distinta a como figura en el presupuesto de un proyecto visado.

⁸⁵¹ Lo contrario significaría que el órgano gestor no podría comprobar de forma abreviada y dictar la liquidación provisional de oficio.

⁸⁵² VALDIVIESO FONTÁN, M.J., *op. cit.*, p. 248.

⁸⁵³ Conforme a esta redacción originaria del art. 104.1 LRHL era más fácil sostener que, si el sujeto presentaba presupuesto visado por el Colegio Oficial, el órgano tributario local giraría liquidación provisional conforme a dicho presupuesto; y sólo en el caso de que tal proyecto no hubiese sido visado, o no se hubiese presentado, se dictaría liquidación por los técnicos municipales de acuerdo con el coste estimado del proyecto.

⁸⁵⁴ Se consigue de esta manera, en opinión de CHOLBI CACHÁ, dotar al sistema de una mayor objetividad y transparencia de cara a los contribuyentes que conocen *a priori* esas fórmulas de cálculo, y que pueden ser impugnadas en vía de recurso. Se trata de evitar la incertidumbre al particular petionario de la licencia sobre cuáles serán los costes que deberá sufragar en concepto de ICIO, criterio que puede predicarse de igual forma para el caso de las Ordenanzas que regulen las tasas por expedición de licencias urbanísticas, si aquéllas contienen una regulación parecida para el caso del ICIO (“Diversas consideraciones sobre la tasa

además, del tenor del artículo, se infiere que este nuevo sistema de determinación de la base imponible es alternativo, no subsidiario, del que toma en consideración el presupuesto visado. En consecuencia, tras la lectura del precepto podría sostenerse que la aplicación de los módulos o índices puede establecerse con carácter directamente preceptivo y no sólo subsidiario en defecto de presupuesto visado. Obviamente, es deseable que las Ordenanzas fiscales regulen con taxativa claridad estos extremos⁸⁵⁵. En cualquier caso, resulta evidente que serán de aplicación estos índices en los casos de obras menores, así como, en la mayoría de los supuestos en los que la obra se desarrolle sin licencia urbanística, en los que raramente existirá presupuesto visado.

Es cierto que la LRHL no establece ningún criterio para la elaboración de los índices o módulos que puedan establecer las entidades locales⁸⁵⁶; pero ello no nos permite concluir, como han realizado algunos autores, que tales valores puedan perfectamente fijarse en relación con los presupuestos de contrata medios de mercado⁸⁵⁷. En efecto, al fijar estos índices o módulos se habrá de tener en cuenta qué partidas se incluyen dentro de la base imponible para determinar el «coste real y efectivo de la obra» y cuáles no. En particular, se atenderá a lo que se considera como coste de ejecución material de la obra, del que no forman parte, conforme al art. 103.1 LRHL aquellos tributos, precios públicos y demás prestaciones patrimoniales de carácter público relacionadas con las obras, los honorarios profesionales, el beneficio empresarial del

de licencias de urbanismo y el ICIO (Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras)»; *Cunat, Revista de Estudios Locales*, n.º 33, 1999, p. 56).

También ha acogido favorablemente esta modificación VALDIVIESO FONTÁN; quien considera que “la habilitación legal para que las Ordenanzas fiscales establezcan índices o módulos no puede ser más lógica en el momento presente, si se tiene en cuenta que tras la Ley de medidas liberalizadoras en materia de colegios profesionales, de 14 de abril de 1997, un arquitecto u otro facultativo competente según el tipo de proyecto, puede presupuestar la obra como considere conveniente, sin tener que respetar un baremo mínimo fijado por su colegio” (*op. cit.*, p. 248).

⁸⁵⁵ VALDIVIESO FONTÁN, M.J., *op. cit.*, p. 248.

Habrá que estar, por tanto, a lo establecido en la correspondiente Ordenanza fiscal de cada Ayuntamiento para ver si se otorga preferencia a la hora de cuantificar provisionalmente la base tributaria al presupuesto visado por el colegio oficial, o en su caso, a los índices o módulos que establezca.

Asimismo, el que la fijación de los elementos objetivos sea realizada por la Ordenanza fiscal no puede ser considerado contrario al principio de reserva de ley; pues lo mismo ocurre en la esfera estatal respecto del IRPF y la fijación de los módulos a través de Reales Decretos.

⁸⁵⁶ Existen unos estudios realizados por los Colegios Oficiales sobre el coste de materiales, mano de obra, etc., en diferentes zonas, que podrán servir como indicativo (CEDILLO LÓPEZ, L.: “La liquidación provisional en el Impuesto sobre Construcciones...”, *cit.*, p. 78).

⁸⁵⁷ Tal es la opinión de VALDIVIESO FONTÁN, M.J., *op. cit.*, p. 232.

contratista y cualquier otro concepto que no se integre estrictamente dentro del llamado coste de ejecución material⁸⁵⁸.

Además la Entidad municipal ha de tener en cuenta que la posibilidad que actualmente brinda el artículo 104 de que las Ordenanzas fiscales prevean índices o módulos se limita a la base imponible tomada para practicar la llamada “liquidación provisional a cuenta”⁸⁵⁹, pero no creemos que pueda servir para fundar la valoración que dé lugar a la liquidación definitiva⁸⁶⁰.

Por otra parte, resulta obvio, tal y como se ha reconocido, que la existencia de estos supuestos de liquidación provisional (o, en su caso, autoliquidación) no excluirá la aplicabilidad del art. 123 LGT, que permite que, sobre los datos consignados en las declaraciones, entendidas en sentido amplio, la Administración practique liquidaciones provisionales de oficio⁸⁶¹. Por tanto, la existencia preceptiva según la norma de esta

⁸⁵⁸ El presupuesto de ejecución material es la referencia para determinar la base imponible tanto de la liquidación provisional como de la definitiva (QUIRÓS ROLDÁN, A., y ESTELLA LÓPEZ, J.M., *op. cit.*, p. 113). Por tanto, podemos diferenciar entre el presupuesto de ejecución material inicial, que se toma en consideración para cuantificar la base imponible en la liquidación provisional; y el presupuesto de ejecución material final, que es relevante a efectos de proceder a la liquidación definitiva.

⁸⁵⁹ Como hemos indicado anteriormente, estos criterios fijados en relación a la liquidación provisional pueden ser utilizados (o mejor dicho, han de ser utilizados necesariamente) por el sujeto pasivo al proceder a autoliquidar su obligación tributaria; esto es, al formular su autoliquidación para determinar la cuantía debida podrá atender al presupuesto visado por el Colegio oficial correspondiente, o en su caso, aplicará los índices o módulos aprobados por el Ayuntamiento en la correspondiente Ordenanza fiscal.

Los problemas surgirán en aquellos supuestos en los que el Colegio oficial no visa el presupuesto, y además, la Ordenanza fiscal no fija ningún índice o módulo que permita cuantificar la prestación tributaria debida.

⁸⁶⁰ VALDIVIESO FONTÁN, M.J., *op. cit.*, p. 48. En particular, afirma el autor que “estas normas contenidas en las letras a) y b) del referido apartado (art. 104.1 LRHL) no son propiamente de valoración de la base imponible del impuesto (de la que podríamos llamar base imponible definitiva), sino sólo y exclusivamente han de servir como referente para la liquidación provisional, de manera que las Ordenanzas fiscales no podrán establecer módulos de aplicación a la liquidación definitiva”.

La STSJ del País Vasco de 9 de febrero de 1995 (JT 1995\142) señala que cada tributo opta por uno de los varios métodos para la obtención de la base imponible, dando lugar a lo que se ha denominado “principio de especialidad” de los tributos. El ICIO se inspira «*bien preferentemente o bien exclusivamente en el régimen de estimación directa, sin perjuicio de que para determinar la base en una primera fase liquidatoria se puedan llegar a emplear métodos indirectos de estimación...*». Insisten en la idea de que el ICIO es un impuesto cuya base imponible es de estimación directa, PAGÈS I GALTÉS, J.: *La impugnación del Impuesto sobre Construcciones...* cit., p. 156, y VALDIVIESO FONTÁN, M.J., *op. cit.*, p. 248.

⁸⁶¹ NIETO MONTERO afirma que en el ICIO es posible la existencia:

a) De una liquidación provisional en el sentido clásico del término.
b) De una autoliquidación, que no excluirá la posibilidad de una liquidación provisional de oficio del art. 123 LGT (*La Gestión de los Impuestos Municipales...*, cit., p. 251).

liquidación provisional en el ICIO, con su particular régimen jurídico, no imposibilita ni la práctica de una liquidación provisional de oficio por parte del órgano de la Entidad municipal al que correspondan las competencias gestoras, tras la realización de las denominadas actuaciones de comprobación abreviada; ni que se practique, en su caso, una liquidación provisional (facultativa, distinta de la prevista en el art. 104.1) por los órganos que lleven a cabo las tareas de inspección, tras las actuaciones de comprobación y/o investigación que hayan tenido lugar⁸⁶².

En ambos supuestos, se atenderá al régimen general de las liquidaciones provisionales establecido en la LGT. Así, en particular, en el supuesto de la liquidación provisional de oficio resultado de las actuaciones de comprobación abreviada desarrolladas por los órganos de gestión, habrá de tenerse en cuenta lo dispuesto en cuanto a los supuestos en los que procede, el alcance de la comprobación, así como, el procedimiento a seguir (arts. 121 y 123 de la LGT, fundamentalmente⁸⁶³).

C) Comprobación e investigación, y liquidación definitiva.

Al finalizar la construcción, instalación u obra, y teniendo en cuenta el coste real y efectivo de la misma, el Ayuntamiento, mediante la oportuna comprobación administrativa, modificará, en su caso, la “base imponible” a que se refiere el primer párrafo del art. 104.1 LRHL practicando la correspondiente liquidación definitiva, y exigiendo del sujeto pasivo o reintegrándole, en su caso, la cantidad que corresponda (art. 104.1 LRHL). Ahora bien, es cierto, tal y como se ha reconocido, que estas actuaciones en pocos supuestos se llevarán a cabo⁸⁶⁴.

Por tanto, conforme a la LRHL, una vez concluida la construcción, instalación u obra, los órganos municipales que tengan atribuida la competencia de inspección

⁸⁶² NIETO MONTERO, J.J.: *La Gestión de los Impuestos Municipales...*, cit., p. 251.

⁸⁶³ En el Proyecto de Ley General Tributaria, se propone un cambio de denominación de las actuales actuaciones de comprobación abreviada pasando a llamarse “comprobación limitada”; y configurándolas además como una comprobación de carácter limitado frente a la comprobación amplia o de inspección, que tiene por objeto verificar la coincidencia de los datos declarados con aquéllos de que dispone la Administración, y los que constan en documentos, registros y sus justificantes obtenidos, y verificar el cumplimiento de los requisitos formales, practicando en su caso las liquidaciones provisionales que correspondan.

⁸⁶⁴ En este sentido afirma MARÍN-BARNUEVO FABO que “raramente se comprobará y liquidará el ICIO por parte de los Ayuntamientos después de haber finalizado las obras. Porque tiene poco sentido para las Corporaciones Locales desarrollar unas costosas actuaciones de comprobación tributaria que, debido a la interpretación jurisprudencial que identifica la base imponible con el presupuesto de obras, sólo permitirán modificar la base y la cuota en los casos en que la obra realizada fuera distinta a la autorizada” (*El ICIO. Teoría y práctica en el Impuesto sobre Construcciones...* cit., p. 218).

tributaria comprobarán y valorarán el hecho imponible y su coste real y efectivo⁸⁶⁵; de tal comprobación puede resultar una liquidación que la Ley califica de definitiva, pero que en realidad, en determinados supuestos, tal y como hemos visto, vendrá a ser la primera de las contempladas en la LRHL que tenga la auténtica naturaleza de liquidación⁸⁶⁶.

Algunos autores se han cuestionado si estas actuaciones de comprobación y ulterior liquidación presentan en el ámbito de este impuesto local un carácter obligatorio, o si, como sucede generalmente en relación al resto de figuras tributarias, tienen naturaleza potestativa⁸⁶⁷. Esto es, se ha debatido en torno a si existe un derecho de los sujetos pasivos a exigir la comprobación y liquidación del Impuesto una vez finalizadas las obras. Y ante dicho interrogante, se ha reconocido que la respuesta diferirá según la cantidad ingresada previamente por el sujeto, en su caso, sea debida a un ingreso anticipado, o bien, fruto de un acto de liquidación provisional⁸⁶⁸.

⁸⁶⁵ LAGO MONTERO, quien considera que este tributo “se presta mal a los supuestos de comprobación no terminada –acta previa- liquidación complementaria que prevé el art. 50 RGI. La comprobación de la obra realizada y de su coste real y efectivo no se presta a interrupciones” (“El procedimiento de gestión tributaria: modificaciones recientes...”, cit., p. 326).

⁸⁶⁶ NIETO MONTERO, J.J.: *La Gestión de los Impuestos Municipales...*, cit., p. 255. Defiende la única existencia sólo de una liquidación en sentido estricto que será practicada en el momento de finalización de las obras, y previamente, se realizará un ingreso a cuenta por el sujeto, MARÍN-BARNUEVO FABO (*El ICIO. Teoría y práctica en el Impuesto sobre Construcciones...* cit., p. 210). Por su parte, COLLADO YURRITA se muestra partidario de la existencia igualmente de una única liquidación que se gire una vez realizadas las obras; si bien, a diferencia del autor previamente citado, considera que es conveniente, fundamentalmente para evitar problemas de devolución de ingresos indebidos, que se suprima la existencia del ingreso a cuenta y de la llamada liquidación provisional (“El Impuesto Municipal sobre Construcciones...”, cit., p. 23).

⁸⁶⁷ Sobre la naturaleza de la liquidación tributaria, y por consiguiente, de la propia comprobación, GARCÍA AÑOVEROS, realizó una interesante distinción en función de que se siguiese el sistema de autoliquidación o no en la exacción del tributo. En efecto, en su opinión “solamente en los casos, inexistentes entre los impuestos estatales, salvo los aduaneros, en que habiendo o no obligación previa de declaración por parte del sujeto, ésta no comporta autoliquidación, puede hablarse de una función obligatoria de comprobación, ya que ésta es formalmente imprescindible para proceder al acto administrativo de liquidación, inevitable al no existir sistema de autoliquidación”; en cambio, “en los supuestos de autoliquidación... la comprobación de los elementos del hecho imponible, requisito previo para dictar un acto administrativo de liquidación, es facultad discrecional de la Administración. Todo lo cual es consecuencia de la transformación de la actividad de comprobación prevista como ordinaria en la LGT en una actividad de control de declaraciones autoliquidaciones” (“Los poderes de comprobación...”, cit., p. 600).

Asimismo, para FERNÁNDEZ PAVÉS “la comprobación, hoy día, no es un deber sino una facultad de la Administración, es el objeto de la potestad comprobadora integrada a su vez por diversas facultades en función de los distintos medios posibles a utilizar” (“Gestión de los recursos tributarios locales”, cit., p. 305).

⁸⁶⁸ En efecto, tal y como ha señalado MARÍN-BARNUEVO FABO, si se considera que el pago realizado constituye un ingreso a cuenta, “la Administración debería liquidar de oficio una vez finalizadas las obras y, si eventualmente incumpliera esa obligación, los interesados podrían utilizar el cauce procedimental previsto en los arts. 13 de la Ley 1/1998 ó 42 de la Ley 30/1992”. Ahora bien, si se considera que la llamada

1.- Alcance de las actuaciones de comprobación e investigación.

Si bien es cierto que del tenor literal del art. 104.1 segundo párrafo de la LRHL, y en particular, cuando afirma que «*el Ayuntamiento, mediante la oportuna comprobación administrativa, modificará, en su caso, la base imponible...*» se parece estar limitando las actuaciones comprobadoras del órgano local competente a la realización de la llamada comprobación de valores del art. 52 LGT; en realidad, la actividad que habrá de desarrollar se encuadra dentro de la categoría genérica de la comprobación tributaria a la que se refiere el art. 109 LGT. Sostener lo contrario, es decir, que el art. 104.2 sólo habilita a las Entidades locales para proceder a la comprobación de valores significaría que sólo habría lugar a dictar una liquidación definitiva en aquellos supuestos en los que se constate una modificación en la base imponible declarada por el sujeto; de este modo, “excepto la base imponible, todos los demás elementos del tributo quedarían fijados en el momento de dictar la llamada liquidación provisional”, y consecuentemente, un cambio de sujetos pasivos, pese a tener importantes efectos en la obligación tributaria, no legitimaría la llamada liquidación definitiva⁸⁶⁹. De este modo, se estaría estableciendo una excepción a la atribución general de competencias realizada por el art. 106.3 LRHL, que recordemos atribuye a las Entidades locales la gestión, recaudación e inspección de sus tributos propios; y se estaría privando a la liquidación definitiva de su auténtico significado.

Por tanto, la Entidad municipal podrá comprobar e investigar los hechos, actos, situaciones, actividades, explotaciones y demás circunstancias que integren y condicionen el hecho imponible (art. 109.1 LGT); sin que deba, por tanto, simplemente limitarse a comprobar el coste real y efectivo de la obra, o lo que es lo mismo, la base imponible del impuesto. No se puede olvidar que se consideran liquidaciones definitivas «*las practicadas previa comprobación administrativa del hecho imponible y de su valoración, haya mediado o no liquidación provisional*» (art. 120.2.a) LGT)⁸⁷⁰. En este sentido, tal y

liquidación provisional se trata de una verdadera liquidación, la respuesta no sería tan sencilla, “porque el tránsito de la liquidación provisional a la liquidación definitiva es coyuntural y no existe un derecho subjetivo que fundamente la exigencia de esa ulterior y definitiva liquidación... Tampoco parece viable la utilización del procedimiento previsto para la devolución de los ingresos indebidos para solicitar la devolución de lo pagado en exceso” (*El ICIO. Teoría y práctica en el Impuesto sobre Construcciones...* cit., ps. 220 a 225). En su opinión, la solución correcta exige reconocer la naturaleza de ingreso a cuenta de la obligación de pago nacida en el momento de obtención de la licencia.

⁸⁶⁹ MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *El ICIO. Teoría y práctica en el Impuesto sobre Construcciones...* cit., p. 211. Insiste el autor en que esta conclusión que se infiere de la norma “resulta ciertamente criticable e inaceptable en los supuestos en que la modificación se hubiera producido en otros elementos esenciales de la cuantificación de la obligación tributaria” (ps. 217 y 218).

⁸⁷⁰ Consideran que la comprobación a que se refiere el art. 104.1 se enmarca dentro de la categoría genérica de la “comprobación tributaria”, y no es una mera comprobación de valores ex art. 52 LGT, PAGÈS I

como se ha puesto de manifiesto, antes de comprobar el valor de la obra, es preciso comprobar la cantidad y calidad de la obra efectivamente realizada⁸⁷¹.

En definitiva, goza el Ayuntamiento de la potestad para realizar la oportuna comprobación conforme al art. 109 LGT⁸⁷², y dicha potestad le permite utilizar el expediente de comprobación de valores del art. 52 de la LGT, como se le recuerda expresamente en el art. 104.1 segundo párrafo de la LRHL⁸⁷³. Evidentemente, para llevar a cabo la comprobación de valores es preciso contar con un valor declarado por el sujeto, y por tanto sólo es posible si se ha establecido el régimen de autoliquidación. Como vemos, esta comprobación en cuanto afecte al valor que constituye la base imponible del impuesto, habrá de realizarse con sujeción a las reglas generales de la comprobación de valores establecidas en el art. 52 LGT⁸⁷⁴. De este modo se deberán explicitar los criterios utilizados por los técnicos de la Administración local para llegar al valor fijado⁸⁷⁵, es decir, el resultado alcanzado habrá de estar lo suficientemente motivado, con referencia a las circunstancias físicas concretas de la obra y sus características específicas⁸⁷⁶. Asimismo,

GALTÉS (que reconoce que, en ocasiones, cuando por existir declaración del sujeto pasivo sea posible proceder a un contraste de valores puede reconducirse a la categoría más específica de la “comprobación de valores...”; *La impugnación del Impuesto sobre Construcciones...* cit., p. 154); NIETO MONTERO, para quien las actuaciones de comprobación podrán alcanzar a todos los hechos que considere necesarios para la correcta cuantificación del tributo (*La Gestión de los Impuestos Municipales...*, cit., p. 255); y MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *El ICIO. Teoría y práctica en el Impuesto sobre Construcciones...* cit., ps. 211 y 212.

Por su parte, estiman que se encuadra dentro de la comprobación de valores del art. 52 LGT, QUIRÓS ROLDÁN, A., y ESTELLA LÓPEZ, J.M., *op. cit.*, p. 173, y ÁLVAREZ ARROYO, F.: *El Impuesto municipal sobre Construcciones...* cit., p. 193, entre otros.

⁸⁷¹ PAGÈS I GALTÉS, J.: *La impugnación del Impuesto sobre Construcciones...* cit., p. 135.

⁸⁷² Conviene puntualizar, con VALDIVIESO FONTÁN que “la Inspección del ICIO competirá a la Inspección de Tributos local; la Inspección urbanística habrá de ceñirse, de ser necesario al descubrimiento de las construcciones, instalaciones u obras e incluso a asistir técnicamente a la inspección de tributos a la que sin embargo corresponderá la sustanciación del procedimiento de inspección para la regularización de la cuota” (*op. cit.*, p. 255).

⁸⁷³ MARÍN-BARNUEVO FABO reconoce que la discusión planteada a nivel doctrinal en relación a si el art. 104.1 segundo párrafo de la LRHL se trata sólo de un expediente de comprobación de valores ex art. 52 LGT, es un “dilema de escasos efectos prácticos, pues la comprobación a la que se refiere el art. 109 LGT también permite utilizar el expediente de comprobación de valores del art. 52 LGT” (MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *El ICIO. Teoría y práctica en el Impuesto sobre Construcciones...* cit., p. 212).

⁸⁷⁴ ARNAL SURÍA, S, y GONZÁLEZ PUEYO, J.: *Manual de Ingresos de las Corporaciones...* cit., p. 631.

⁸⁷⁵ Vid. PAGÈS I GALTÉS, J.: *La impugnación del Impuesto sobre Construcciones...* cit., p. 154, y QUIRÓS ROLDÁN, A., y ESTELLA LÓPEZ, J.M., *op. cit.*, p. 173.

⁸⁷⁶ Así lo recuerda la STSJ de Cantabria de 16 de diciembre de 1993. Por su parte, la STSJ de Galicia de 23 de abril de 1998 (JT 1998\1912), afirma, en relación con las obras realizadas sin licencia, que no se pueden valorar las obras clandestinas de diferente manera para el cálculo de la sanción y para liquidar el ICIO devengado.

conviene recordar que no podrá sustituirse la citada comprobación de valores por cálculos basados en estimaciones subjetivas y genéricas, como pueda ser un precio de construcción por metro cuadrado, en función de la clase de vivienda⁸⁷⁷. Del mismo modo, la posibilidad brindada por el art. 104 de que las Ordenanzas fiscales prevean índices o módulos se limita a la cuantificación de la base tributaria tomada en cuenta para cuantificar la liquidación provisional, pero no podrá servir para fundar la valoración que dé lugar a la liquidación definitiva⁸⁷⁸.

A su vez, se ha reconocido la posibilidad al sujeto pasivo de promover el procedimiento de tasación pericial contradictoria⁸⁷⁹.

⁸⁷⁷ STSJ de Cantabria de 16 de diciembre de 1993; STSJ de Canarias de 18 de enero de 1996 (JT 1996/29) que exigió que la liquidación definitiva del impuesto atendiera «*al acabado de las obras y a su coste real y efectivo, ofreciendo una razonada motivación con referencia a las circunstancias físicas concretas de la obra y a las características específicas de ésta*»; y STSJ de Canarias de 16 de octubre de 1996 (JT 1996\1326), según la cual «*la Administración no debió limitarse, a efectos de la comprobación requerida por el art. 104 LHL para modificar la base imponible y practicar luego la liquidación definitiva por el ICIO, a adoptar el criterio de valoración por evolución del factor de actualización (“coeficiente de evolución del factor de actualización”, publicado periódicamente por el Colegio Oficial de Arquitectos) sino que, por el contrario, debió atender al acabado de las obras y a su coste real y efectivo, ofreciendo una razonada motivación con referencia a las circunstancias físicas concretas de la obra y a las características especiales de ésta*».

⁸⁷⁸ Así lo recuerda y resalta VALDIVIESO FONTÁN, M.J., *op. cit.*, p. 235. Una posición menos categórica es la mantenida por MARÍN-BARNUEBO FABO, quien sostiene que “la determinación de la base imponible debe utilizar un método que permita conocer del modo más exacto posible el coste real y efectivo de las obras realizadas y, precisamente por ello, se debería evitar la utilización de métodos objetivos y abstractos en su determinación. Pero, por otro lado, somos conscientes de la dificultad de calcular exactamente el coste real y efectivo de unas obras realizadas y, además, sabemos que el presupuesto de ejecución material presentado con la solicitud de licencia se basa en unas tablas de valoración de la construcción libremente escogidas por los arquitectos.

Por ello consideramos razonable que la Administración también pueda utilizar módulos genéricos de valoración para calcular la base imponible, porque nos parece difícil de justificar que los administrados puedan utilizar libremente unos parámetros objetivos de medición de costes... y la Administración... no pudiera rectificar motivadamente esa primera medición basándose en unos parámetros distintos”. Y es que, en su opinión, el legislador debió evitar este controvertido criterio de valoración (se refiere al coste real y efectivo), y “pudo asumir directamente los criterios de valoración de costes de la construcción usados normalmente por los profesionales... y actualizar periódicamente sus cuantías de modo similar al utilizado para la valoración de vehículos usados a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados... Ello, sin duda, hubiera simplificado significativamente la gestión del impuesto y habría conferido mayor seguridad jurídica a los sujetos activos y pasivos de la relación jurídica tributaria” (*El ICIO. Teoría y práctica en el Impuesto sobre Construcciones... cit.*, p. 217).

⁸⁷⁹ Se refieren a la posibilidad de que el interesado pueda proponer la tasación pericial contradictoria cuando no esté conforme con el valor asignado por la Administración; QUIRÓS ROLDÁN, A., y ESTELLA LÓPEZ, J.M., *op. cit.*, p. 173, VALDIVIESO FONTÁN, M.J., *op. cit.*, ps. 235 y 248, ÁLVAREZ ARROYO, F.: *El Impuesto municipal sobre Construcciones... cit.*, p. 193; y PAGÈS I GALTÉS, J.: *La impugnación del Impuesto sobre Construcciones... cit.*, p. 154, entre otros.

2.- Liquidación definitiva en el ICIO.

Por otro lado, finalizada la comprobación, la Administración tributaria local dictará el acto de liquidación correspondiente. Atendiendo a que precisamente en el momento del devengo no se conoce exactamente la cuantía de la deuda, la liquidación del impuesto no es definitiva hasta que no han terminado las obras, momento en que se sabe cuál es el coste de las realizadas, es decir, la base imponible⁸⁸⁰.

Obviamente, estas liquidaciones del ICIO que se notifiquen a los sujetos pasivos deberán expresar sus elementos esenciales (art. 124 LGT), tal y como recuerda la STS de 30 de julio de 1999 (RJ 1999\7113), y deberán estar suficientemente motivadas, con explicación detallada de los criterios seguidos por los técnicos municipales para determinar el valor asignado a las obras realizadas⁸⁸¹.

Asimismo, esta liquidación definitiva puede no rectificar a la liquidación provisional; en tal caso, como sabemos, también ha de acordarse mediante acto administrativo y notificarse al interesado (art. 124.2 LGT). No se puede olvidar que la “liquidación definitiva, aunque no rectifique a la provisional, sí altera la posición jurídica del sujeto pasivo. Éste disfruta ahora de la inmodificabilidad, por medios ordinarios, propia de la liquidación definitiva, y éste es un cambio sustancial de su *status jurídico* que tiene derecho a conocer”⁸⁸².

Una de las cuestiones más controvertidas respecto a la liquidación definitiva y su cuantificación, que ha suscitado un mayor interés doctrinal, una vez determinados los conceptos que se incluyen en el «coste real y efectivo de las obras», es la referente a cuál debe ser el momento que ha de tenerse en cuenta para la determinación de dicho coste.

⁸⁸⁰ SIMÓN ACOSTA, E.: “El Impuesto sobre Construcciones...”, cit., p. 367.

⁸⁸¹ Así lo recuerda MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *El ICIO. Teoría y práctica en el Impuesto sobre Construcciones...* cit., p. 213. Y en este sentido, algunos pronunciamientos jurisprudenciales anulan el acto de liquidación del ICIO por falta de motivación suficiente; entre otras, puede consultarse la STSJ de Cantabria de 16 de diciembre de 1993, la STSJ de Andalucía de 22 de abril de 1996, y la STSJ de Cantabria de 28 de febrero de 1997; todas ellas citadas por MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *El ICIO. Teoría y práctica en el Impuesto sobre Construcciones...* cit., ps. 213 y 214.

⁸⁸² Afirmaciones emitidas por LAGO MONTERO, siguiendo a RUIZ GARCÍA (“El procedimiento de gestión tributaria: modificaciones recientes...”, cit., nota 66, p. 326).

Como reconoce VALDIVIESO FONTÁN “la práctica de la liquidación del ICIO puede tener un efecto colateral en el aspecto puramente urbanístico, toda vez que constituye prueba del conocimiento por parte de la Administración municipal de la existencia de una construcción, instalación u obra, lo que acotará el comienzo del plazo para la prescripción de la licencia urbanística” (*op. cit.*, p. 251).

Las tres posibles alternativas que se presentan son atender al valor de la construcción, instalación u obra en el momento de la liquidación provisional, en el momento del devengo, o en el de la finalización de las obras⁸⁸³. Fundamentalmente, la discusión ha girado en torno a estas dos últimas posibilidades⁸⁸⁴. Para responder a esta cuestión, algunos autores atienden al momento del devengo para fijar los costes de la obra⁸⁸⁵; esta teoría implica que “en el momento de concluirse las obras, el Ayuntamiento, mediante la oportuna comprobación administrativa, determinará si lo efectivamente realizado se corresponde con lo establecido en la base de la liquidación provisional, y en caso contrario, modificará el contenido que integra la base imponible del impuesto. Además, fijará el coste de lo efectivamente realizado, determinándose éste siempre en relación al coste en el momento del devengo”⁸⁸⁶. Por tanto, conforme a esta postura, “se realizará la liquidación definitiva en función de las obras efectivamente realizadas (teniéndose en cuenta tanto la cantidad como la calidad de las mismas), pero está excluida una «actualización del valor del momento de inicio de las obras ya que el devengo del impuesto se produce en el momento del inicio de las obras», y por lo tanto a ese momento hay que referir la base imponible del impuesto”⁸⁸⁷. Parece avalar esta postura una

⁸⁸³ Se ha de tener en cuenta que, en el momento de iniciarse una construcción, instalación u obra, que constituye el devengo de este impuesto, es muy difícil, no vamos a decir que imposible, conocer el coste real y efectivo a que va a ascender la realización de la misma. Los precios que rijan al confeccionarse el presupuesto de la obra no van a ser los mismos, con toda probabilidad, que los que estén en vigor al finalizarla. Tampoco la forma y volumen de obra realizada suelen ser los mismos que la proyectada, en muchos casos, por dificultades imprevisibles surgidas durante la construcción, que imponen incrementos de valor sobre lo presupuestado (MARTÍNEZ ECHEVARRIA, R.: *Los nuevos tributos municipales...* cit., p. 261).

⁸⁸⁴ Las razones por las cuales se excluye la posibilidad de determinar el coste en el momento de practicar la llamada liquidación provisional son explicitadas por QUIRÓS ROLDÁN, A., y ESTELLA LÓPEZ, J.M., *op. cit.*, p. 174.

⁸⁸⁵ Este es la opinión de PAGÈS I GALTÉS, J.: *La impugnación del Impuesto sobre Construcciones...* cit., p. 155; COBO OLVERA, quien afirma que “la base imponible no aumentará al efectuar la liquidación definitiva, por el hecho de haberse producido un aumento en los precios de los materiales, jornales, etc., pues los valores de esos conceptos serán los que estén vigentes cuando se produce el devengo” (“El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y obras en la jurisprudencia”, *Revista de Hacienda Local*, n.º 71, 1994, p. 446 y 451); y VALDIVIESO FONTÁN, M.J., *op. cit.*, p. 250. En este sentido se pronuncia también la STS de 15 de octubre de 1992 (Arz. 8261).

⁸⁸⁶ Así lo ponen de manifiesto QUIRÓS ROLDÁN, A., y ESTELLA LÓPEZ, J.M., *op. cit.*, p. 174.

⁸⁸⁷ QUIRÓS ROLDÁN, A., y ESTELLA LÓPEZ, J.M., *op. cit.*, p. 74; quienes seguidamente se muestran contrarios a esta postura doctrinal. Comparten los autores citados la opinión manifestada por PAGÈS I GALTÉS de que “la fijación del devengo en el inicio de la obra probablemente suponga una ventaja desde el punto de vista de la seguridad jurídica, pero «también puede suponer una contradicción con el principio de capacidad económica en tanto la situación de mercado existente en ese instante determinado no necesariamente se mantendrá a lo largo de la duración de las obras, con lo que el coste calculado conforme al criterio del devengo tan sólo formalmente será el real y efectivo»” (*La impugnación del Impuesto sobre Construcciones...* cit., p. 178).

interpretación literal del art. 28 de la LGT, que liga el momento del devengo con la producción del hecho imponible⁸⁸⁸.

Otros autores, en cambio, sostienen que es conveniente determinar dicho valor conforme al coste que se haya producido y en el momento en que haya tenido lugar al finalizar las obras⁸⁸⁹. Afirman que el devengo determina desde luego la normativa aplicable y, por tanto, elementos como el tipo de gravamen o la base imponible, que no pueden ser alterados por normativa que surja con posterioridad a la fecha del devengo del impuesto; pero, no consideran que el devengo determine la cuantificación de la liquidación definitiva, pues sostener lo contrario supone, en definitiva, asimilar devengo con liquidación⁸⁹⁰. Se ha reconocido que abonaría este criterio la nueva redacción del párrafo segundo del art. 104.1 LRHL, que ahora comienza con el inciso «*una vez finalizada la construcción, instalación u obra*», para referirse a continuación al «*coste real y efectivo de la misma*», con lo que parece estar refiriéndose al coste final de lo realmente ejecutado⁸⁹¹.

En nuestra opinión, consideramos más adecuado que la liquidación definitiva se practique conforme a lo realmente realizado, pero con los precios del momento del devengo, que, sólo de manera incidental, coincidirán con los recogidos en el proyecto presentado por el sujeto⁸⁹². Por tanto, una vez finalizada la obra, se comprobará cuál ha sido la obra efectivamente realizada y se cuantificará la base imponible en función de la

⁸⁸⁸ ARNAL SURÍA, S, y GONZÁLEZ PUEYO, J.: *Manual de Ingresos de las Corporaciones...* cit., p. 633.

⁸⁸⁹ FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: "El Impuesto sobre Construcciones...", cit., p. 56; CORS MEYA, X.: "Impuesto sobre Construcciones...", cit., p. 855; ÁLVAREZ ARROYO, F.: *El Impuesto municipal sobre Construcciones...* cit., p. 183; QUIRÓS ROLDÁN, A., y ESTELLA LÓPEZ, J.M., *op. cit.*, ps. 83, 178 y 179; y COLLADO YURRITA, M.A.: "El Impuesto Municipal sobre Construcciones...", cit., p. 23.

Al respecto la STSJ de Aragón de 6 de febrero de 1995, afirma que la liquidación definitiva se ha de calcular en referencia al momento de finalización de las obras; y la STSJ de Cantabria de 16 de diciembre de 1993 reconoce que «*en casos de discordancia entre el presupuesto presentado y el efectivo de ejecución, la Corporación podrá, a tenor de lo previsto en el apartado 2.º del artículo 104, modificar la base imponible y adaptarla al coste real de la obra que resulte de la correspondiente comprobación de valores*».

⁸⁹⁰ QUIRÓS ROLDÁN, A., y ESTELLA LÓPEZ, J.M., *op. cit.*, ps. 178 y 179. Defienden, por tanto, que "la determinación de la cuantía del ICO se ha de realizar en el momento de la liquidación definitiva, cuando concluyan las obras, y en base a los costes producidos para la realización de las mismas durante todo el tiempo de ejecución, y de ningún modo retro trayendo el coste de lo ejecutado al momento del devengo". Basan los autores su postura en la distinción o diferenciación entre devengo y liquidación, y llegan a concluir, de manera bastante discutible, en nuestra opinión, que "en el ICO la cuantificación se produce con la liquidación definitiva, la cual se podría decir que tiene su propio momento del devengo" (p. 179).

⁸⁹¹ ARNAL SURÍA, S, y GONZÁLEZ PUEYO, J.: *Manual de Ingresos de las Corporaciones...* cit., p. 633.

⁸⁹² En este sentido se pronuncia la STS de 21 de febrero de 1995, y en sentido contrario, la STSJ de Aragón de 6 de febrero de 1995.

misma, es decir, atendiendo al hecho imponible del impuesto, pues evidentemente se puede haber producido una modificación de la obra real respecto a la proyectada tanto en cantidad como en calidad⁸⁹³, pero, teniendo en cuenta que el coste de una obra es diferente dependiendo del momento en que se valoren los distintos elementos y factores que configuran dicho coste, no se producirá un incremento de los precios respecto a los vigentes en el momento del devengo. Consideramos por tanto, que el devengo no sólo determina la normativa aplicable, sino también, que es el momento temporal al que se debe referir la base imponible.

D) Otros aspectos controvertidos en la gestión del ICIO.

1.- La prescripción de la potestad comprobadora y liquidadora de la Administración.

La determinación del momento hasta el que la Administración tributaria local puede practicar la liquidación por el ICIO, se complica en el ámbito de este impuesto, debido esencialmente a la ausencia de una regulación expresa en la LRHL en torno a la declaración tributaria, y en particular, sobre su plazo de presentación; así como, por la posible existencia de una liquidación provisional, que en algunos casos, como hemos visto, no será en sentido estricto un acto liquidatorio, y otra definitiva. No podemos olvidar que conforme al art. 65 de la LGT, y desde que fuera modificado por la Ley 10/1985, de 26 de abril, la prescripción dejó de estar vinculada al momento del devengo, y pasó a conectarse al momento de la declaración. En efecto, conforme a dicho precepto el plazo de prescripción para liquidar comienza a contarse desde que finalice el plazo normativamente fijado para presentar la correspondiente declaración. Y es precisamente, a esta regla general a la que hay que atender al no preverse en la LRHL ninguna especialidad respecto al régimen de prescripción de los tributos locales⁸⁹⁴.

Como decimos, los problemas se pueden presentar debido esencialmente al vacío de regulación en relación al momento de la declaración tributaria en el ICIO. En cualquier caso, habrá que estar a lo establecido en la correspondiente Ordenanza fiscal respecto a la concreción de dicho momento. De este modo, será a partir del día en que finalice el plazo establecido en dicha norma reglamentaria para presentar la correspondiente

⁸⁹³ Creemos oportuno puntualizar que si se produce una variación significativa entre la obra inicialmente proyectada y para la cual se concedió la pertinente licencia urbanística, y la obra finalmente ejecutada, lo oportuno será solicitar una nueva licencia de obras y proceder a girar una nueva y distinta liquidación por este impuesto. Al respecto COBO OLVERA señala varios ejemplos (“El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y obras en la jurisprudencia”, cit., p. 446).

⁸⁹⁴ Así lo reconoce PAGÈS I GALTÉS, J.: *La impugnación del Impuesto sobre Construcciones...* cit., p. 41.

declaración tributaria⁸⁹⁵, cuando comience a computarse el plazo de prescripción⁸⁹⁶. Los problemas se plantearán en aquellos supuestos en los cuales la Ordenanza no haya previsto plazo de presentación de la declaración. En tal caso, viene siendo habitual entre los autores diferenciar en función de que se trate del plazo de prescripción de la llamada por la norma “liquidación provisional” o de la “liquidación definitiva”⁸⁹⁷. Así, en el primer caso consideran que el cómputo de la prescripción tendría lugar a partir del momento en el que pueda dictarse la llamada liquidación provisional, esto es, a partir de la concesión de la licencia⁸⁹⁸; mientras que, para la liquidación definitiva, se ha sostenido mayoritariamente que el plazo de prescripción empieza a contarse, no desde la fecha del devengo del impuesto, sino desde que finaliza la realización de la construcción, instalación u obra⁸⁹⁹. Compartimos esta opinión doctrinal, si bien, deseamos matizar, siendo coherentes con el planteamiento realizado, que es conveniente diferenciar entre la liquidación del ingreso a cuenta del ICIO, y la liquidación en sentido estricto del impuesto;

⁸⁹⁵ Hablamos de declaración tributaria en sentido genérico e impropio; y las consideraciones pueden entenderse referidas también a declaración simple, declaración-liquidación y comunicación de datos.

⁸⁹⁶ Teniendo en cuenta que el Ayuntamiento puede determinar el momento de la declaración, con las diferentes variantes que se presentan, nos encontramos con que en cada Ayuntamiento puede haber un inicio diferente del período de prescripción. Se ha considerado que esta posibilidad burla la seguridad jurídica y el principio de reserva de ley, con relación a la apertura del plazo de prescripción (CEDILLO LÓPEZ, L.: “La liquidación provisional en el Impuesto sobre Construcciones...”, cit., p. 68).

⁸⁹⁷ En este sentido PAGÈS I GALTÉS sostiene que cuando la ley habla de prescripción del derecho a liquidar se refiere tanto a la liquidación provisional como a la definitiva (*La impugnación del Impuesto sobre Construcciones...* cit., p. 42). En parecidos términos se pronuncia el TSJ de Extremadura en su Sentencia de 26 de septiembre de 2002, en la que se indica que nada impide que el plazo prescriptivo se aplique tanto a la liquidación definitiva como a la provisional que específicamente se regula respecto del ICIO.

⁸⁹⁸ Esta es la opinión de ÁLVAREZ ARROYO, F.: *El Impuesto municipal sobre Construcciones...* cit., p. 192. Por su parte, coincidimos con MARÍN-BARNUEVO FABO en que, tal y como hemos recogido en el texto, el cómputo del plazo de prescripción tendrá lugar a partir del momento en el que pudiera dictarse la llamada liquidación provisional; pero discrepamos con este autor en la fijación que hace de dicho momento: lo sitúa en la solicitud de la licencia o en su defecto en el inicio de las obras. Por las razones dadas al analizar la liquidación provisional en el ámbito del ICIO, consideramos que este acto liquidatorio provisional sólo puede producirse en el momento de concesión de la licencia, o en su caso, de inicio de la obra en cuestión; no puede realizarse ningún ingreso a cuenta de este Impuesto en el momento de solicitud de la licencia de obras pertinente (*El ICIO. Teoría y práctica en el Impuesto sobre Construcciones...* cit., p. 210).

Ello no significa que mientras que no finalicen las obras permanece incólume el derecho de la Administración tributaria local a liquidar provisionalmente. Vid. en este sentido la STSJ de Extremadura de 26 de septiembre de 2002.

⁸⁹⁹ Vid. PAGÈS I GALTÉS, que afirma que “en defecto de plazo reglamentario para presentar declaración de finalización de obras, la prescripción del derecho de la Administración a liquidar definitivamente el ICIO empieza a contarse en el día en que concluyan las obras. No otra cosa se desprende de la aplicación supletoria al Derecho tributario del principio civilista de la *actio nata...*” (*La impugnación del Impuesto sobre Construcciones...* cit., ps. 47 y 155), y CHECA GONZÁLEZ y MERINO JARA (*La Reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en materia Tributaria*; Aranzadi, Pamplona, 2003, p. 193).

en ambos casos, el cómputo de la prescripción, como venimos afirmando, comenzará a contarse desde que finalice el plazo en el cual el sujeto ha de presentar la correspondiente declaración, utilizando este término en sentido amplio; y ante la falta de regulación de dicho deber, desde que pueda tener lugar el acto liquidatorio; si se trata de la liquidación del ingreso a cuenta, desde que se produzca la concesión de la licencia, siempre y cuando ello acontezca antes del inicio de la obra; y tratándose de la liquidación en sentido estricto del impuesto, la liquidación provisional podrá tener lugar a partir del devengo del impuesto, esto es, del inicio de la obra, y la llamada liquidación definitiva, desde que finaliza dicha construcción, instalación u obra.

2.- Sustitución y su incidencia en el procedimiento de gestión.

Con el objetivo genérico de simplificar la gestión y facilitar la recaudación de este tributo local, y especialmente, con el propósito de contar con un sujeto de más fácil identificación y solvencia económica, y a la par, que permita evitar los inconvenientes o problemas que pueda ocasionar la identificación del contribuyente o dueño de la obra, se ha articulado la figura del sustituto del contribuyente en el ICIO. Conforme al art. 102.2 LRHL se consideran sustitutos del contribuyente quienes soliciten las correspondientes licencias o realicen las construcciones, instalaciones u obras, sujetos que podrán exigir del contribuyente la cuota tributaria satisfecha⁹⁰⁰. Como tales sustitutos del contribuyente ocupan en la relación jurídico tributaria la posición del contribuyente, quedando obligados al cumplimiento de todas las prestaciones y deberes (art. 32 LGT)⁹⁰¹.

⁹⁰⁰ Son numerosas las cuestiones controvertidas que han suscitado estos supuestos de sustitución; la doctrina ha puesto en duda que la redacción actual del ICIO acoja la figura del sustituto del contribuyente; en este sentido, COLLADO YURRITA, junto a otros autores, sostiene que “realmente, en el impuesto que nos ocupa no se da una auténtica sustitución del contribuyente; lo que pretende el legislador es facilitar la gestión del impuesto, eludiendo los problemas que puede suscitar la determinación del «dueño de la obra»” (“El Impuesto Municipal sobre Construcciones...”, cit., p. 21). Una posición contraria es la mantenida por RODRÍGUEZ MÁRQUEZ (“El sustituto en los tributos locales”, en *Sujetos pasivos y responsables tributarios. XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Cartagena de Indias, octubre, 1995*; Marcial Pons, Madrid, 1997, p. 500). Se ha criticado que en ambos casos, de contribuyente y sustituto, el hecho imponible es el mismo; no se ha previsto un presupuesto de hecho distinto para la sustitución (COLLADO YURRITA, M.A.: “El Impuesto Municipal sobre Construcciones...”, cit., p. 21; quien cita a su vez la STS de 18 de diciembre de 1999 –RJ 699). A su vez, se ha cuestionado que se establezca como sustituto al peticionario de la licencia (COLLADO YURRITA, M.A.: “El Impuesto Municipal sobre Construcciones...”, cit., p. 20; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: “El sustituto en los tributos locales”, cit., p. 500, entre otros muchos autores).

⁹⁰¹ Así, ha sido reconocido también a nivel jurisprudencial; entre otras, la STSJ de Galicia de 24 de enero de 1997 (JT 1997\50) señala que «la Administración tributaria tiene la obligación de dirigirse primeramente contra el sujeto pasivo sustituto en reclamación del pago de la deuda tributaria; esta obligación dimana de lo dicho en el propio artículo 32 de la LGT...».

Ahora bien, se ha de reconocer que no todos los autores se muestran partidarios con esta conclusión. De este modo, ÁLVAREZ ARROYO sostiene que la Administración, en realidad, puede elegir

Se ha de observar que, en realidad, el art. 102.2 LRHL establece dos supuestos de sustitución, de modo que es posible que surja dos fenómenos sustitutorios de forma conjunta, sin que por ello sea admisible afirmar que nos encontramos ante un supuesto de solidaridad de sustitutos, sino que, tal y como se ha reconocido “cada uno de los sustitutos se encontrará obligado al cumplimiento de las obligaciones formales y materiales derivadas de la relación jurídica tributaria. La Administración podrá exigir las prestaciones íntegras a cualquiera de los sustitutos. Ahora bien, ello no significa que goce de una discrecionalidad absoluta a la hora de elegir el sujeto contra el que dirigirse”⁹⁰².

En cualquier caso, desde un punto de vista procedimental, cabe entender que será el sustituto del contribuyente quien debe cumplir con los deberes formales establecidos, y a quién la Administración tributaria local puede reclamar el pago. En este sentido resulta discutible la opinión doctrinal, corroborada en algunos pronunciamientos jurisprudenciales, de que la existencia de contribuyente y sustituto del contribuyente en este impuesto, implica que todas las notificaciones que reglamentariamente hayan de realizarse en la gestión de este tributo, tengan que practicarse a ambos: contribuyente y sustituto; pues cabría entender que bastará con su notificación al sustituto, ya que el otro sujeto pasivo queda desplazado de la relación jurídica tributaria⁹⁰³. Asimismo, creemos oportuno matizar que la determinación de la base imponible, y en consecuencia, la cuantificación

entre tres sujetos: el dueño de la obra como contribuyente, el solicitante de la licencia y el realizador de la obra (*El Impuesto municipal sobre Construcciones... cit.*).

⁹⁰² RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, quien continúa afirmando que “el procedimiento habrá de seguirse con todos los sustitutos. Así lo exige el art. 34 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común”. Asimismo, considera que “el pago hecho por uno de los sustitutos extingue la obligación”, y que “no existe una comunicabilidad de los efectos de los actos dictados frente a un obligado respecto de los demás” (“El sustituto en los tributos locales”, cit., ps. 500 a 503).

Se muestran asimismo, partidarios de que la Corporación local puedan dirigirse indistintamente contra uno u otro sustituto, en el caso de que concurran ambos, ARAGONÉS BELTRÁN (*Anuario de Hacienda Local 1998... cit.*, p. 1863), y POVEDA BLANCO (“El IBI y el ICIO ante la inminente reforma de la Hacienda Local”; *Tributos Locales*, n.º 12, 2000, p. 28). Así ha sido reconocido también a nivel jurisprudencial en la STS de 7 de marzo de 1995; si bien, sostiene lo contrario la STSJ de la Comunidad Valenciana de 12 de noviembre de 1994, al considerar que cuando haya licencia sólo será el sustituto el solicitante, y cuando no haya licencia, sólo lo será el realizador.

⁹⁰³ Incluso, se ha sostenido a nivel doctrinal que probada la insolvencia del sustituto del contribuyente, no ha lugar a la reclamación del pago de la deuda tributaria al propio contribuyente. Esta es la opinión de RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: “El sustituto en los tributos locales”, cit., p. 511.

Se manifiesta a favor de la doble notificación a sustituto y contribuyente, MARTÍNEZ ECHEVARRÍA, quien cita varias sentencias en este mismo sentido: STS de 18 de junio de 1976, de 23 de junio de 1978 y de 4 de abril de 1979 (*Los nuevos tributos municipales... cit.*, ps. 259 y 260).

de la cuota debida no diferirá en función de que concurra o no un supuesto de sustitución⁹⁰⁴.

3.- Gestión coordinada y conjunta del ICIO y la Tasa por Licencia de Obras.

Con el propósito genérico de facilitar la gestión, y en particular, de simplificar la recaudación y reducir los costes de gestión⁹⁰⁵, se ha incorporado un nuevo apartado, el quinto, al art. 104 LRHL en el que se permite a los Ayuntamientos que puedan establecer en sus Ordenanzas fiscales sistemas de gestión conjunta y coordinada del ICIO y de la Tasa por licencia de obras. Se trata de tributos y procedimientos relacionados con una misma actividad, y por ello se procura su gestión unificada⁹⁰⁶. Al mismo tiempo, se consigue de este modo alcanzar en parte el objetivo genérico proclamado por el legislador en la Exposición de Motivos y en el art. 2 de la LDGC, de reducir la llamada presión fiscal indirecta de los ciudadanos.

Lo cierto es que muchas Corporaciones locales ya lo venían haciendo así; y en todo caso, ha de procurarse que esta medida no induzca a confusión, o dicho de otro modo, que el contribuyente sea consciente de la diferencia de régimen jurídico de ambas figuras⁹⁰⁷. No se puede olvidar que si bien existe una indudable conexión entre ambas figuras⁹⁰⁸, consecuencia como hemos indicado de que ambas derivan de una misma

⁹⁰⁴ Lo contrario parece inferirse de algunos pronunciamientos jurisprudenciales, y por ello, hemos estimado oportuno hacer la aclaración referida en texto. En este sentido, las SSTs de 26 y 19 de mayo de 1994 (RJ 1994, 3542) señalan que «... El coste de una obra o construcción puede ser contemplado desde la perspectiva del dueño de las mismas que ha pagado el precio o desde el punto de vista del constructor contratista, para el primero el coste coincidirá con el desembolso total realizado para recibirla en condiciones materiales y legales que permitan dedicarla al uso previsto, incluyendo por tanto en su visión del precio, los impuestos a su cargo, el beneficio industrial y los honorarios profesionales; en cambio para el titular del arrendamiento de la obra el coste estará representado por la suma de lo que haya tenido que invertir en materiales, mano de obra y gastos generales de Seguridad Social e impuestos a su cargo».

⁹⁰⁵ Como se reconoce en el Informe de la Comisión para la Reforma de las Haciendas Locales.

⁹⁰⁶ Defensor de esta gestión unificada de tributos y procedimientos relacionados con una misma actividad se ha manifestado VALDIVIESO FONTÁN, pues en su opinión, esta medida “tiene importancia en grandes Ayuntamientos, en los que la gestión de las licencias, tasa e ICIO, pueden ser gestionados en centros con grandes distancias entre sí, dificultando al administrado el cumplimiento de sus obligaciones” (*op. cit.*, p. 258).

⁹⁰⁷ Vid. en este sentido CHECA GONZÁLEZ, C., y MERINO JARA, I.: *La Reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales...* cit., p. 195.

⁹⁰⁸ Se muestran contrarios al argumento utilizado por la doctrina y jurisprudencia de la similitud entre el ICIO y la Tasa para equiparar la base imponible de ambos tributos, QUIRÓS ROLDÁN, A., y ESTELLA LÓPEZ, J.M., *op. cit.*, p. 92, y CHOLBI CACHÁ. Este último autor afirma que “en la configuración jurídica de ambas figuras, forma de calcular el tipo impositivo, bases imponibles, etc.; ... los redactores de la Ley no estuvieron excesivamente afortunados. Así se muestra p.ej., en que en el ICIO se establece unos

actividad o hechos que tienen una trascendencia jurídico urbanística, y fruto de la cual se permite su gestión conjunta; son también notables las diferencias existentes entre ambos tributos. Así, baste recordar que tienen unos hechos imponible completamente distintos; el de la tasa basado en la actividad de la Administración tendente a la concesión de la licencia y el del impuesto en la realización de una construcción, instalación u obra⁹⁰⁹.

Son numerosas las dudas que surgen en torno a cómo puede traducirse en la práctica gestora esta previsión⁹¹⁰. En cualquier caso, habrá de tenerse en cuenta las particularidades que presenta el procedimiento de aplicación de cada una de estas figuras tributarias⁹¹¹. De este modo, y a título ejemplificativo, podemos decir que se podrá exigir el depósito previo de la Tasa al solicitarse la licencia, pero en dicho momento de solicitud no puede exigirse, como hemos visto, ingreso alguno a cuenta del ICIO⁹¹². Lo que sí es posible es que al concederse la licencia, junto al acto administrativo de concesión firmado por el Alcalde, se gire una liquidación por la tasa de licencia de obras, y al mismo tiempo, una “liquidación provisional” por el ICIO. En cualquier caso, creemos que será requisito necesario para llevar a cabo dicha gestión conjunta y coordinada de impuesto y tasa, que nos encontremos ante un único ente gestor, ya sea la Corporación local competente o el ente delegado.

determinados porcentajes que se aplican a determinadas magnitudes (base imponible), para así calcular el importe resultante del tributo y, a su vez, permitir por no prohibirlo, el mismo criterio en el cálculo de la tasa por licencia urbanística, lo que induce al particular peticionario a confusión. Debiera haber establecido la LRHL la fijación de unos criterios para la mejor definición y delimitación entre ambas instituciones (tasa e impuesto), evitando así motivos de posible duplicidad, como pudiera haber sido el establecimiento de cantidades fijas por tramos en función del presupuesto de la obra, etc., al menos, en la tasa” (p. 329).

⁹⁰⁹ Se refieren a la diferencia en el presupuesto de hecho de estos dos tributos la STS de 28 de enero de 1994 (Arz. 345). Se diferencian a su vez en la fijación del momento del devengo, de modo que no se puede confundir ni el devengo ni la exigibilidad de esta tasa e impuesto en concreto, como recuerda la STSJ de Cataluña de 20 de septiembre de 1991.

⁹¹⁰ Entre otras, surge la duda de si se pueden habilitar impresos que permitan a los ciudadanos declarar, y en su caso, liquidar de manera simultánea, cuando sea posible, el ICIO y la tasa que se devengue en relación con cada obra proyectada; teniendo en cuenta que existirían tantas declaraciones tributarias como hechos imponible se comunicasen, y que, si bien constituyen formalmente un solo acto (y como tal, su plazo de presentación coincidiría), desde un punto de vista material o atendiendo a las repercusiones o consecuencias jurídicas que ello conllevaría serían dos actuaciones tributarias diferentes, de modo que, si una de ellas es incompleta, incorrecta o inexacta, se podría sancionar por ello.

⁹¹¹ Sintetizan el procedimiento de gestión en el caso de la tasa por licencia de obras QUIRÓS ROLDÁN, A., y ESTELLA LÓPEZ, J.M., *op. cit.*, p. 161, y VALDIVIESO FONTÁN, M.J., *op. cit.*, p. 143

⁹¹² Vid. STSJ de Cataluña de 19 de noviembre de 1991.

II.- LA GESTIÓN APLICATIVA DEL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA.

El procedimiento de gestión de este impuesto, que se ha simplificado respecto al de su precedente histórico⁹¹³, aparece regulado en el art. 111 de la LRHL⁹¹⁴. La totalidad de la gestión es igualmente privativa de los Ayuntamientos, sin perjuicio de las fórmulas generales de delegación y colaboración (arts. 7 y 8 LHL). El Estado no interviene en la gestión, aunque los órganos catastrales han de facilitar el valor catastral del suelo para poder girar las liquidaciones allí donde no se haya establecido el régimen de autoliquidación, tal y como dispone el art. 4.3 del Real Decreto 1390/1990, de 2 de noviembre. No obstante, ha habido autores que han afirmado, atendiendo a la importancia que el valor catastral adquiere en la liquidación del impuesto, que nos encontramos nuevamente ante un impuesto de gestión compartida, en el que se reproducen las interrelaciones entre la gestión catastral y la tributaria que ya estudiamos en el IBI⁹¹⁵. Sin embargo, no creemos que pueda afirmarse que estemos ante un tributo de gestión dual, pues, sin poner en duda la relevancia que tiene el valor catastral para determinar la base imponible de este tributo, y por tanto, las inevitables consecuencias que las disfunciones de la llamada gestión catastral puedan producir en este impuesto local, no podemos

⁹¹³ LAGO MONTERO, J.M.: “El procedimiento de gestión tributaria: modificaciones recientes...”, cit., p. 327.

⁹¹⁴ Creemos oportuno matizar que en el devenir de este apartado nos vamos a referir fundamentalmente al que podría ser considerado supuesto típico, la transmisión de terrenos, sin perjuicio de reconocer que el hecho imponible de este impuesto abarca también la constitución y transmisión de un derecho real.

⁹¹⁵ Esta es la opinión de BUENA MALUENDA, para quien en este caso se reproduce el esquema de gestión dual del IBI, por la determinación a través de órganos estatales del valor base sobre el cual se constata un incremento, de forma que la gestión municipal se convierte en dependiente de la diligencia y eficacia de los órganos estatales (“Reflexiones acerca del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU)”); *Revista de Hacienda Local*, n.º 80, 1997, ps. 368 y 370).

Comparte también este parecer MOCHÓN LÓPEZ, quien ha afirmado que “aunque legalmente el IIVTNU no se haya configurado como un impuesto de gestión compartida, realmente se reproduce la dualidad de ámbitos de gestión típica de los impuestos censales. La posición preeminente que el valor catastral ocupa en la determinación de la base imponible implica que la gestión de este tributo debe diferenciar, al igual que en el IBI, la gestión catastral y la tributaria”. Por tanto, en su opinión, la gestión del IIVTNU se verá incida por las interrelaciones entre la gestión catastral y la tributaria, y dicha circunstancia se ha puesto de manifiesto en la correspondencia existente entre las modificaciones normativas que ha introducido la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, en el IBI y en el IIVTNU. Por ello, todo lo afirmado en relación a la gestión catastral lo considera trasladable a esta sede (*El valor catastral y los impuestos sobre bienes inmuebles...* cit., ps. 314 y 315).

olvidar que dicho valor es tomado como referencia para cuantificar la magnitud que sirve como base tributaria, al igual que en otros tributos tanto locales como estatales⁹¹⁶.

Para hacer posible la gestión del impuesto, el art. 4.3 del RD 1390/1990, de 2 de noviembre, dispone que las gerencias territoriales del CGCCT (hoy, la Dirección General del Catastro) remitirán anualmente a los Ayuntamientos que tuvieran implantado el impuesto, el valor del terreno de cada inmueble, a los efectos de su liquidación. A tales efectos, se entenderá por valor del terreno el del suelo aprobado como tal en las respectivas ponencias de valoración, afectado por los coeficientes correctores del suelo y los coeficientes correctores del suelo y construcción conjuntamente que, para cada finca, resulten de aplicación de la misma y que esté vigente en el momento del devengo del impuesto mencionado. Cuando la gestión del impuesto haya sido delegada, la información se remitirá a la Administración gestora⁹¹⁷. Por tanto, la precisión es importante y sobre ella volveremos con posterioridad, ya que el concepto sobre el cual gira la base imponible no es el valor catastral en sentido genérico, sino el valor catastral del suelo del inmueble urbano o de características especiales.

A) Iniciación del procedimiento.

El Ayuntamiento puede decidir, y así reflejarlo en la correspondiente Ordenanza Fiscal, si exige este impuesto siguiendo el régimen de declaración, o bien, de autoliquidación; aunque con una particularidad pues existe un supuesto en el que no es posible que el ente municipal exija la autoliquidación (art. 108.3 LRHL). En cualquiera de los casos, la decisión adoptada deberá venir establecida en la correspondiente Ordenanza fiscal, en la que se determinarán todos los elementos necesarios para que pueda entenderse correctamente cumplido el respectivo deber (de declarar, o en su caso de autoliquidar); en consecuencia, en ella se concretará, además de si el tributo se autoliquidada o declara simplemente, el contenido de una y otra modalidad y los modelos en los que ha de ser presentada cada uno de ellos, entre otras cuestiones. En el supuesto de que la Ordenanza guarde silencio sobre este aspecto, ha de entenderse, dado el tenor

⁹¹⁶ Así, por ejemplo, en el ámbito del IRPF para la cuantificación de la llamada imputación de rentas inmobiliarias, se parte del valor catastral, al que, dependiendo de si ha sido objeto de revisión o no, se aplicará un determinado porcentaje para determinar el rendimiento a integrar en la base imponible general.

⁹¹⁷ Tal y como ha reconocido ORÓN MORATAL la precisión es importante, porque, el valor aplicable de acuerdo con la ley, es el «valor del terreno» fijado a efectos del IBI, concepto no estrictamente coincidente con el catastral salvo cuando en el suelo no haya construcciones, pero distinto cuando las haya, en cuyo supuesto habrá de restarse del valor catastral el valor que corresponda a la construcción (“El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”; *Palau 14, RVHP*, n.º 18, 1992, p. 119, y del mismo autor, *El Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana a través de cuestiones prácticas*; Editorial Práctica de Derecho, Valencia, 2001, ps. 86 y 87).

literal del art. 111.1 LRHL, que el sujeto habrá de presentar la declaración; se seguirá el *iter* procedimental clásico o tradicional conforme al diseño de la LGT⁹¹⁸.

Por tanto, de acuerdo con el apartado 1 de este art. 111 los sujetos pasivos vendrán obligados a presentar ante el Ayuntamiento correspondiente la declaración que determine la Ordenanza respectiva, conteniendo los elementos de la relación tributaria imprescindibles para practicar la liquidación precedente. Del contenido normativo transcrito se deduce que el obligado a presentar la correspondiente declaración (o en su caso, autoliquidación) es únicamente el sujeto pasivo; esto es, como contribuyente deberá ser presentada por la persona física, la persona jurídica o la entidad del art. 33 de la LGT, que dependiendo de si la transmisión del terreno o la constitución o transmisión del correspondiente derecho real, es a título lucrativo u oneroso, sea adquirente (o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real), o bien, transmitente (o que constituya o transmita el derecho real), respectivamente (art. 107 LRHL); y como sustituto del contribuyente deberá cumplir con este deber de declarar, o autoliquidar, la persona física, la persona jurídica o entidad del art. 33 LGT, que adquiera el terreno o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate, cuando el contribuyente sea una persona física no residente en España⁹¹⁹.

En cuanto al órgano ante el que debe ser presentado el correspondiente acto de declaración o autoliquidación, la norma se limita a decir que será el «*Ayuntamiento correspondiente*»; debiendo entender como tal, conforme al art. 107 LRHL en el que se define el hecho imponible de este impuesto, y el art. 92 de la LGT, que será el Ayuntamiento correspondiente al lugar donde se encuentre ubicado el inmueble –en concreto, el terreno urbano- que origina la plusvalía, y no el Ayuntamiento donde el sujeto pasivo, contribuyente o sustituto, tenga su domicilio fiscal⁹²⁰.

⁹¹⁸ Evidentemente, ante el incumplimiento del sujeto obligado del deber correspondiente, podrá iniciarse el procedimiento por actuación investigadora del órgano competente de la Entidad municipal (art. 101 LGT); sobre todo, a partir de los datos e informaciones que le son suministrados por aquellos sujetos a los que la propia LRHL impone particulares deberes de colaboración (apartados 6 y 7 del art. 111).

⁹¹⁹ Como en cualquier otro tributo, cabe en cualquiera de los casos la representación.

Asimismo, debemos recordar que, si bien está obligado a presentar la declaración el sujeto pasivo, es posible que pueda ser presentada por cualquier sujeto que tenga un interés legítimo en el procedimiento. Por tanto, podríamos considerar que sujeto obligado es el sujeto pasivo, aunque la declaración puede ser presentada por cualquier otro sujeto interesado en la correcta aplicación del impuesto, como pueda ser por ejemplo, el cónyuge del transmitente.

⁹²⁰ Nuevamente se presenta el problema de si el terreno urbano se encuentra, por su extensión, situado en distintos términos municipales; si bien, hemos de reconocer que lo habitual es que esta situación se produzca cuando se trata de inmuebles rústicos, o incluso, conforme a la nueva categoría, de características especiales.

Respecto al contenido de la declaración nos dice la LRHL que deberá contener «los elementos de la relación tributaria imprescindibles para practicar la liquidación procedente»; correspondiendo, en consecuencia, a la Ordenanza fiscal concretar e identificar, si quiera sea con carácter mínimo, cuáles son dichos elementos.

Sí determina, sin embargo, la norma expresamente los plazos en los cuáles deberá presentarse la declaración, o en su caso, la autoliquidación, por el sujeto pasivo; de modo que no ha lugar a que el Ayuntamiento fije en la Ordenanza fiscal un plazo diferente. En concreto se establece que deberá ser presentada en los siguientes plazos, a contar desde la fecha en que se produzca el devengo del impuesto (apartado 2 del art. 111):

a) Cuando se trate de actos *inter vivos*, el plazo será de treinta días hábiles.

b) Cuando se trate de actos por causa de muerte, el plazo será de seis meses prorrogables hasta un año a solicitud del sujeto pasivo. La prórroga no es discrecional para el Ayuntamiento, sino obligatoria siempre que la solicite el sujeto pasivo dentro de los seis meses del plazo ordinario y sin que tal plazo origine recargo alguno ni intereses de demora.

Estos plazos se computan a partir de la fecha del devengo del impuesto, y es respecto a la fijación de éste, y por tanto, la concreción del *dies a quo* para la presentación de la declaración, donde surgen los problemas. En efecto, debemos recordar que este impuesto se devenga: en el caso de que se transmita la propiedad del terreno, ya sea a título oneroso o gratuito, entre vivos o por causa de muerte, en la fecha de la transmisión; y en el supuesto de que se constituya o transmita cualquier derecho real de goce limitativo del dominio, se entiende que el impuesto se devenga en la fecha en que tenga lugar la constitución o transmisión (art. 110.1 LRHL).

Al respecto se ha de recordar, como hace la Sentencia del TS de 18 de noviembre de 1995, que en esta materia rige la teoría del título y el modo, no bastando la mera existencia o perfección del negocio jurídico contractual (título), sino que el mismo ha de ser inexcusablemente acompañado o seguido de la tradición o entrega de la cosa (modo), requisito éste constitutivo o consumidor de la transmisión dominical.

Hecha la anterior precisión, se ha de diferenciar si la transmisión *inter vivos* se otorga en escritura pública o en documento privado. En el primer caso, la fecha del devengo es la fecha del propio instrumento público (STS de 6 de julio de 1996); el acceso de la escritura al Registro de la Propiedad es irrelevante a estos efectos. Por su parte, si la compraventa se lleva a cabo por documento privado, hay que estar a lo dispuesto en el

art. 1227 del Código Civil, en el que se indica que «la fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un registro público, desde la muerte de cualquiera de los que lo firmaron, o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio». Evidentemente, también cabe acudir a otros medios de prueba que justifiquen la realidad de su fecha (STS de 20 de marzo de 1997 y STSJ Castilla La Mancha de 12 de diciembre de 1995). No obstante, se exigirá adicionalmente la demostración de la entrega (STS de 9 de diciembre de 1996), aunque bastará para ello la admisión de la transmisión por el Ayuntamiento a través de los actos impositivos o concesión de licencias (Sentencias del TS de 20 de marzo de 1997, de 27 de julio de 1996, y de 6 de julio de 1996).

De otro lado, tratándose de transmisión *mortis causa*, el devengo tiene lugar el día del fallecimiento del causante o transmitente y no cuando se formaliza la protocolización de las operaciones particionales del caudal hereditario (Sentencias del TS de 4 de noviembre de 1996 y 30 de septiembre de 1996).

Como ya hemos indicado, dichos plazos son idénticos tanto para la presentación de la declaración como de la autoliquidación, por expreso mandato legal (art. 111.1 LRHL⁹²¹). Relacionando los plazos en que los sujetos han de poner en conocimiento de la Administración la realización del hecho imponible, con el devengo, se ha de puntualizar que la prescripción de la deuda tributaria se produce a los cuatro años no desde el devengo, sino a contar desde el vencimiento de los plazos en que han de presentarse las declaraciones por los sujetos pasivos (treinta días, seis meses, o un año, según los casos), tal y como se desprende del art. 65 LGT⁹²².

Por otro lado, a la declaración se acompañará el documento en el que consten los actos o contratos que originan la imposición (apartado 3 del art. 111)⁹²³. Respecto a los

⁹²¹ «Quedan facultados los Ayuntamientos para establecer el sistema de autoliquidación por el sujeto pasivo, que llevará consigo el ingreso de la cuota resultante de la misma dentro de los plazos previstos en el apartado 2 de este artículo [...]»

⁹²² Así lo recuerda COBO OLVERA, T.: «Obligación de declarar y comunicar la producción del hecho imponible en el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza urbana»; *Quincena Fiscal*, n.º 1, 1995, ps. 9 a 18.

⁹²³ En estos supuestos en los que el interesado debe, cuando así se disponga, acompañar la declaración tributaria de la exhibición o presentación de determinados documentos que justifiquen o acrediten algunos de los datos contenidos en dicha declaración; nos encontramos, tal y como ha afirmado SÁNCHEZ SERRANO, ante un deber, y no ante una carga, como muestra que su incumplimiento dé lugar a una infracción. En teoría son perfectamente distinguibles el documento que contiene la declaración, de los documentos presentados en apoyo de la veracidad de la misma; pero en la práctica, debido a que en el art. 102.4 LGT se dispone que «se considerará declaración tributaria los documentos en los que se contenga o constituyan el hecho imponible», se puede llegar a confundir ambos tipos de deberes.

casos en los que el sujeto obligado presente el documento en cuestión y éste no vaya acompañado de la correspondiente declaración; podría cuestionarse si la presentación de dicho documento puede suplir a la declaración⁹²⁴.

Por otra parte, como ya hemos indicado, el Ayuntamiento puede decidir exigir este impuesto en régimen de autoliquidación (art. 111.4 LRHL)⁹²⁵. Ahora bien, existe un supuesto en el cual el Ayuntamiento no puede exigir el impuesto en régimen de autoliquidación; imposibilidad que viene motivada por las propias características del mismo, ya que falta uno de los datos esenciales para poder liquidar el impuesto. En efecto, en ningún caso podrá exigirse el impuesto bajo este régimen cuando el terreno que genera la plusvalía no tenga fijado aún el valor catastral (supuesto contemplado en el párrafo tercero del apartado 3 del artículo 108 de esta Ley). Por tanto, cuando se produce la transmisión del terreno⁹²⁶ y el mismo «*aun siendo de naturaleza urbana en el momento del devengo del impuesto, no tenga fijado valor catastral en dicho momento*»; en tal caso, «*se podrá practicar la liquidación cuando el referido valor catastral sea fijado*». Es evidente que si en el momento en el que se produce el hecho imponible del IIVTNU como consecuencia de la plusvalía experimentada en un terreno de naturaleza urbana que es objeto de transmisión, aún no se ha determinado el valor catastral del referido terreno, es imposible que el sujeto pasivo pueda autoliquidar su deuda pues falta uno de los elementos esenciales para su cuantificación; el valor a asignar a dicho terreno y a partir del cual aplicar los diferentes porcentajes necesarios para determinar la base imponible de este impuesto conforme al art. 108 LRHL.

En opinión del autor, como hemos recogido en otro lugar de este trabajo, “la atribución por las normas vigentes del carácter de declaración tributaria a la presentación de determinados documentos no es más que una ficción establecida por la ley con fines recaudatorios y de lucha contra la defraudación... Se estima o considera que la presentación de dichos documentos constituye una declaración, pero sin serlo realmente” (*La declaración...* cit., p. 61).

⁹²⁴ Conforme al art. 102.4 de la LGT habría que responder a esta cuestión en sentido afirmativo; en dicho precepto se dispone que «*se estimará declaración tributaria la presentación ante la Administración de los documentos en los que se contenga o que constituyan el hecho imponible*». Pero, en este caso del IIVTNU, podríamos dudar si el documento público o privado contiene o constituye el presupuesto de hecho de este tributo en cuestión.

⁹²⁵ Para que un Ayuntamiento pueda exigir al sujeto pasivo que autoliquide el impuesto no es suficiente el contenido transcrito del art. 111 de la LRHL, sino que es imprescindible que así se recoja expresamente en la Ordenanza fiscal reguladora del IIVTNU.

⁹²⁶ El apartado 3 del art. 108 se refiere al valor del terreno en los supuestos de transmisión, y afirma que éste será el que tenga fijado en el momento del devengo en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (esto es, el valor catastral correspondiente al terreno). No se utiliza, por tanto, el valor catastral del terreno en relación a los supuestos de constitución y transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio (apartado 4 de dicho art. 108), al derecho a elevar una o más plantas sobre un edificio o terreno o al derecho a realizar una construcción bajo suelo sin implicar un derecho real de superficie (apartado 5), o al supuesto de expropiación forzosa (apartado 6).

Finalmente, las consideraciones realizadas al tratar la declaración en relación al sujeto obligado a presentarla y el legitimado para recibirla, los plazos y documentación que ha de acompañarla; son trasladables al ámbito de la autoliquidación.

B) Actuaciones de comprobación y liquidación tributaria.

Ya se inicie mediante declaración o autoliquidación, o mediante actuación administrativa por el incumplimiento de cualesquiera de ellas, la Administración tributaria local tiene en todo caso la potestad de comprobar y fruto de dicha comprobación puede resultar una liquidación provisional o definitiva que habrá de ser notificada⁹²⁷.

En particular, en el apartado 5 del art. 111 LRHL se dispone que «*cuando los Ayuntamientos no establezcan el sistema de autoliquidación, las liquidaciones del impuesto se notificarán íntegramente a los sujetos pasivos con indicación del plazo de ingreso y expresión de los recursos procedentes*». Si interpretamos este apartado en sentido contrario parece decirse que se abstenga el Ayuntamiento de notificar liquidaciones cuando el tributo se haya autoliquidado, conduciendo ello a una cierta confusión⁹²⁸. En cualquier caso, la notificación ha de hacerse exclusivamente al sujeto pasivo, sin que tenga eficacia alguna la efectuada a cualquier otra persona aunque se trate de otro otorgante del mismo acto o contrato⁹²⁹.

Respecto a la comprobación, se ha de resaltar que la posibilidad de comprobación se encontrará bastante restringida, ya que se limitará a constatar y examinar la correcta aplicación de las normas y la veracidad de los datos declarados por el particular, o bien, a investigar los posibles datos que hayan sido ocultados. Por tanto, con carácter general se procederá, por un lado, a la identificación, caso por caso, de los elementos que constituyen el hecho imponible y han de integrarse después en la base tributaria, que en el caso del IIVTNU, dichos elementos son: la exacta localización del inmueble gravado, el

⁹²⁷ Por tanto, el procedimiento de gestión en estos tributos (IIVTNU e ICIO) puede desarrollarse, en opinión de LAGO MONTERO (“El procedimiento de gestión tributaria: modificaciones recientes...”, cit., p. 329):

En una sola fase: Autoliquidación correctamente aplicada.

En dos fases: declaración o autoliquidación seguida de comprobación gestora.

En tres fases: declaración o autoliquidación, seguida de comprobación gestora, y ésta de una comprobación inspectora.

⁹²⁸ LAGO MONTERO, J.M.: “El procedimiento de gestión tributaria: modificaciones recientes...”, cit., p. 328. Asimismo, afirma el autor que en este impuesto “no es de recibo la comprobación inspectora no terminada –acta previa- seguida de una liquidación complementaria. El tributo, a su juicio, “no es lo suficientemente complejo como para tener que suspender la comprobación en ningún caso” (p. 329).

⁹²⁹ STSJ Canarias de 13 de diciembre de 1996.

documento acreditativo de la transmisión, etc.; y, por otro lado, se llevará a cabo la medición y valoración de la base tributaria⁹³⁰.

Específicamente para el caso en que se inicie el procedimiento de aplicación de este impuesto mediante autoliquidación, «*el Ayuntamiento correspondiente sólo podrá comprobar que se han efectuado mediante la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto, sin que puedan atribuirse valores, bases o cuotas diferentes de las resultantes de tales normas*» (art. 111.4 LRHL). Se pretende así evitar cualquier posible valoración de la plusvalía realmente producida⁹³¹. Ahora bien, frente a lo que puede inferirse de la mera lectura de la norma, no cabe que sólo se pueda comprobar la aplicación de las normas realizadas por el contribuyente en su autoliquidación, sino que también ha lugar a la comprobación de la veracidad de los datos declarados e investigación de los no declarados, conforme al art. 109 LGT que es aplicable a toda comprobación administrativa⁹³².

Por tanto, de la interpretación de este apartado 4 y del siguiente del art. 111 se ha deducido y afirmado por algún autor que “la LHL parece contener una confusa y larvada invitación a los Ayuntamientos para que instauren el sistema de autoliquidación y se abstengan, en la medida de lo posible, del ejercicio de las funciones comprobadoras y liquidadoras”⁹³³.

En definitiva, debemos considerar que no es que este precepto esté restringiendo las facultades comprobadoras de los órganos tributarios locales, de forma que éstos sólo puedan llevar a cabo actuaciones de comprobación formal cuando el procedimiento se inicie mediante declaración-liquidación; sino que lo dispuesto en él es una consecuencia de la configuración o regulación jurídica de este impuesto y en particular de su base

⁹³⁰ GONZÁLEZ GARCÍA, E.: “El procedimiento de gestión tributaria en el ámbito de la imposición inmobiliaria local”; *RDFHP*, n.º 2000, 1989, p. 440.

⁹³¹ NIETO MONTERO, J.J.: *La Gestión de los Impuestos Municipales...*, cit., p. 267.

⁹³² LAGO MONTERO, J.M.: “El procedimiento de gestión tributaria: modificaciones recientes...”, cit., p. 328. En efecto, tal y como ha reconocido este autor “el mandato está mal expresado. Lo que quiere recordarse a los Ayuntamientos es que carecen ahora de las facultades de que disfrutaban bajo la regulación anterior de este tributo en orden a la fijación de valores de enajenación y adquisición. Pero eso no significa que sólo puedan comprobar la aplicación de las normas realizada por el contribuyente en su autoliquidación. Podrán comprobar también la veracidad de los datos declarados e investigar la posible ausencia de los no declarados, como con toda claridad se deduce del art. 109 LGT aplicable a toda la comprobación administrativa”.

⁹³³ LAGO MONTERO, J.M.: “El procedimiento de gestión tributaria: modificaciones recientes...”, cit., p. 328; quien parece apoyar este planteamiento en el contenido de los apartados 4 y 5 del art. 111 LRHL.

imponible⁹³⁴. Goza, por tanto, el ente local de todas las facultades comprobadoras a las

⁹³⁴ Uno de los aspectos más criticados del régimen jurídico del IIVTNU ha sido precisamente la definición y configuración de su base tributaria, y la desvinculación que existe entre la misma y el hecho imponible. En efecto, conforme al art. 105.1 de la LRHL este impuesto grava el incremento de valor de los terrenos que se ponga de manifiesto como consecuencia de la transmisión de la propiedad o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los mismos. En coherencia con esta delimitación del presupuesto de hecho, se definía la base imponible en el apartado 1 del art. 108 LRHL, antes de su reciente modificación, como el «*incremento real del valor de los terrenos*», y sin embargo, seguidamente se articula un sistema objetivado para su determinación. Básicamente el incremento de valor viene dado por la aplicación de unos porcentajes que están en función del período durante el que se ha generado dicho incremento, sobre el valor del terreno a efectos del IBI.

Ante la falta de coherencia de ambos preceptos, se suscitó la duda sobre si en el art. 108 LRHL se establece una presunción *iuris tantum*, de manera que si el incremento real del valor del terreno en cuestión es distinto al resultante de la aplicación de las reglas fijadas en la norma, podría ser desvirtuado este último y sería aplicable aquél; una presunción *iuris et de iure*; o una norma de valoración. En ninguno de estos dos últimos supuestos se puede, para cuantificar el impuesto, tomar en consideración un incremento distinto del que se derive de las operaciones de cálculo fijadas en este precepto de la LRHL. Sobre esta cuestión, la doctrina y jurisprudencia se han mostrado divididas: entre quienes niegan la posibilidad de desvirtuar el incremento de valor resultante de la aplicación de la normativa, y por tanto, consideran que la base imponible resultante del art. 108 no admite prueba en contrario, se sitúan RUBIO DE URQUÍA, CORDERO LÓPEZ y VALERO RODRÍGUEZ (“El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”; *Estudios Financieros*, n.º 93, 1990, p. 45); ORÓN MORATAL (“El Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor...”, cit., p. 117); ESEVERRI MARTÍNEZ (“Impuesto municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos: de la presunción a la ficción jurídica”; *Gaceta Fiscal*, n.º 108, 1993, ps. 140 y 141); BUENO MALUENDA (*op. cit.*, p. 417); MOCHÓN LÓPEZ, para quién “determinado por cualquier medio la existencia de un hecho sujeto, la base imponible correspondiente a ese hecho imponible tendrá que cuantificarse necesariamente con referencia al valor catastral del terreno” (*El valor catastral y los impuestos sobre bienes inmuebles...* cit., p. 313). Se constata, asimismo, esta postura a nivel jurisprudencial, entre otras, en las SSTSJ de Andalucía de 10 de abril de 1995 y de 13 de mayo de 1996.

Por su parte, entre quienes sostienen que sí podría alegarse por el sujeto pasivo un incremento de valor distinto al resultante de la aplicación del art. 108 se encuentran: LASARTE ÁLVAREZ (“Impuesto sobre el Incremento de los Terrenos de Naturaleza Urbana”, en *Manual General de Derecho Financiero y Tributario*, Tomo IV, Volumen 2, “Haciendas locales”; Comares, Granada, 1998, p.141); CASANA MERINO (“El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”, en *Colección de Leyes Tributarias Comentadas*; Edersa, Madrid, 2002, ps. 123 y124); y SÁNCHEZ GALIANA y CALATRAVA ESCOBAR, para quienes “debe ser respetada la fundamentación y finalidad de un impuesto que ha de recaer sobre el incremento real de valor de los terrenos... No es posible, en ningún caso, cercenar las posibilidades de defensa del contribuyente frente a la determinación arbitraria de unos porcentajes cuya aplicación va a suponer un claro distanciamiento de los incrementos de valor” (“El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”, en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*; Marcial Pons, Madrid, 1993, ps. 876 y 877).

Recientemente, a partir de la modificación de la Ley reguladora de las Haciendas Locales operada por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, al suprimirse el término “real” de la definición de la base tributaria en el art. 108.1, se ha dado un paso decisivo hacia la consideración de lo establecido en este artículo como una

que se refiere el art. 109 LGT, así como de aquéllas a las que alude el art. 123 LGT, de forma que ante la autoliquidación tributaria puede comprobar formalmente si las operaciones de autoliquidación son correctas, así como, también puede comprobar y verificar otros elementos y datos tanto referentes al hecho imponible, como a otros aspectos de su régimen jurídico. Ahora bien, respecto a la cuantificación del impuesto, y en particular respecto a la base imponible, no podrá hacer uso el órgano local de las facultades de comprobación de valores, ni podrá determinar la base de forma diferente a la establecida en la Ley. De forma que, si el Ente local, tras la realización de las actuaciones de comprobación e investigación correspondientes, llega a la conclusión de que el incremento real de valor del terreno es superior o inferior al declarado por el sujeto, y que no coincide con el manifestado por la ley, no puede modificarlo y ha de liquidar conforme a lo dispuesto en la Ley. Pero si comprueba la existencia de cualquier otro aspecto que no incida sobre la cuantificación puede proceder a su rectificación.

De otro lado, no ha lugar a la comprobación de valores porque se parte de un valor determinado administrativamente, como es el valor catastral. Esto al menos es así para los casos de transmisión del terreno urbano en cuestión.

Cabe igualmente la posibilidad de que se practique por parte del órgano municipal encargado de la gestión del impuesto, la correspondiente liquidación provisional de oficio ex art. 123 de la LGT tras la realización de las pertinentes actuaciones de comprobación abreviada⁹³⁵.

C) Colaboración en la gestión del impuesto.

La LRHL impone a otros sujetos distintos del sujeto pasivo del impuesto, el deber de colaborar en la gestión del mismo (art. 111.6 y 7); sin perjuicio de los deberes generales de colaboración establecidos en el art. 111 LGT a cuyo cumplimiento están evidentemente también obligados⁹³⁶. De este modo se pretende garantizar con suficiencia que la Administración tributaria local tenga conocimiento del hecho imponible.

norma de valoración, y en consecuencia, hacia la negación de la posibilidad de considerar y alegar un incremento de valor distinto al que resulta de la norma.

⁹³⁵ Sobre este particular se ha afirmado que “cabrá, al menos hipotéticamente, la práctica de liquidaciones provisionales de oficio ex art. 123 LGT; ... ahora bien, el juego de estas liquidaciones queda en realidad muy desvirtuado, ya que la simple comprobación abreviada viene a coincidir con la comprobación máxima que puede realizarse, haciendo que una eventual liquidación provisional de oficio coincida con la liquidación definitiva (NIETO MONTERO, J.J.: *La Gestión de los Impuestos Municipales...*, cit., p. 267).

⁹³⁶ Recordemos que el art. 111.1 de la LGT dispone que «*toda persona natural o jurídica, pública o privada, estará obligada a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas*».

Existen dos tipos de sujetos obligados en virtud de su relación con el negocio en el que se pone de manifiesto el incremento de valor: de un lado, los particulares que intervienen en el negocio y no son los sujetos pasivos del Impuesto (apartado 6 del art. 111); y por otro, los notarios (art. 111.7 LRHL).

Ahora bien, se ha de tener en cuenta que en estos supuestos, a diferencia de lo establecido en la LCI respecto a las declaraciones catastrales a presentar, no se exime al sujeto pasivo de su deber de declarar por el mero hecho de que la Entidad municipal tenga conocimiento de los datos a través de las declaraciones o comunicaciones presentadas por sujetos terceros o por los notarios.

1.- Los deberes de colaboración de terceros.

Están igualmente obligados a comunicar al Ayuntamiento la realización del hecho imponible en los mismos plazos que los sujetos pasivos⁹³⁷:

a) En las transmisiones de terrenos, o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título gratuito, siempre que se hayan producido por negocio jurídico entre vivos, el donante o la persona que constituya o transmita el derecho real de que se trate.

b) En las transmisiones de terrenos, o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título oneroso, el adquirente o la persona a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate.

En el supuesto de que el sujeto incumpliese este deber, dicho incumplimiento será sancionable como si se tratase de un incumplimiento de los deberes de los arts. 111 y 112 de la LGT, es decir, como una infracción simple⁹³⁸. Pero, en ningún caso, comporta dicho incumplimiento la exigibilidad de la deuda tributaria, ni ninguna otra responsabilidad.

⁹³⁷ La norma utiliza el término “comunicar”, de modo que ha de entender que el acto debido por estos sujetos es una comunicación y no una declaración. En principio, podríamos considerar que nos encontramos ante una comunicación de datos por un tercero no interesado en el procedimiento de comprobación o liquidación correspondiente. Vid. SÁNCHEZ SERRANO, L.: *La declaración...* cit., ps. 55 a 58.

⁹³⁸ Así lo ha manifestado también NIETO MONTERO, J.J.: *La Gestión de los Impuestos Municipales...*, cit., p. 263. Por otra parte, ha de tenerse en cuenta que la Ley no dice nada en relación a un supuesto muy particular; aquél en el que como sujeto obligado figuren una pluralidad de personas (intervienen diversas personas en el acto o negocio correspondiente). En tal caso, si existe una pluralidad de personas como donantes o adquirentes ha de entenderse, en opinión de NIETO MONTERO, que al ser una obligación indivisible se aplicarán las normas de la solidaridad: vendrán obligados todos los intervinientes, pero el

2.- Deberes de información de los notarios.

Los notarios, sin perjuicio del deber general de colaboración establecido en la LGT, estarán obligados a remitir al Ayuntamiento respectivo, dentro de la primera quincena de cada trimestre, relación o índice comprensivo de todos los documentos por ellos autorizados en el trimestre anterior, en los que se contengan hechos, actos o negocios jurídicos que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible de este impuesto, con excepción de los actos de última voluntad. También estarán obligados a remitir, dentro del mismo plazo, relación de documentos privados comprensivos de los mismos hechos, actos o negocios jurídicos, que les hayan sido presentados para conocimiento o legitimación de firmas (art. 111.7 LRHL). Se constata, por tanto, que el objeto de este deber impuesto a los notarios es el de facilitar el conocimiento a los Ayuntamientos de los hechos imponibles sujetos al impuesto, y en consecuencia, proceder a la liquidación del mismo.

La norma guarda silencio en cuanto a cuál es la Administración que debe recibir esta comunicación o información; debemos entender que se trata de la competente para exigir y aplicar el tributo, esto es, aquella donde se encuentre el inmueble, con independencia de cuál sea la residencia del notario o de los otorgantes⁹³⁹.

El incumplimiento de esta obligación, además de constituir infracción tributaria, deriva, en su caso, en responsabilidad de los notarios por los daños que hayan producido a los Ayuntamientos. Se ha considerado que cuando un notario no comunica en los plazos legales, cualquier hecho que ponga de manifiesto la realización del hecho imponible, y como consecuencia de esta dejación, la cuota prescribe, el Ayuntamiento puede y debe dirigirse contra el notario reclamándole por vía de daños y perjuicios la cuota tributaria que ya no se puede exigir al sujeto pasivo⁹⁴⁰.

Finalmente, creemos oportuno indicar que en la actualidad la LRHL no impone ninguna obligación específica a los registradores en relación a este Impuesto; ha

cumplimiento de uno de ellos liberará a los demás de la obligación (*La Gestión de los Impuestos Municipales...*, cit., p. 263).

⁹³⁹ Ello obligará a los notarios a establecer un gran número de índices a remitir directamente a diversas Entidades locales; al respecto NIETO MONTERO propone sustituir esta obligación por la remisión de los datos al Ayuntamiento donde se encuentre la notaría para que éste los comunique a los demás Ayuntamientos interesados (*La Gestión de los Impuestos Municipales...*, cit., p. 264); posibilidad que no ha sido considerada de recibo por ARAGONÉS BELTRÁN (*Anuario de Hacienda Local 1998...* cit., ps. 1693 y 1694).

⁹⁴⁰ En este sentido se pronuncia COBO OLVERA, T.: "Obligación de declarar y comunicar la producción del hecho imponible...", cit., ps. 9 a 18.

desaparecido, por tanto, el deber que se imponía a éstos de no inscribir ningún acto sujeto al Impuesto hasta que no se acreditase su pago⁹⁴¹. No obstante, algunos autores han sostenido que esta especial medida de garantía continúa vigente por vía del art. 254 de la Ley Hipotecaria⁹⁴². Sin embargo, frente a esta opinión, otros consideran que no puede considerarse aplicable dicho artículo de la Ley Hipotecaria; y en consecuencia, los registradores no pueden negarse a la inscripción de ningún documento hasta que no se acredite el pago del impuesto⁹⁴³.

Por tanto, debe considerarse contraria a derecho la pretensión de algún Ayuntamiento de intentar introducir garantías análogas a través del art. 254 de la Ley Hipotecaria, contundentemente desautorizada por la ya desaparecida Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales en su Contestación de 8 de enero de 1990.

III.- LA GESTIÓN APLICATIVA DEL IMPUESTO SOBRE EL APROVECHAMIENTO DE LOS COTOS DE CAZA Y PESCA.

Entre los llamados impuestos de exacción potestativa local, se encuentra el Impuesto sobre Gastos Suntuarios, que tras diversos avatares y sucesivos intentos de derogación⁹⁴⁴, continúa vigente en la actualidad en la modalidad que grava los aprovechamientos de los cotos de caza y pesca; si bien, se ha de reconocer su escasa relevancia en la Hacienda municipal, tanto desde el punto de vista del número de

⁹⁴¹ “La desaparición de esta garantía es consecuencia lógica de la no consideración como sujeto pasivo del adquirente” (CASANA MERINO, F.: “El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”, en *Tributos Locales*; Colección de Leyes Tributarias Comentadas, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 2002, p. 150). “Obligará en todo caso a los Ayuntamientos a tener que estar mucho más ágiles en sus acciones para perseguir el cobro de las liquidaciones” (D’OCÓN RIPOLL, citado por ARAGONÉS BELTRÁN, E.: *Anuario de Hacienda Local 1998...* cit., p. 1964).

En cualquier caso, se trataba de una obligación similar a la que se impone a la Jefatura de Tráfico en relación con el IVTM.

⁹⁴² Tal es el caso de COBO OLVERA, T.: “Obligación de declarar y comunicar la producción del hecho imponible...”, cit., ps. 9 a 18.

⁹⁴³ NIETO MONTERO, J.J.: *La Gestión de los Impuestos Municipales...*, cit., p. 265. Asimismo, respecto a la pretendida afección del bien al pago del impuesto, se ha considerado que no cabe aplicar el art. 74 LGT, pues no se trata de un tributo que grave las transmisiones, adquisiciones o importaciones.

⁹⁴⁴ Sobre la evolución histórica experimentada por el Impuesto sobre Gastos Suntuarios desde su creación con tal denominación por la Ley de Bases del Estatuto del Régimen Local, de 19 de noviembre de 1975, hasta la actualidad, puede consultarse a FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: “El Impuesto sobre Gastos Suntuarios”, en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*; Marcial Pons, Madrid, 1993, ps. 932 a 940.

Municipios que lo exigen, como por sus posibilidades recaudatorias⁹⁴⁵; lo que, unido a otras consideraciones, ha llevado a parte de la doctrina a defender su supresión⁹⁴⁶.

Nos encontramos ante el único impuesto local cuya regulación sustantiva no se encuentra en la LRHL, sino esencialmente en el Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de Régimen Local (art. 372 a 377)⁹⁴⁷. En cualquier caso, podemos entender que le resultará de aplicación el régimen general de gestión previsto en la LRHL.

Atendiendo a las especialidades previstas en relación a la exacción y aplicación de este tributo local; se ha de comenzar reconociendo la casi ausencia de referencias específicas al procedimiento de gestión del que podemos llamar Impuesto sobre el aprovechamiento de los cotos de caza y pesca⁹⁴⁸. Tan sólo el art. 373.d) del TRRL se

⁹⁴⁵ Ahora bien, se ha de matizar con FERNÁNDEZ JUNQUERA la afirmación acerca de la escasa relevancia del Impuesto en la esfera municipal, pues no tiene validez general y depende de la clase de Municipio de que se trate, pudiendo beneficiarse del mismo los Municipios rurales que tienen, por contra, muy escasas posibilidades recaudatorias en otros tributos de naturaleza más urbana ("El Impuesto sobre Gastos Suntuarios"... cit., p. 952).

⁹⁴⁶ ADAME MARTÍNEZ, F.: "El Impuesto sobre Aprovechamientos cinegéticos de Extremadura", en *Tributos Propios de las Comunidades Autónomas*, Comares, Granada, 1996, p. 268; FONT BLÁZQUEZ, S.: "Tributación de los cotos de caza. El extraño caso del Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios", *Crónica Tributaria*, n.º 64, 1992, ps. 20 y 21; y GARCÍA-FRESNEDA GEA, F.: "El Impuesto municipal sobre Cotos de Caza y Pesca"; *Revista de Hacienda Local*, n.º 84, 1998, p. 578. Por su parte, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA señala que "es inexplicable e imperdonable que el legislador de 1991 haya resucitado el Impuesto Municipal de Gastos Suntuarios en la modalidad de más difícil defensa legal y técnica" ("Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios", en *Sistema Tributario español y comparado*; Tecnos, Madrid, 1992, p. 792).

⁹⁴⁷ Como es sabido ello obedece a que en un principio estaba prevista la supresión de este impuesto en la Ley reguladora de las Haciendas Locales, conforme a su redacción originaria, si bien no de forma inmediata. Así se declaraba en la Exposición de Motivos y en la Disposición Transitoria Tercera de dicha Ley. Ahora bien, tras sucesivas demoras en la fijación del plazo en el que este impuesto dejaría de ser aplicable, se declaró la vigencia indefinida de la modalidad que grava el aprovechamiento de los cotos de caza y pesca, por la Ley 6/1991, de 11 de marzo, en virtud de la cual se dio a la Disposición Transitoria Tercera de la LRHL la redacción que tiene en la actualidad.

En consecuencia, el resto de supuestos contemplados en el Texto Refundido de Régimen Local dentro de la definición del hecho imponible del Impuesto sobre Gastos Suntuarios han sido derogados: el importe de las ganancias obtenidas como consecuencia de apuestas cruzadas en espectáculos públicos, las cuotas de entrada de socios en Sociedades o círculos deportivos o de recreo, siempre que las mismas sean superiores a 10.000 ptas (60 euros), y el disfrute de toda clase de viviendas cuyo valor catastral exceda de diez millones de pesetas (sesenta mil euros).

⁹⁴⁸ Son varios los autores que se refieren a la conveniencia de un cambio en la denominación de este Impuesto, al que se sigue reconociendo como Impuesto sobre Gastos Suntuarios, entre otras razones, porque dicha denominación se encuentra referida a una extensión del hecho imponible que ya no responde a su contenido (FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: "El Impuesto sobre Gastos Suntuarios"... cit., p. 952). En este

limita a indicar que el sustituto del contribuyente tendrá que hacer efectivo el impuesto en el Municipio en cuyo término radique el coto de caza, pesca o la mayor parte de él; y fundamentalmente, el art. 377 establece que «en las Ordenanzas fiscales correspondientes, los Ayuntamientos regularán la forma en que los sustitutos del contribuyente habrán de efectuar las declaraciones tributarias y la periodicidad y formas de liquidación y pago de las cantidades retenidas, así como las obligaciones contables y de sometimiento a inspecciones y comprobaciones de dichos sustitutos»⁹⁴⁹. De un lado, se infiere que serán los sustitutos del contribuyente, como sujetos fácilmente localizables y controlables por la Administración⁹⁵⁰, los que habrán de hacer frente a las prestaciones materiales y formales correspondientes a este impuesto⁹⁵¹; y de otro, que el diseño del

sentido, algunos se refieren a él como “Impuesto sobre los Aprovechamientos de cotos de caza y pesca” (denominación adoptada por COLLADO YURRITA y CARRASCO PADILLA con la que encabezan el capítulo que dedican al estudio de este impuesto municipal en *Manual de Derecho Financiero y Tributario*, Tomo IV, Volumen 2, “Haciendas Locales”, Comares, Granada, 1988), mientras que otros prefieren utilizar la expresión “Impuesto sobre cotos de caza y pesca” (GARCÍA-FRESNEDA GEA, F.: “El Impuesto municipal sobre Cotos de Caza y Pesca”... cit., p. 563).

En nuestro caso, hemos optado por utilizar la denominación “Impuesto sobre el aprovechamiento de los cotos de caza y pesca”, pues la consideramos más cercana a la definición que del hecho imponible, y por tanto, de la materia imponible gravada, se contiene en el art. 372.d) del TRRL. En él se dice que se grava «el aprovechamiento de los cotos privados de caza y pesca, cualquiera que sea la forma de explotación o disfrute de dichos aprovechamiento», y seguidamente aclara que «para los conceptos de coto privado de caza y pesca se estará a lo que dispone la legislación administrativa específica en dicha materia». Como vemos se grava un aprovechamiento específico que denota la existencia de una capacidad contributiva especial, pero como se ha aclarado, “la capacidad contributiva no se manifiesta en el aprovechamiento en sí mismo considerado, es decir, en la posibilidad de utilizar los cotos...., como podría parecer de la definición de hecho imponible dada por la Ley, sino en la potencialidad real de piezas de caza y pesca que tiene dicho terreno”. Así se confirma si se atiende a la determinación de la base imponible y del sujeto pasivo. Por tanto, tiene importancia la posibilidad real que tiene la finca de caza y pesca (FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: “El Impuesto sobre Gastos Suntuarios”... cit., p. 943). Insisten en esta idea COLLADO YURRITA, M.A., y CARRASCO PARRILLA, P.J.: “Impuesto sobre los Aprovechamientos de cotos de Caza y Pesca”... cit., p. 151, y GARCÍA-FRESNEDA GEA, F.: “El Impuesto municipal sobre Cotos de Caza y Pesca”... cit., p. 570.

⁹⁴⁹ Coincidimos con ARNAL SURÍA y GONZÁLEZ PUEYO en que este precepto resulta “innecesario en la actualidad, ya que tales extremos vienen impuestos para las Ordenanzas fiscales en general por el art. 16 LRHL, lo que permite entender que aquél ha quedado derogado” (*Manual de Ingresos de las Corporaciones*... cit., p. 683). Es decir, el contenido de la Ordenanza fiscal que apruebe el Ente municipal para regular este Impuesto se especifica en el art. 16 de la LRHL, y es a este precepto al que debemos acudir para determinar si se ha cubierto el contenido mínimo exigible. Recordemos que, conforme a dicho precepto, para los impuestos no obligatorios las Ordenanzas deberán especificar, al menos: la determinación del hecho imponible, sujeto pasivo, responsables, exenciones, reducciones y bonificaciones, base imponible y liquidable, tipo de gravamen o cuota tributaria, período impositivo y devengo; los regímenes de declaración y de ingreso; y las fechas de su aprobación y del comienzo de su aplicación (apartado 1).

⁹⁵⁰ FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: “El Impuesto sobre Gastos Suntuarios”... cit., p. 952.

⁹⁵¹ Al igual que en el ICIO y en numerosas tasas, con la finalidad de simplificar la gestión y facilitar la recaudación del Impuesto sobre el aprovechamiento de los cotos de caza y pesca se ha previsto la figura del

concreto procedimiento de aplicación será llevado a cabo por la correspondiente Ordenanza fiscal.

A) Determinación del Ente local competente para la exacción y aplicación del impuesto.

Una de las cuestiones más controvertidas es la relativa a la determinación del Ente municipal competente para exigir y aplicar este impuesto. De la referencia del art. 373.d) TRRL se infiere que será aquél en el que radique el coto de caza, pesca o la mayor parte de él. Esta regulación puede dar lugar a problemas en materia de competencia territorial a la hora de exigir el impuesto cuando el terreno acotado se sitúe en más de un término municipal⁹⁵². En efecto, dado que los cotos de caza se materializan en grandes extensiones de terreno, es relativamente frecuente que el hecho imponible se produzca en más de un Municipio, lo que sin duda ocasionará la colisión de intereses entre los distintos Ayuntamientos implicados. Surge entonces la duda de qué Ente local ha de considerarse sujeto activo de la obligación tributaria, y en especial, cuál detenta la potestad tributaria⁹⁵³ para aplicar a cada caso concreto el régimen jurídico vigente y así generar el ingreso correspondiente. Ante el silencio del Texto Refundido de Régimen Local, la doctrina ha aportado diversas soluciones.

sustituto del contribuyente. Tal y como se ha reconocido en el ámbito local, la figura del sustituto se presenta como idónea para resolver los problemas de gestión y recaudación de los tributos que pudieran plantearse, “permitiendo a la Administración dirigirse contra un sujeto de más fácil identificación y solvencia económica que el contribuyente” (RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: “El sustituto en los tributos locales”, cit., ps. 493 y 494).

Conviene recordar que las cuatro notas que caracterizan al sustituto en nuestro ordenamiento tributario, conforme a lo dispuesto en la LGT, y que por tanto, han de respetarse en los supuestos de sustitución previstos en la LRHL son: “En primer lugar, debe ser establecido por Ley. En segundo lugar, el sustituto ocupa, dentro de la relación jurídico-tributaria, la posición del contribuyente, quedando obligado al cumplimiento de todas las prestaciones y deberes. En tercer lugar, la sustitución presupone la existencia de un derecho a resarcirse a cargo del contribuyente. Acción que podrá hacerse efectiva bien a través del mecanismo de la retención, expresamente previsto en el art. 32 de la LGT, bien mediante la repercusión o reembolso del tributo satisfecho. Por último, el fenómeno de la sustitución implica un cambio en el sujeto pasivo de la obligación tributaria” (RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: “El sustituto en los tributos locales”, cit., p. 511).

⁹⁵² COLLADO YURRITA, M.A., y CARRASCO PARRILLA, P.J.: “Impuesto sobre los Aprovechamientos de cotos de Caza y Pesca”... cit., p. 152.

⁹⁵³ ESEVERRI MARTÍNEZ y LÓPEZ MARTÍNEZ definen las potestades financieras, tal y como recogimos en el Capítulo primero de este trabajo de investigación, como “aquellas funciones –por lo tanto facultades como deberes de actuar- con que cuentan las distintas Administraciones Públicas para poder aplicar a cada caso concreto el régimen jurídico vigente para generar el ingreso correspondiente o producir la erogación o gasto pertinente” (*Temas prácticos de Derecho Financiero...* cit, p. 60).

Por un lado, si atendemos al tenor literal de la propia norma legal que define al sujeto pasivo sustituto, en la que, como hemos indicado, se afirma que dicho sujeto tiene la obligación de hacer efectivo el tributo en el Municipio en el que radique la mayor parte del coto; indirectamente podemos inferir que en este caso el Ente municipal competente para exigir el impuesto será aquél en el que radique la mayor extensión del terreno del coto⁹⁵⁴. Por tanto, será dicho Ayuntamiento el único competente para exaccionar el tributo y a él corresponderá la totalidad de la recaudación obtenida. En consecuencia, ante él deberá cumplir el sujeto pasivo las prestaciones materiales y formales derivadas del impuesto en cuestión.

De otro lado, atendiendo fundamentalmente a la definición del hecho imponible del impuesto, se ha estimado que si bien el concepto administrativo de coto es indivisible como tal, el aprovechamiento del mismo, que es en realidad lo que se grava, sí puede ser dividido. De este modo, cada Municipio podría exigir el impuesto en proporción a las fincas acotadas sitas en el mismo y considerando siempre la valoración cinegética correspondiente a dicha finca o a su parte alícuota⁹⁵⁵. De este modo, en estos supuestos

⁹⁵⁴ Así lo ha considerado RAMALLO MASSANET, para quien la regulación del art. 373.d) “implica que no hay un reparto del impuesto entre los distintos Municipios en los que se extiende el coto, sino que el acreedor y sujeto activo de la relación tributaria es el Municipio en donde se encuentre la mayor parte del coto, en cuanto a su extensión, y que puede no tener relación alguna con la parte del coto en donde se encuentre la mayor parte del aprovechamiento de la caza o de la pesca. Esta norma, por otra parte, puede dar lugar a fraude de ley si se juntan dos fincas de distinto municipio para constituir un coto de caza y uno de los municipios, al que pertenezca la finca mayor, no tiene establecido el impuesto, con lo cual el municipio de la finca menor, que incluso puede contener toda la caza aprovechable, no podrá exigir el impuesto” (“El Impuesto municipal sobre Gastos Suntuarios”, en *Manual de Derecho Tributario Local*; Escola d’Administració Pública de Catalunya, Barcelona, 1987, p. 534).

Ahora bien, esta interpretación para FERNÁNDEZ JUNQUERA “no resulta plenamente satisfactoria”, entre otras razones porque “el criterio seguido de otorgar todos los derechos al Municipio donde radique la mayor parte del territorio del coto puede originar desde situaciones fraudulentas a injusticias notorias. Ello sucederá si dos o más propietarios reúnen sus tierras para solicitar un coto de tal manera que la mayor extensión pertenezca a un Municipio, que no tiene establecido el impuesto, o bien si se reúnen distintas propiedades en algunas de las cuales no existe caza o ésta es muy reducida, con lo que se conseguiría una minoración importante en la valoración de los aprovechamientos para determinar la base imponible. En definitiva, estaríamos ante un supuesto típico de fraude de ley” (“El Impuesto sobre Gastos Suntuarios”... cit., p. 946).

Insisten en esta idea de que esta interpretación puede dar lugar a situaciones de fraude de ley ARNAL SURÍA y GONZÁLEZ PUEYO, pues puede darse la posibilidad, dada la naturaleza potestativa del impuesto, de que la mayor parte de la superficie del coto esté situada en el término municipal de un Ayuntamiento que no lo haya establecido (*Manual de Ingresos de las Corporaciones...* cit., p. 682).

⁹⁵⁵ Solución defendida por FERNÁNDEZ JUNQUERA; considera que “esta segunda interpretación, que puede parecer, quizás, un poco forzada de la Ley, encuentra apoyo en una mayor defensa de los principios generales del Derecho tributario referidos al ámbito espacial de aplicación de las normas. Por otra parte, con ella se conseguirían solucionar los problemas advertidos de fraude y de injusticia tributaria, ya que

de finca o fincas pertenecientes a varios municipios no habría un solo impuesto, sino tantos como municipios los tuviesen establecidos⁹⁵⁶. Asimismo, conforme a esta interpretación nos encontraríamos con varios sujetos activos frente a un único sujeto pasivo que debería cumplir con sus deberes y obligaciones tributarias frente a todos y cada uno de ellos; en este sentido, debería presentar una declaración tributaria ante el órgano competente de cada Ayuntamiento que haya establecido este Impuesto y en cuyo territorio se sitúe parte del terreno acotado⁹⁵⁷.

Finalmente, hay quien ha defendido, y consideramos la opción más adecuada, la posibilidad de que se arbitren vías de colaboración entre los distintos Ayuntamientos afectados con la finalidad de un reparto del impuesto entre todos ellos en función del territorio acotado⁹⁵⁸. De este modo, respetando el tenor del art. 373.d), el Ente municipal competente para exigir el impuesto, y ante el cual el sujeto pasivo ha de cumplir con sus obligaciones y deberes tributarios, es el Ayuntamiento en el que se sitúe la mayor parte del terreno del coto; el cual, una vez recaudado deberá distribuir la cantidad obtenida entre los demás Ayuntamientos en cuyo territorio se encuentre el bien acotado⁹⁵⁹. Se podrán plantear problemas cuando el Municipio en el que radique la mayor extensión del coto no exija este impuesto; en tal caso, podríamos entender que cualquiera de los otros

cada sujeto activo del impuesto lo es de la parte que real y legalmente le corresponde" ("El Impuesto sobre Gastos Suntuarios"... cit., p. 947).

⁹⁵⁶ FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: "El Impuesto sobre Gastos Suntuarios"... cit., p. 947.

Una solución similar se ha previsto en el ámbito del IBI para el caso de que un mismo inmueble se encuentre localizado en distintos términos municipales; en dicho supuesto, conforme al art. 62.4 de la LRHL, según redacción dada por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, «*se entenderá, a efectos de este impuesto, que pertenece a cada uno de ellos por la superficie que ocupe en el respectivo término municipal*».

⁹⁵⁷ Es evidente que de este modo se incrementa la presión fiscal indirecta del ciudadano que deberá cumplir con las obligaciones derivadas de un único hecho imponible ante diferentes Entes municipales.

⁹⁵⁸ Posibilidad planteada por COLLADO YURRITA, M.A., y CARRASCO PARRILLA, P.J.: "Impuesto sobre los Aprovechamientos de cotos de Caza y Pesca"... cit., p. 153.

⁹⁵⁹ Debemos entender que la cantidad recaudada ha de ser repartida entre todos los Entes locales en cuyo término se sitúe parte del coto, y que hayan establecido efectivamente este impuesto; y que dicha distribución se realizará en función de la proporción de territorio situada en cada término municipal. A través de los convenios de colaboración que, sin duda, habrán de concluirse para que tenga efectividad esta solución, se podrán prever fórmulas de compensación o retribución al Ente local que se encarga de exigir el impuesto, por los gastos que su gestión le comporta.

Por otra parte, con esta interpretación se reducen los niveles de presión fiscal indirecta a que se vería sometido el sujeto pasivo si se aceptase la segunda solución recogida en el texto, en la que, como hemos visto, el administrado debía presentar tantas declaraciones como municipios tengan establecido el impuesto y en cuyo territorio se extienda el terreno acotado. En efecto, conforme a la interpretación que defendemos, al ser un único Ayuntamiento el encargado de aplicar y exigir el Impuesto, el sujeto pasivo habrá de presentar la declaración simple ante el mismo, y la relación jurídica tributaria se entablará entre ambos sujetos, sin perjuicio de que las cantidades recaudadas sean posteriormente distribuidas entre varios Entes municipales.

entes locales que sí han establecido en su Ordenanza fiscal este impuesto, podrán exigirlo⁹⁶⁰.

En definitiva, se trataría de trasladar al ámbito de este impuesto una solución similar a la prevista para el IAE en el art. 86.4.a) LRHL. En él, como se sabe, se establece la regla general de que la exacción de las cuotas mínimas municipales se llevará a cabo por el Ayuntamiento en cuyo término municipal tenga lugar la realización de las respectivas actividades; y para aquellos supuestos en los que los locales o instalaciones radiquen en más de un término municipal se dispone que la cuota será exigida por el Ayuntamiento en el que se sitúe la mayor parte de aquéllos, sin perjuicio de la obligación de éste de distribuir entre todos los demás el importe de dicha cuota, en proporción a la superficie que en cada término municipal ocupe la instalación o local de que se trate.

B) Aspectos más destacados de la gestión del impuesto sobre el aprovechamiento de los cotos de caza y pesca.

Como hemos indicado anteriormente será la Ordenanza fiscal la que concrete el procedimiento de aplicación de este impuesto. En este sentido, la Disposición Transitoria Tercera de la LRHL, en su párrafo cuarto, expresamente declara vigentes las Ordenanzas fiscales municipales reguladoras de este impuesto y modalidad; si bien, hay que entender que si en alguna de ellas se ha previsto para el sustituto del contribuyente mayores cargas o prestaciones de las que permite el art. 32 y concordantes de la LGT, en lo que las rebasase cabría entender que es inaplicable⁹⁶¹.

Asimismo, como ya hemos afirmado, el sujeto obligado a cumplir con las prestaciones materiales y formales derivadas de este impuesto será el calificado por el art. 373.d) como sustituto del contribuyente⁹⁶². Tendrá dicha consideración el propietario de los bienes acotados en el momento del devengo, quien podrá exigir al titular del

⁹⁶⁰ COLLADO YURRITA, M.A., y CARRASCO PARRILLA, P.J.: "Impuesto sobre los Aprovechamientos de cotos de Caza y Pesca"... cit., p. 153.

⁹⁶¹ ARNAL SURÍA, S., y GONZÁLEZ PUEYO, J.: *Manual de Ingresos de las Corporaciones Locales...* cit., p. 683.

⁹⁶² Se ha advertido que existen diferencias importantes en la determinación de la figura del sustituto según se trate de los cotos de caza y los de pesca. En los cotos de caza la determinación es sencilla, pues la titularidad del bien acotado, que es el terreno, será normalmente de un particular. En cambio, en los cotos de pesca, dado que el bien acotado, el río, tiene carácter de dominio público, su titular será la Administración. En este último caso, por tanto, será la Administración estatal concesionaria del coto la que aparezca como sustituto del contribuyente (FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: "El Impuesto sobre Gastos Suntuarios"... cit., p. 948 y 949).

aprovechamiento, y por tanto, contribuyente del impuesto⁹⁶³, el importe del Impuesto para hacerlo efectivo ante el Municipio competente⁹⁶⁴. En consecuencia, será el propietario del terreno acotado quien deberá presentar la correspondiente declaración, a quién se dirigirá la notificación de la liquidación tributaria, los posibles requerimientos, y en definitiva, con quién se entenderán las distintas actuaciones de la Administración tributaria municipal⁹⁶⁵.

⁹⁶³ Conforme al art. 373.d) del TRRL se considerará sujeto pasivo contribuyente al titular del coto o a la persona a la que corresponda por cualquier título el aprovechamiento de caza o pesca en el momento del devengo del impuesto. Conviene matizar, como hace FERNÁNDEZ JUNQUERA que “aunque la Ley no lo señale habrá que entender que el contribuyente será el titular del coto siempre que en él coincida también el aprovechamiento de la caza o pesca, pues en otro caso primará esta situación sobre la titularidad del coto” (“El Impuesto sobre Gastos Suntuarios”... cit., p. 948). Ahora bien, esta no parece ser la opinión de ORÓN MORATAL pues considera que “si en el momento del devengo existe tanto titular del coto como persona que de él se aproveche, concurrirán en la realización del hecho imponible, siendo aplicable el régimen del artículo 34 de la LGT, esto es, quedarán obligados solidariamente” (“El aprovechamiento de los cotos de caza y pesca”; *Revista Técnica Tributaria*, n.º 30, 1995, p. 89).

En cualquier caso, la figura del contribuyente queda “eclipsada” con el establecimiento del sustituto del contribuyente (COLLADO YURRITA, M.A., y CARRASCO PARRILLA, P.J.: “Impuesto sobre los Aprovechamientos de cotos de Caza y Pesca”... cit., p. 152).

⁹⁶⁴ Así se reconoce expresamente en el art. 373.d) TRRL. El problema se presentará, como señala FERNÁNDEZ JUNQUERA, cuando el titular del aprovechamiento ya no lo sea al 31 de diciembre (momento del devengo del Impuesto según el art. 376.c) TRRL) y el sustituto no tenga a quién dirigirse (“El Impuesto sobre Gastos Suntuarios”... cit., p. 949).

⁹⁶⁵ Por tanto, el sustituto ocupa, dentro de la relación jurídica tributaria, la posición del contribuyente, quedando obligado al cumplimiento de todas las prestaciones y deberes. Y en concreto, habrá de cumplir las obligaciones que el art. 35 de la LGT impone a todo sujeto pasivo. Por tanto, como ha señalado RODRÍGUEZ MÁRQUEZ “el sustituto es un deudor en nombre propio, ya que es el sujeto obligado como consecuencia de la realización del presupuesto de hecho de la sustitución, pero por una deuda ajena, la del contribuyente” (“El sustituto en los tributos locales”, cit., p. 495).

Más controvertida es la posición que ocupa el contribuyente en estos supuestos en los que se prevé la existencia de un sustituto. La mayoría de la doctrina ha afirmado que no se produce un desplazamiento total del contribuyente sustituido, sino que éste se mantiene dentro de la relación obligacional. Frente a esta posición, hay quien considera que el fenómeno de la sustitución implica un cambio en el sujeto pasivo de la obligación tributaria; basándose en la literalidad del art. 32 de la LGT que impone al sustituto el cumplimiento de las obligaciones materiales y formales de la obligación sin prever responsabilidad alguna del contribuyente frente a la Hacienda pública, así como en el Reglamento General de Recaudación que no contiene referencia alguna, a diferencia de su predecesor, a las responsabilidades del contribuyente en caso de sustitución. En consecuencia, conforme a esta interpretación, “el sustituto reemplaza al contribuyente a todos los efectos, ocupando en solitario la posición de deudor de la obligación tributaria”. Esta es la posición mantenida por RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: “El sustituto en los tributos locales”, cit., ps. 495, 496 y 497.

Admitir esta última posición, supone aceptar, como reconoce este último autor en relación al ICIO, que “el contribuyente queda totalmente desplazado de la relación jurídica, de forma que ni aun en caso de insolvencia del sustituto puede la Administración dirigirse contra él” (RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: “El sustituto en los tributos locales”, cit., p. 501). Contrario a esta conclusión es FERREIRO LAPATZA, quien postula “la conveniencia de una sustitución incompleta o preferente en la que la Administración deba dirigirse en primer

El procedimiento de aplicación de este Impuesto se iniciará, sólo y exclusivamente mediante declaración simple, que deberá presentar ante la Administración tributaria municipal competente el sujeto pasivo sustituto; que, como hemos indicado, será el propietario de los bienes acotados. En dicha declaración, que se hará ajustada a modelo determinado por el Ayuntamiento, se tienen que hacer constar, entre otros, los datos del aprovechamiento, así como los de su titular⁹⁶⁶. No cabe, por tanto, ante la ausencia de una habilitación específica contenida en una norma legal, que en este impuesto se exija la presentación de una autoliquidación; y en consecuencia, deberá considerarse nulo aquel precepto de una Ordenanza fiscal que imponga al sujeto pasivo el deber de presentarla⁹⁶⁷.

Una vez recibida por el Ayuntamiento la declaración simple, aquél practicará la oportuna comprobación y liquidación⁹⁶⁸, que será notificada al sustituto del contribuyente para que efectúe el pago en el plazo reglamentario⁹⁶⁹.

lugar al sustituto, pero pueda, si éste no retiene ni paga y es insolvente, dirigirse también al contribuyente que no haya sido objeto de retención y que no haya satisfecho por sí la deuda" (*Curso de Derecho Financiero Español*. Volumen II. Derecho Tributario; Marcial Pons, Madrid, 2000, p. 64).

⁹⁶⁶ FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: "El Impuesto sobre Gastos Suntuarios"... cit., p. 952.

⁹⁶⁷ La STSJ de Cataluña de 12 de junio de 1998 (JT 1998\1176) declara la ilegalidad de una Ordenanza fiscal relativa al Impuesto municipal sobre Gastos Suntuarios en su modalidad de disfrute de viviendas cuyo valor catastral exceda de diez millones de pesetas (sesenta mil euros), al introducir sin cobertura legal la obligación de presentar la autoliquidación. Reconoce el Tribunal, cuyas consideraciones son extrapolables al Impuesto municipal sobre el Aprovechamiento de los Cotos de Caza y Pesca, que el contenido de los arts. 372 a 377 del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, en modo alguno autoriza el sistema de autoliquidación. Es más «ninguna remisión genérica a las Ordenanzas (como la realizada en el art. 377 TR) permitiría introducir el sistema de autoliquidación que exige una autorización explícita del mismo, sin que puedan admitirse ni remisiones deslegalizadoras ni genéricas alusiones a regulaciones en Ordenanzas». Por tanto, para exigir un impuesto en régimen de autoliquidación es preciso que una norma legal expresamente lo permita.

De otro lado, el Tribunal señala que no ha lugar a sancionar al sujeto que no ha cumplido con el deber de presentar la autoliquidación impuesto en la Ordenanza fiscal, por cuanto dicha norma reglamentaria en dicho aspecto, al carecer de habilitación legal, era nula. En particular, reconoce que «aunque es cierto que la ignorancia de las normas no excusa de su cumplimiento, tal principio, desde luego, sólo es aplicable a aquellas normas reglamentadas, o de tal carácter, como son las Ordenanzas Municipales, que se ajusten a la Ley y al principio de jerarquía normativa. Cuando las Ordenanzas sean ilegales, cual ocurre en el punto concreto de la aquí discutida en cuanto sin cobertura legal introduce la obligación de practicar autoliquidación, resulta claro que, además de no incurrirse en infracción tributaria grave, el error sería plenamente excusable. La ilegalidad de la Ordenanza al introducir sin cobertura legal la obligación de presentar autoliquidación es patente».

⁹⁶⁸ En relación a las facultades de comprobación e investigación de los Ayuntamientos en el ámbito de este tributo, como viene siendo habitual en la esfera de los tributos locales, tienen un ámbito de actuación bastante reducido. Atendiendo fundamentalmente a la regulación jurídica de la base imponible, podemos afirmar que el órgano municipal competente se limitará a comprobar la concurrencia de los elementos que

configuran el hecho imponible, y que no podrá llevar a cabo una comprobación en sentido estricto de la base tributaria, ya que esta aparece configurada de un modo objetivo, y de forma bastante discutible, atendiendo al rango de la norma que la regula.

En efecto, la base del impuesto será «*en el disfrute de los cotos privados de caza y pesca, el valor del aprovechamiento cinegético o piscícola. Los Ayuntamientos, con sujeción al procedimiento establecido para la aprobación de las Ordenanzas fiscales fijarán el valor de dichos aprovechamientos, determinados mediante tipos o módulos, que atiendan a la clasificación de fincas en distintos grupos, según sea su rendimiento por unidad de superficie. Estos grupos de clasificación y el valor asignable se fijarán mediante Orden conjunta de los Ministerios de Economía y Hacienda, y Administración Territorial oyendo previamente al de Agricultura, Pesca y Alimentación*» (art. 374.d) TRRL). En un principio, se atribuye la competencia para determinar el valor del aprovechamiento cinegético y piscícola a los Ayuntamientos, pero dicha competencia queda inmediatamente vacía de contenido, pues dicho valor lo fijarán los distintos Ministerios implicados a través de una Orden conjunta.

Respecto a los cotos de caza, para determinar el aprovechamiento que constituye la base imponible del impuesto, se toma en cuenta el rendimiento medio en piezas de caza por unidad de superficie; se cuantificará por hectárea formándose cuatro grupos en función del número de piezas que se puedan obtener en un determinado número de hectáreas. Y una vez obtenida la calificación del coto dentro de alguno de los cuatro grupos de renta cinegética anteriores, se calculará el valor de dicha renta (Apartados 1.º a 5.º de la Orden del Ministerio del Interior de 15 de julio de 1977).

Tratándose de los cotos de pesca, será el Instituto Nacional de Conservación de la Naturaleza, a través de sus Jefaturas Provinciales (en la actualidad, Delegaciones Provinciales de las Consejerías de Agricultura de las Comunidades Autónomas; pues la competencia en materia de caza y pesca fluvial se atribuyen a estos Entes territoriales, en virtud del art. 148.1.11 CE) y a petición de los Ayuntamientos interesados, el que presente el oportuno informe, determinado el valor de la renta piscícola por unidad de superficie (Apartado 6.º de la Orden del Ministerio del Interior de 15 de julio de 1977).

Esta concreción de la base imponible mediante una Orden ministerial, además de negar cualquier participación al Municipio en su determinación, ha sido considerada por algunos autores como contraria al principio de reserva de ley; y en particular, se ha estimado que la vulneración de este principio es más evidente aún cuando se trata de concretar el valor del aprovechamiento piscícola, pues en tal caso se atenderá al valor señalado en un informe emitido por un determinado organismo oficial. En este sentido se expresan FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: "El Impuesto sobre Gastos Suntuarios"... cit., p.951, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: "Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios"... cit., p. 792, COLLADO YURRITA, M.A., y CARRASCO PARRILLA, P.J.: "Impuesto sobre los Aprovechamientos de cotos de Caza y Pesca"... cit., p. 155, y GARCÍA-FRESNEDA GEA, F.: "El Impuesto municipal sobre Cotos de Caza y Pesca"... cit., p. 574. No se puede olvidar que la base imponible es uno de los elementos esenciales del tributo que aparece cubierto por la reserva de ley.

Sobre esta forma de fijación de la base imponible y el respeto al principio de reserva de ley, opinan ARNAL SURÍA y GONZÁLEZ PUEYO que "la cuestión ...no queda clara, y menos después de las sentencias del Tribunal Constitucional 185/1995, de 14 de diciembre, y 233/1999, de 16 de diciembre, que flexibilizan dicho principio en función de la autonomía local. De ahí que quizá una Orden Ministerial no sea suficiente para fijar el valor cinegético o piscícola, aunque sí podrá serlo un acuerdo plenario de aprobación de la correspondiente Ordenanza" (*Manual de Ingresos de las Corporaciones Locales...* cit., p. 685).

⁹⁶⁹ FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: "El Impuesto sobre Gastos Suntuarios"... cit., p. 952.

IV.- LA AUTOLIQUIDACIÓN EN EL ÁMBITO LOCAL.

A) Consideraciones generales.

El concepto, requisitos y caracteres de la autoliquidación en la Hacienda Local serán los mismos que los de esta figura en general; de tal modo, que no vamos a profundizar en su estudio y análisis. Como es sabido, razones tanto jurídicas como prácticas o pragmáticas han justificado la incorporación de esta figura a nuestro ordenamiento⁹⁷⁰, que puede ser definida como “aquel acto realizado por el particular, en cumplimiento del deber legal de autoliquidar, por el que se manifiesta su voluntad proponiendo a la Administración una determinada cuantía de su prestación tributaria por él calculada, y para cumplirla en tal cantidad, colaborando así en la gestión del tributo”⁹⁷¹. No es correcto, por tanto, considerarla una obligación, pues se trata de un deber jurídico de comportamiento; y concretando su naturaleza jurídica, hoy día es por todos considerada como un acto del particular inserto en la colaboración debida dentro del procedimiento de gestión, que exige el deber de contribuir al sostenimiento del gasto público⁹⁷². No se puede olvidar que todo ciudadano está obligado no sólo al pago de la prestación tributaria en sentido estricto, sino también a participar en la gestión aplicativa del tributo.

Una de los principales críticas que se han vertido en relación a esta figura, así como, de los inconvenientes que suscita su aplicación práctica es la casi inexistencia de una regulación específica con carácter general. Encontramos a lo largo del articulado de

⁹⁷⁰ RUIZ GARCÍA, J.R.: *La liquidación en el ordenamiento tributario...* cit., ps. 270 y 271. Afirma este autor que “varias razones pueden contribuir a explicar la preferencia del legislador por la técnica de la autoliquidación como módulo de aplicación de la ley tributaria. Pueden anotarse en primer lugar razones de orden técnico-jurídico. En la medida en que en el moderno Estado social y democrático de Derecho se atribuye a los impuestos no sólo funciones recaudatorias, sino también realizar el postulado de justicia tributaria, es preciso elaborar figuras impositivas técnicamente más refinadas y de mayor complejidad estructural, lo que requiere un alto nivel de colaboración del sujeto pasivo... Por otra parte, el establecimiento de la autoliquidación se justifica por algunas consideraciones no tanto teóricas cuanto pragmáticas... Desde esta perspectiva, la autoliquidación cobra todo su significado como técnica idónea para simplificar el procedimiento y, en especial, descargar a la administración tributaria de una parte sustancial del trabajo que en otro caso le corresponda... Esta simplificación del procedimiento conlleva una más temprana recaudación de la deuda tributaria... Pero también al sujeto pasivo le reporta la autoliquidación una serie de ventajas...” (ps. 270 y 271). En este mismo sentido se pronuncia FERNÁNDEZ PAVÉS (“Gestión de los recursos tributarios locales”, cit., ps. 296 y 297).

⁹⁷¹ FERNÁNDEZ PAVÉS, M.J.: *La autoliquidación tributaria...* cit., p. 89, y en “Gestión de los recursos tributarios locales”, cit., p. 297.

⁹⁷² FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J.: “Gestión de los recursos tributarios locales”, cit., p. 300.

la LGT pocos preceptos que se refieran de forma particularizada a la autoliquidación⁹⁷³; y específicamente, en el ámbito de la Hacienda Local, en su norma reguladora no se contiene ninguna mención expresa a esta figura más allá de la genérica previsión de su aplicación en determinados tributos locales; esto es, la LRHL se limita a posibilitar que el Ayuntamiento pueda decidir en la pertinente Ordenanza fiscal si el procedimiento de aplicación de sus tributos (con determinadas excepciones) sigue el régimen general de autoliquidación, o en su defecto, se ajusta al diseño procedimental clásico; sin entrar a regular ningún aspecto material referente a la autoliquidación (quizá con la única salvedad del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, en el que sí encontramos una regulación más detallada, como ya se ha visto).

Evidentemente, este acto del particular queda abierto tanto a la comprobación abreviada (limitada) por la oficina gestora, como a la más amplia comprobación e investigación recogida por el art. 109 LGT y llevada a cabo por el órgano inspector⁹⁷⁴.

B) Específica referencia a la autoliquidación en la normativa local.

Para satisfacer las exigencias derivadas del principio de legalidad (art. 31.3 CE), la LRHL contempla expresamente en diversos preceptos la posible aplicación de esta figura siempre y cuando así venga expresamente establecido en la correspondiente Ordenanza Fiscal⁹⁷⁵. En concreto, se prevé la posible exigencia en régimen de autoliquidación del IAE (art. 91.4 LRHL), del IVTM (art. 99.1), del ICIO (art. 104.4) y del IIVTNU (art. 111.4 LRHL) y de las tasas (arts. 27.1, 58 y 122 LRHL). Ahora bien, respecto al IAE sólo cabe la posibilidad de que se exija en régimen de autoliquidación, cuando el contribuyente tribute por cuota nacional o provincial, no municipal; y en relación al IIVTNU se excluye de este régimen un supuesto específico: el contemplado en el párrafo 3º, del apartado 3 del art. 108 de la LRHL y que hace referencia, tal y como ya hemos estudiado, a aquellos casos de transmisión de terrenos urbanos que aún no tienen asignado o fijado su valor catastral.

Conviene precisar, igualmente que, tanto en el IAE como en el IVTM, partiendo de su naturaleza periódica y su exacción mediante recibo, la posibilidad de gestionarse a

⁹⁷³ Así ha sido continuamente puesto de manifiesto y denunciado a nivel doctrinal. Entre los pocos preceptos dedicados a regular esta figura se encuentra el art. 10.k) de la LGT –que recoge simplemente un principio de preferencia de ley–, pues el sometimiento de esta figura al principio de legalidad cabe residenciarlo en el art. 31.3 CE, como prestación personal de carácter público (FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J.: “Gestión de los recursos tributarios locales”, cit., p. 300).

⁹⁷⁴ GONZÁLEZ GARCÍA, E.: “El procedimiento de gestión tributaria en la Hacienda Local”, cit., p. 59.

⁹⁷⁵ GONZÁLEZ GARCÍA realiza un análisis detallado de la evolución que respecto al régimen de autoliquidaciones se ha producido en la normativa referente a los tributos locales (“El procedimiento de gestión tributaria en la Hacienda Local”, cit., ps. 57 y 58).

partir de autoliquidación operará solo en la primera declaración de alta ya que en los demás períodos impositivos ha lugar a su aplicación mediante recibo.

En conclusión, el régimen de autoliquidación es aplicable a la práctica totalidad de los tributos locales, salvo en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, un supuesto muy particular del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, el Impuesto sobre Gastos Suntuarios y las Contribuciones especiales.

Atendiendo exclusivamente a aquellos aspectos que presentan peculiaridades en el ámbito local; debemos comenzar diciendo que una de las cuestiones que ha suscitado mayor controversia en relación a la operatividad de las autoliquidaciones en la esfera local, ha residido en la posibilidad de su impugnación ante la ausencia de la vía económica administrativa en este ámbito⁹⁷⁶. Al respecto, a través del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, por el que se regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria, se aplica el mismo procedimiento en el ámbito de la Administración local que el previsto con carácter general para la rectificación de las autoliquidaciones (STSJ de Andalucía de 1 de junio de 1999). En consecuencia, el sujeto pasivo de un tributo local que se exige por autoliquidación podrá solicitar la rectificación de los datos declarados (art. 8, si ha dado origen a un ingreso indebido y D.A. 2, si no conlleva un ingreso indebido del RD 1163/1990), el órgano competente de la Entidad local resolverá (expresamente o por silencio administrativo negativo) y contra esta resolución se podrá interponer el recurso de reposición del art. 14 de la LRHL, para posteriormente acudir a la vía judicial (no ha lugar, como se sabe, a reclamación económico administrativa).

En cuanto al funcionamiento de esta figura en cada uno de los impuestos locales en los que es posible y su viabilidad⁹⁷⁷, podemos afirmar que:

⁹⁷⁶ Esta cuestión ha sido tratada, entre otros autores, por NIETO MONTERO, quien parte del estudio de la posibilidad de impugnación de las autoliquidaciones en los tributos estatales y de la constatación de que el RPREA no es aplicable a los tributos locales, salvo en los casos expresamente previstos. Ante tal situación se plantea la cuestión de si las autoliquidaciones locales son directamente recurribles en vía económico administrativa, previo el recurso de reposición potestativo del art. 14 LRHL. Esta solución no es posible; considera NIETO MONTERO, que rechaza la respuesta dada por otros autores de acudir al derecho de petición regulado en la LRJPAC; que la solución pasaría por admitir la aplicación del RPREA sólo en cuanto a la necesidad de provocación de un acto administrativo y la forma de proceder para ello. Una vez provocado ese acto, cabrá plantear recurso de reposición o en su caso recurrir directamente ante la vía judicial (*La Gestión de los Impuestos Municipales... cit.*, ps. 270 a 279).

⁹⁷⁷ Cuestión analizada por NIETO MONTERO, J.J.: *La Gestión de los Impuestos Municipales... cit.*, p. 273.

- En el IAE y en el IVTM se ha considerado que este sistema será útil en el primer período de tributación⁹⁷⁸.

En relación al IAE se realizan ciertas precisiones en el Real Decreto 243/1995, de 14 de febrero; en particular, se dispone que «*cuando el impuesto se exija en régimen de autoliquidación, los actos se entenderán notificados en el momento de la presentación de la correspondiente declaración-liquidación*» (art. 14.3 RD)⁹⁷⁹. Esta concreta regulación ha sido objeto de una frecuente crítica, entre otras razones, porque desnaturaliza la propia naturaleza de la autoliquidación y añade un mayor grado de complejidad a su impugnación⁹⁸⁰.

- En relación al ICIO uno de los principales problemas que se plantea es el de determinar el momento en el que debe presentarse la autoliquidación (cuestión a la que ya nos hemos referido).

- Y finalmente, en el IIVTNU, además del supuesto específico expresamente excluido del ámbito de aplicación de esta figura (art. 108.3 párrafo 3º LRHL); surgen otros

⁹⁷⁸ Así ha sido puesto de manifiesto por NIETO MONTERO, quien ha analizado las ventajas e inconvenientes del establecimiento del régimen de autoliquidación en el IAE (*vid. La Gestión de los Impuestos Municipales... cit.*, p. 273).

⁹⁷⁹ Además se dispone en dicho Real Decreto que cuando se tribute por cuota provincial o nacional, el impuesto se exigirá necesariamente en régimen de autoliquidación por la Administración tributaria del Estado; «*a tal fin, lo sujetos pasivos presentarán la correspondiente declaración-liquidación en el plazo señalado en el apartado 3 del artículo 5 del presente Real Decreto, y en el modelo que apruebe a tal efecto el Ministro de Economía y Hacienda*» (art. 13.2). Asimismo se establece que «*cuando la gestión censal se ejerza por delegación, la entidad delegada podrá exigir el impuesto en régimen de autoliquidación. En estos casos, los sujetos pasivos presentarán la correspondiente declaración-liquidación en el plazo señalado en el apartado 3 del artículo 5 del presente Real Decreto, y en el modelo que apruebe a tal efecto dicha entidad delegada*» (art. 13.3 RD).

⁹⁸⁰ En este sentido se ha afirmado que «esa declaración de alta-autoliquidación participa de una doble naturaleza: por un lado, se trata de una autoliquidación, pero además surge ex lege, y por excepción, los efectos de un acto administrativo en sentido propio. Según el artículo 14.1 del Real Decreto que comentamos, los actos de inclusión en matrícula deben ser notificados al sujeto pasivo, si bien cuando el contenido de dicho acto se desprende de la declaración del sujeto pasivo se entenderán automáticamente notificados en el momento de presentación de la declaración de alta.... Además de desnaturalizar, desde el punto de vista teórico, la naturaleza de la autoliquidación tributaria, configurándola en este caso simultáneamente como una liquidación provisional tácita, el régimen descrito presenta un importante problema práctico, por cuanto, en la medida en que se asimila a un acto administrativo, procedería en su caso contra el mismo el recurso de reposición previo al contencioso administrativo en el plazo de un mes...; pero por tratarse de una autoliquidación resultaría aplicable el sistema de impugnación de ésta...» (MORILLO-VELARDE DEL PESO, J.A.: «La autoliquidación en el sistema tributario local»; *Tributos locales*, n.º 9, 2001.)

problemas, como en aquellos casos en los que el particular desconoce el valor catastral del terreno separado de la construcción.

V.- LIQUIDACIONES PROVISIONALES DE OFICIO Y COMPROBACIÓN ABREVIADA EN EL ÁMBITO LOCAL.

A) Introducción. Las liquidaciones provisionales de oficio en el procedimiento de aplicación de los tributos locales.

Es indudable la relevancia que desde la década de los ochenta y sobre todo en los diez últimos años (a partir de la modificación de la Ley General Tributaria operada por la Ley 25/1995, de 20 de julio) han adquirido las llamadas liquidaciones provisionales de oficio⁹⁸¹ que se giran por la Administración tributaria tras la realización de las denominadas “actuaciones de comprobación abreviada” y cuya regulación básica se encuentra en el art. 121.2 y 123 de la Ley General Tributaria. Herederas de los profundos cambios operados en el procedimiento clásico de aplicación de los tributos (motivados esencialmente por la conocida generalización de las declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones, y por el reconocimiento expreso de facultades liquidadoras a los órganos inspectores), con ellas se ha tratado de dar respuesta a algunas de las insuficiencias que se planteaban en el seno de dicho procedimiento.

La primera cuestión a resolver es si en el ámbito local ha lugar a la realización de actuaciones de comprobación abreviada y a la emisión de liquidaciones provisionales de oficio por los servicios de gestión u oficinas liquidadoras, y la respuesta ante este interrogante, bastante obvia según creemos, ha de ser afirmativa. Conviene recordar al respecto la remisión que en el artículo 12 de la LRHL se efectúa a la Ley General Tributaria, a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, y a las disposiciones que las desarrollen para llevar a cabo la gestión, liquidación, inspección y recaudación de estos tributos; y precisamente, es en el seno de la primera norma citada y a la espera de la aprobación del Reglamento General de Gestión, donde se contiene, tal y como hemos indicado, la regulación básica de esta institución. Asimismo, el propio art. 123 LGT se refiere a la Administración en general, utilizando este término en un sentido globalizador en cuanto a su extensión territorial; puede tratarse, en consecuencia, de un órgano de

⁹⁸¹ Terminología que se acuñó en su origen en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, mientras que en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas su normativa se refería a las “liquidaciones provisionales” y a nivel doctrinal y jurisprudencial se empleaba el término “liquidación paralela”; y que a partir de la reforma citada del año 1995 se ha extendido a todos los tributos, como veremos seguidamente.

gestión de cualesquiera de las Administraciones territoriales, y no exclusivamente estatal⁹⁸².

Reconocida, por tanto, su posible aplicación en el ámbito local, es preciso analizar la especial operatividad que pueda tener en el mismo; partiendo de la base de que, si bien van cobrando un mayor protagonismo, carecen aún del peso y relevancia que puedan tener en la esfera estatal. No puede desconocerse que hay determinadas figuras tributarias en las que tiene un más difícil encaje, hasta el punto de que puede cuestionarse si en tales supuestos realmente ha lugar a comprobaciones abreviadas y liquidaciones provisionales de oficio. Nos referimos a los tributos de cobro periódico mediante recibo. Asimismo, también se generan importantes dudas respecto a las demás figuras tributarias locales; podemos plantearnos cuál es el alcance del límite expresamente impuesto en el art. 123.2 LGT a la extensión material de las actividades de comprobación abreviada, si tenemos en cuenta que en la práctica totalidad de los tributos locales, se define la base tributaria, y se valora y cuantifica por tanto, partiendo de magnitudes que no han de ser necesariamente reflejadas en documentos contables. Asimismo, es conveniente tener en cuenta que, dada la heterogeneidad de entes locales existentes en nuestro territorio, no en todos ellos existe una división funcional y orgánica entre órganos de gestión e inspección; de tal modo que, respecto a aquellos Ayuntamientos en los que no exista un servicio específico de gestión o inspección, puede suscitarse la duda de si un solo órgano puede asumir las tareas que normativamente se atribuyen a otros órganos distintos, y si en tal caso, habrá de respetar las limitaciones impuestas al procedimiento a desarrollar por cada uno de estos órganos⁹⁸³.

Evidentemente, para contestar a estos y otros posibles interrogantes que surgen en torno a la virtualidad práctica de las liquidaciones provisionales de oficio en el ámbito local es imprescindible conocer su régimen jurídico general.

B) Evolución de las funciones atribuidas a los órganos de gestión.

El alcance de la potestad liquidadora y comprobadora reconocida hoy día a los órganos gestores, es el resultado de un paulatino proceso de transformación del esquema originario de gestión tributaria. El desplazamiento de las más relevantes funciones

⁹⁸² Como veremos seguidamente, no puede interpretarse dicha referencia genérica a la Administración –hay que entender tributaria- como comprensiva de cualquiera de los órganos que la integran; en particular, de los órganos de gestión y de inspección.

⁹⁸³ Nos referimos, en particular, a la posibilidad de trasladar a los Ayuntamientos de menor entidad, que carecen de un servicio de inspección, por ejemplo, la fórmula empleada para las Unidades de Módulos, que como es por todos sabido, son órganos de gestión a los cuales se ha reconocido expresamente facultades típicamente inspectoras.

tributarias (comprobación e investigación, junto a liquidación) a los órganos inspectores, motivó que las oficinas gestoras se vieran desprovistas de su ámbito tradicional de actuación, llegando “a convertirse casi únicamente en ventanilla de recepción de documentos”⁹⁸⁴. Para paliar esta situación, y también para solventar algunos de los problemas que dicha alteración competencial había ocasionado⁹⁸⁵, esta disminución de funciones se vio casi simultáneamente acompañada del reconocimiento a dichos órganos gestores de una “particular y específica potestad comprobadora limitada”⁹⁸⁶. El alcance de dicha potestad en su origen, y como bien expresa el adjetivo utilizado, fue muy limitado, y ello por varias razones; de un lado, porque sólo se referían a determinados tributos (el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre el Valor Añadido, y en algunos supuestos marginales, el Impuesto sobre Sociedades), y de otro, por el propio contenido de la función a desarrollar⁹⁸⁷. En efecto, los órganos de gestión sólo podían en relación a dichos tributos, en un principio, constatar si a la vista de los datos recogidos en las propias declaraciones-liquidaciones, los contribuyentes habían cuantificado correctamente el importe de la deuda tributaria, y en caso contrario, corregirlos mediante

⁹⁸⁴ TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: “Las funciones de los órganos de gestión tributaria. Algunas observaciones críticas”; *Quincena Fiscal*, n.º 3, 1997, p. 12.

⁹⁸⁵ La Inspección se vio materialmente desbordada por el número de autoliquidaciones a comprobar y/o investigar; era preciso buscar un sistema alternativo, que permitiese realizar una primera comprobación más generalizada de la práctica totalidad de contribuyentes, y otra comprobación más detallada en aquellas situaciones más complicadas y anómalas. Y precisamente esta es la solución que se ha adoptado a través de la universalización de las liquidaciones provisionales de oficio y de las actuaciones de comprobación abreviada.

En este sentido, afirma TEJERIZO LÓPEZ que “naturalmente, el desplazamiento de las funciones tributarias más importantes hacia los órganos de inspección no se produjo de un modo tan simple como el expuesto, ni fue pacífica, sino que estuvo rodeada de tensiones, muchas de ellas de origen puramente corporativo. Por ello, los Tribunales de Justicia también intervinieron activamente en este proceso”.

En el nuevo esquema de aplicación de los tributos, que se iniciaba mediante autoliquidación, todo el peso de la actuación administrativa posterior recaía sobre la Inspección. Pero pronto la Inspección se vio desbordada por el número de autoliquidaciones a comprobar; “era impensable que pudiera comprobar e investigar un número apreciable de contribuyentes”. Además, se ha de tener en cuenta que se han ido ampliando y perfeccionando los procedimientos de captación de información, su almacenamiento y análisis adecuado de la información acumulada. “Con estas premisas, es fácil imaginar que era posible intentar la práctica de comprobaciones e investigaciones generalizadas y, sobre todo, rápidas; de las que podían derivarse también con celeridad, las liquidaciones que procedieran, y esto es lo que realizan los órganos de gestión” (“Las funciones de los órganos de gestión tributaria...”, cit., ps. 12 y 13).

⁹⁸⁶ MAGRANER MORENO, F.J.: *La comprobación tributaria de los órganos de gestión: naturaleza y alcance*; Aranzadi, Pamplona, 1995; citado por DE LA PEÑA VELASCO, G.: “La liquidación provisional de oficio y la comprobación abreviada (el nuevo artículo 123 LGT)”; *Impuestos*, n.º 1, 1996, p. 9.

⁹⁸⁷ DE LA PEÑA VELASCO, G.: “La liquidación provisional de oficio y la comprobación abreviada...”, cit., p. 11.

la práctica de la correspondiente liquidación provisional⁹⁸⁸; por tanto, corregían los errores materiales o aritméticos y de incorrecta aplicación de las normas jurídicas; y de otro lado, podían estos órganos, a la vista de la propia información obrante en su poder, y no a partir de los datos declarados, girar una liquidación provisional de oficio en el ámbito específico del IVA⁹⁸⁹. Progresivamente, el alcance de la función comprobadora a desarrollar por estas oficinas y los medios de los que dispone para ello se ha ido ampliando, hasta llegar a la situación actual.

Consecuencia de esta evolución, es que, tal y como se ha reconocido acertadamente, hoy día ni sólo las oficinas gestoras liquidan ni sólo los órganos de inspección comprueban⁹⁹⁰.

Cierto es que todos estos cambios referentes al procedimiento de aplicación de los tributos han llegado con un relativo retraso al campo de aplicación de los tributos locales. Así, la posibilidad de que se inicien mediante autoliquidación fue introducida para la mayoría de las figuras tributarias en la Ley reguladora de las Haciendas locales⁹⁹¹; y, por otro lado, en los tributos de cobro periódico mediante recibo, cuyo procedimiento de exigibilidad y aplicación es bastante particular o *sui generis*, se atribuye la potestad liquidadora al órgano gestor, sin que pueda ser ejercitada, por tanto, por el Inspector⁹⁹².

⁹⁸⁸ Como bien señala DE LA PEÑA VELASCO, lo cierto es que el desarrollo de estas actuaciones podría considerarse dentro de lo que se consideran funciones clásicas de los órganos de gestión; la práctica de liquidaciones provisionales, a la vista de los datos declarados por el contribuyente, siendo indiferente a tal efecto que el contribuyente no se hubiera limitado a declarar datos, sino que también hubiera calificado jurídicamente dichos datos y hubiera procedido a la determinación del *quantum* de su obligación (“La liquidación provisional de oficio y la comprobación abreviada...”, cit., p. 11).

⁹⁸⁹ DE LA PEÑA VELASCO, G.: “La liquidación provisional de oficio y la comprobación abreviada...”, cit., p. 11.

⁹⁹⁰ Es más, se ha llegado a afirmar que, debido entre otras razones, a que las normas procedimentales se articulan en base a la delimitación de funciones y no a la creación de unos órganos administrativos con atribuciones y competencias concretas, los órganos y funciones tributarias aparecen imbricados hoy día sin orden ni sistema. Así, si las funciones públicas en materia tributaria son, en general, las de liquidación, comprobación e investigación, recaudación y resolución de reclamaciones, sólo en este último caso... es posible constatar la existencia del binomio excluyente función-órgano. En el resto de los supuestos todos los órganos de la Hacienda Pública, en mayor o menor medida, realizan de manera simultánea las funciones antes reseñadas. Y aún realizan otra mas... sancionan los comportamientos antijurídicos...” (TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: “Las funciones de los órganos de gestión tributaria...”, cit., p. 12)

⁹⁹¹ En el caso concreto del IAE se incorporó esta posibilidad por el art. 5 de la Ley 6/1991, de 11 de marzo, por la que se modifica parcialmente el Impuesto sobre Actividades Económicas.

⁹⁹² Es claro que esto sucede así en el ámbito del IBI y del IAE en los que, hablando en términos genéricos, la competencia inspectora se atribuye a los órganos respectivos de la Administración estatal; y la estrictamente gestora, y entre ellas, la potestad liquidadora, a los órganos competentes locales. En consecuencia, un inspector estatal no podrá liquidar en ambos supuestos; emitirá en su caso la

Es en el resto de figuras tributarias donde se ha percibido más la impronta de estas modificaciones.

C) Liquidaciones provisionales de oficio y comprobación abreviada del art. 123 de la LGT.

En este contexto es donde se sitúa la aparición del actual artículo 123 de la LGT, en su redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, que nace con el propósito de luchar contra el fraude y mejorar la eficacia de la acción administrativa, además de potenciar la utilización de la información disponible⁹⁹³; y supone la consagración, para todo el sistema tributario, de una situación que hasta ese momento sólo operaba en relación a determinados tributos. Asimismo, ha ocasionado una modificación del esquema procedimental aplicativo de los tributos, pasando a integrarse en la práctica como una nueva fase del mismo⁹⁹⁴.

En consecuencia, la posibilidad de llevar a cabo actuaciones de comprobación abreviada y girar liquidaciones provisionales de oficio en el ámbito local sólo está operativa, al igual que en la práctica totalidad de los tributos de nuestro ordenamiento, a excepción del IRPF e IVA y en algunos supuestos el Impuesto sobre Sociedades, a partir del año 1995. Desde este año, la oficina liquidadora local puede en relación a cualquiera de los tributos por ella directamente gestionados, y siempre que se encuentre en alguno de los supuestos que expresamente la habilitan (apartado 1 del art. 123), girar una liquidación provisional de oficio, tras la realización de determinadas actuaciones de comprobación abreviada (apartado 2), respetando los límites normativamente establecidos y observando siempre las exigencias procedimentales impuestas (apartado 3).

correspondiente propuesta de regularización de la situación tributaria del sujeto que documentará evidentemente en una acta, y dará traslado de la misma al Ente local respectivo para que proceda a emitir el acto de liquidación correspondiente en función de los datos comprobados y en su caso, investigados por el órgano estatal.

⁹⁹³ En similares términos se expresa la Exposición de Motivos de la Ley 25/1995, de 20 de julio.

⁹⁹⁴ Así lo ha reconocido DE LA PEÑA VELASCO quien ha afirmado que “a partir de ahora los momentos básicos en el esquema general van a ser los siguientes: declaración-liquidación; comprobación abreviada; liquidación provisional de oficio; comprobación e investigación global; liquidación definitiva”. Ahora bien, como reconoce el autor, mientras que la comprobación abreviada va a tener lugar en todo caso necesariamente (se va a producir en todos los casos de forma automática), la liquidación provisional de oficio “no constituirá un momento necesario del nuevo esquema procedimental” (“La liquidación provisional de oficio y la comprobación abreviada...”, cit., p. 15). Sobre esta última cuestión nos pronunciaremos en un momento posterior.

Es evidente que este precepto ha sido redactado pensando en aquéllos tributos a los cuales debe su origen; esto explica que se establezca como uno de los supuestos en los que puede dictarse una liquidación provisional de oficio aquél en el que «*con ocasión de la práctica de devoluciones tributarias, el importe de la devolución efectuada por la Administración Tributaria no coincida con el solicitado por el sujeto pasivo, siempre que...*»; situación que sólo podrá producirse en aquéllos tributos para los cuales se ha previsto mecanismos de anticipación de ingresos y posterior autoliquidación por el particular, y esto evidentemente tiene difícil encaje en la esfera local⁹⁹⁵. En efecto, para encontrarnos ante este supuesto específico es necesario: en primer lugar, que se haya ingresado anticipadamente una cantidad en concepto de una determinada obligación tributaria; en segundo lugar, que se imponga al sujeto pasivo el deber de declarar y liquidar su propia prestación tributaria, y en función del resultado ingresar o solicitar la devolución correspondiente, evidentemente, en este caso el resultado de la autoliquidación habrá de ser necesariamente negativo y a devolver; en tercer lugar, que la liquidación practicada por la Administración tributaria arroje un resultado distinto al solicitado por el sujeto, normalmente se tratará de una cuantía a devolver inferior a la demandada por el sujeto o inexistente; y por último, que este distinto resultado alcanzado por la oficina gestora tenga su origen en las datos consignados en las declaraciones tributarias, los justificantes aportados junto a dichas declaraciones o requeridos al efecto, o en los elementos de prueba que obren en poder de la Administración.

Es difícil imaginar que en la aplicación de cualesquiera de los tributos actualmente existentes en la esfera local, se siga dicha secuencia de aplicación; ingreso anticipado, declaración-liquidación con resultado negativo y liquidación administrativa posterior⁹⁹⁶. En principio, podría encajarse dentro de la situación descrita en el párrafo tercero del art. 123.1 y en consecuencia, encontrarnos ante una autoliquidación negativa, en el siguiente supuesto relativo al ICIO: es posible que para su gestión la Ordenanza fiscal de un determinado Ayuntamiento prevea la obligación del sujeto pasivo de efectuar un ingreso anticipado en el momento de obtener la licencia de obras, y que dicha norma imponga también a dicho sujeto la presentación posterior de una declaración liquidación y su correspondiente ingreso (en el momento de inicio de la construcción, instalación y obra, siempre que sean ulteriores a aquél). Pues bien, en tal caso, puede ocurrir que al autoliquidar el impuesto, la cuantía resultante sea inferior a la previamente ingresada por dicho sujeto, y que el resultado en consecuencia de dicha cuantificación sea negativo;

⁹⁹⁵ Y asimismo, explica que se imponga como limitación la imposibilidad de que la oficina examine la documentación contable del sujeto (límite que poca virtualidad práctica tendrá en el campo de aplicación de los tributos locales). Al analizar la limitación impuesta en cuanto al examen de la documentación contable del sujeto pasivo, nos pronunciaremos sobre la escasa operatividad que tendrá la misma en la esfera local.

⁹⁹⁶ Tal y como están estructurados normativamente los elementos de cuantificación de los tributos locales, no puede haber una autoliquidación negativa.

seguidamente, es posible que la Administración al cuantificar el importe debido obtenga un resultado distinto al solicitado por el sujeto; si bien, hemos de reconocer que verdaderamente es difícil que se produzca este supuesto, entre otras razones, porque en la mayoría de los casos, tanto el ingreso anticipado como la autoliquidación se basan en el presupuesto de ejecución material⁹⁹⁷.

D) Órgano competente para desarrollar estas actuaciones.

El art. 123 LGT no realiza una atribución singularizada de las facultades comprobadoras y liquidadoras que regula, sino que se refiere de forma genérica a la Administración tributaria. Pero, pese a la dicción literal del precepto, hay que entender que dichas facultades se atribuyen a los órganos de gestión, y aunque esta opinión no es unánimemente admitida por la doctrina⁹⁹⁸, son varias las razones que avalan dicha conclusión: atendiendo a su ubicación sistemática en el capítulo de la LGT dedicado a las liquidaciones tributarias, y no en el correspondiente a la inspección; por la propia evolución histórica de nuestro sistema tributario, y más concretamente, por la evolución sobre la atribución de funciones comprobadoras y liquidadoras a los distintos órganos que intervienen en el procedimiento de gestión; por la existencia de figuras impositivas en las que de forma expresa se atribuyen estas facultades de comprobación a los órganos de gestión tributaria; y fundamentalmente, porque la Inspección ya podía y puede ejercer las facultades reconocidas en este precepto (art. 34 RGIT, en conexión con el art. 50.2.d)

⁹⁹⁷ Realmente creemos que es difícil que esta situación se produzca ya que para ambos casos, tanto para calcular el importe del ingreso anticipado como para cuantificar su propia deuda, se parte del proyecto visado por el Colegio Oficial correspondiente, o en su caso, de los índices o módulos establecidos por el propio ente municipal en su ordenanza.

Otro supuesto en el que nos podemos encontrar con ingresos anticipados por el sujeto es en el ámbito de las tasas; hay determinados casos en los que se procede por parte del sujeto pasivo a ingresar en concepto de depósito previo una determinada cantidad, y posteriormente, la liquidación arroja un resultado inferior al ya ingresado. Pero se ha de tener en cuenta que, al igual que en el caso anterior, este supuesto no tiene encaje dentro del art. 123 LGT, porque el sujeto ingresa dicha cantidad al solicitar la prestación del servicio y no es necesaria generalmente la posterior autoliquidación de la tasa en cuestión, pues con esta solicitud es suficiente.

⁹⁹⁸ Entre otros, los principales argumentos esgrimidos por quienes consideran que no cabe atribuir las facultades de comprobación reguladas en el art. 123 de la LGT a los órganos de gestión tributaria se refieren a que este precepto no efectúa una habilitación expresa a dichos órganos; a que cuando se ha querido otorgar claramente a los órganos de gestión determinadas funciones en orden a la práctica de funciones de comprobación, se ha dicho así expresamente (tal es el caso, entre otros, del art. 99 de la LIRPF de 1991); y que no se han modificado aquellos preceptos en los que se atribuyen las actuaciones de comprobación e investigación a la Inspección de los tributos (art. 140 de la LGT y art. 26 LGP).

En este sentido se pronuncia TRIGO MORTERERO ("Las liquidaciones provisionales de oficio y facultades de comprobación de los órganos de gestión en la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria"; *Crónica Tributaria*, n.º 75, 1995, p. 89).

RGIT)⁹⁹⁹. En definitiva, de manera implícita se asigna a los órganos de gestión (no a la Administración tributaria en abstracto) funciones de comprobación abreviada y liquidación provisional de oficio.

E) Contenido y alcance de la comprobación abreviada.

Hemos dicho que la nueva regulación del art. 123 LGT supone una culminación de la tendencia dirigida a la atribución de funciones comprobadoras a los órganos de gestión tributaria. En particular, en dicho precepto se reconoce a tales órganos la posibilidad de «efectuar las actuaciones de comprobación abreviada que sean necesarias» para así poder practicar las denominadas liquidaciones provisionales de oficio. Pero, qué ha de entenderse por comprobación abreviada; del tenor literal de la norma, sólo se infiere que se trata de un poder-deber («podrá») que se atribuye genéricamente a la Administración tributaria (en realidad, debe leerse a los órganos de gestión tributaria) y que en principio, puede desarrollarse respecto de cualquier tributo y con determinadas limitaciones en cuanto a su alcance¹⁰⁰⁰. No se dice nada, por tanto, de cuál es el contenido de estas actuaciones.

Antes de su incorporación al art. 123 de la LGT, el único precepto que se refería a la denominada comprobación abreviada era el art. 34 del RGIT¹⁰⁰¹; y en consecuencia, una primera aproximación al contenido y alcance de esta facultad podríamos encontrarla en su tenor literal. Pero lo cierto es que dicho precepto no es de utilidad en este sentido; fundamentalmente porque se limita a recoger aquellos supuestos en los que los órganos de inspección podrán realizar actuaciones de comprobación abreviada. Respecto del primero de ellos, podemos afirmar que ya está integrado dentro del contenido del art. 123

⁹⁹⁹ “Porque de modo implícito las normas están aludiendo a tales órganos. En efecto, tanto la Inspección de los Tributos como los órganos de recaudación ya tenían encomendadas estas funciones (los últimos en relación, sobre todo, con la ejecución de la obligación de pago). Por razones obvias, estos preceptos tampoco pueden referirse a los órganos de resolución de recursos. Por exclusión, pues, es evidente, que la legislación se refiere, sin decirlo, a los órganos de gestión. Pero sobre todo, porque así estos órganos recuperan competencias apreciables después de estar, posiblemente, desaprovechados con encomiendas puramente formales” (TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: “Las funciones de los órganos de gestión tributaria...”, cit., p. 13).

¹⁰⁰⁰ Continúa este apartado 2 del art. 123 LGT indicando que «sin que en ningún caso se puedan extender al examen de la documentación contable de actividades empresariales o profesionales.

No obstante lo anterior, el sujeto pasivo deberá exhibir, si fuera requerido para ello, los registros y documentos establecidos por las normas tributarias, al objeto de que la Administración tributaria pueda constatar si los datos declarados coinciden con los que figuran en los registros y documentos de referencia».

¹⁰⁰¹ En realidad, junto a este artículo también aludía muy escuetamente a dicha comprobación abreviada el art. 11 del RGIT, en el que se decía que en el caso de las comprobaciones abreviadas a las que se refiere el art. 34 de esta norma reglamentaria, las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación podrán tener carácter parcial.

de la LGT (letra a) del art. 34 RGIT¹⁰⁰²) y el otro resulta de imposible aplicación al art. 123, básicamente porque se refiere a la documentación contable (letra b). De lo que no cabe duda es que en la actualidad se puede hablar de la existencia de dos tipos de comprobación abreviada; la gestora y la inspectora¹⁰⁰³.

Asimismo, qué sea la comprobación abreviada no es una cuestión de respuesta pacífica a nivel doctrinal; algunos autores la conectan con la comprobación formal¹⁰⁰⁴, otros consideran que se trata de una especie de comprobación intermedia entre la estrictamente formal y la llevada a cabo por la Inspección¹⁰⁰⁵, hay quienes estiman que se trata de la misma potestad comprobadora reconocida a los órganos inspectores, entendiendo dicha comprobación en su significado estricto, sin incluir las actuaciones

¹⁰⁰² Dispone el art. 34: «Las actuaciones de comprobación e investigación podrán efectuarse con carácter abreviado en los siguientes casos:

a) Cuando la Inspección de los Tributos estime justificado realizar la comprobación utilizando únicamente los datos y antecedentes que obren ya en poder de la Administración Tributaria.

b) Cuando simplemente se constate la existencia de un débito tributario vencido y no autoliquidado e ingresado en su totalidad en los plazos reglamentarios, deducido de la contabilidad, registros o documentos contables o extracontables del sujeto pasivo o retenedor, sin perjuicio de la posterior comprobación completa de la situación tributaria de aquél».

¹⁰⁰³ La doble regulación normativa de ambas no es exactamente coincidente. Se diferencian (lo que determina un régimen jurídico diferente) por los órganos competentes para su desarrollo, las facultades a emplear en uno y otro caso, el procedimiento a seguir, y los efectos de sus resultados respecto de eventuales actuaciones de la Administración (RUIZ GARIJO, M.: "Actuaciones gestoras "versus" actuaciones inspectoras en la comprobación abreviada de tributos"; *Boletín Aranzadi Fiscal*, n.º 4, 2002; documento obtenido de la base de datos Aranzadi, BIB 2002\187).

¹⁰⁰⁴ ARIAS VELASCO, J., y SARTORIO ALBALAT, S.: *Procedimientos tributarios...* cit., p. 111.

¹⁰⁰⁵ PÉREZ VEGA y ANÍBARRO PÉREZ, quienes afirman que la facultad que se otorga a los órganos gestores en el art 123.2 LGT, "va más allá de la mera «comprobación formal», entendida, de acuerdo con lo que se desprende del artículo 34, en su párrafo final del RGIT" (mero control o verificación de las declaraciones liquidaciones a fin de detectar y corregir los posibles errores que se adviertan en las mismas). Pero, también es evidente que "estos órganos de gestión no tienen atribuidas todas y las mismas facultades comprobadoras de que goza la Inspección de los tributos", es decir, no pueden llevar a cabo una comprobación completa de la situación tributaria del sujeto pasivo, posibilidad que en principio estaría reservada a los órganos de inspección y que daría lugar a una liquidación definitiva ("Las liquidaciones provisionales de oficio de los órganos de gestión en la Ley General Tributaria"; *Revista de Hacienda Local*, n.º 79, 1997, p. 33).

Por su parte, MORILLO MÉNDEZ afirma que el art. 123 se sitúa, desde el punto de vista de la comprobación, "en una situación intermedia, entre lo que se entiende por comprobación formal y comprobación en sentido propio, en profundidad o comprobación e investigación" ("Análisis del art. 123 de la Ley General Tributaria tras su modificación por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre"; *Carta Tributaria*, n.º 10, 2002, p. 13).

propriadamente de investigación¹⁰⁰⁶, y finalmente hay quien la equipara a la facultad comprobadora e investigadora de los órganos de inspección¹⁰⁰⁷.

En nuestra opinión, las denominadas actuaciones de comprobación abreviada a las que se refiere el apartado 2 del art. 123 LGT, se sitúan generalmente en un espacio intermedio entre la comprobación formal, a la cual engloban, y la llamada comprobación en sentido propio; pueden participar en determinados casos de la esencia de esta comprobación en sentido propio, si bien hay un determinado supuesto en el que específicamente no podrá rebasar los límites de la llamada comprobación formal, como veremos.

Como punto de partida podemos afirmar, por un lado, que la comprobación abreviada es una especie de comprobación, y en consecuencia, el ejercicio de esta función tendrá el mismo contenido y límites que la función comprobadora en general, y además los que adicionalmente establece el art. 123.2 de la LGT¹⁰⁰⁸. Asimismo, se hace acompañar del adjetivo “abreviada”, denominación que es por sí sola reveladora de “agilidad, síntesis, economía de medios, en aras de resultados inmediatos”¹⁰⁰⁹; sin que ello suponga, por supuesto, una merma en la seguridad jurídica ni produzca indefensión en el administrado¹⁰¹⁰.

Por otro lado, podemos considerar que del contenido de la LGT y de los preceptos que la desarrollan, en particular, del RGIT, se desprende que corresponde a la Inspección de los tributos las funciones de comprobación e investigación, si bien no en exclusiva¹⁰¹¹.

¹⁰⁰⁶ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *La gestión tributaria: una reforma necesaria*; Publicaciones de la Universidad de Alicante, Alicante, 2001, p. 36.

¹⁰⁰⁷ TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: “Las funciones de los órganos de gestión tributaria...”, cit., p. 13.

¹⁰⁰⁸ DE LA PEÑA VELASCO, G.: “La liquidación provisional de oficio y la comprobación abreviada...”, cit., p. 24. Y añade el autor que dicha comprobación podrá alcanzar a todos los actos, elementos y valoraciones consignados en las declaraciones tributarias (art. 109 LGT); y los órganos de gestión tendrán derecho a obtener los datos, informes, antecedentes y justificantes que tengan relación con el hecho imponible (art. 35.2 LGT).

¹⁰⁰⁹ MORILLO MÉNDEZ, A.: “Liquidaciones provisionales por consecuencia de comprobaciones abreviadas, según la Ley General Tributaria”; *Carta Tributaria*, n.º 238, 1996, p. 4.

¹⁰¹⁰ LAGO MONTERO considera inapropiada la expresión “comprobación abreviada”, ya que “la comprobación por la oficina gestora durará lo que sea menester... Lo que se quiere decir y no se acierta a decir es que la comprobación gestora es deliberadamente parcial, incompleta, para distinguirla de la comprobación inspectora que debe ser total y completa”. Ahora bien, dicha comprobación no es tan incompleta como cabría esperar de la expresión abreviada –pues se extiende a todos los datos declarados, almacenados, etc. excepto la contabilidad empresarial o profesional- (“El procedimiento de gestión tributaria: modificaciones recientes...”, cit., p. 309).

¹⁰¹¹ ARIAS VELASCO, J., y SARTORIO ALBALAT, S.: *Procedimientos tributarios...*, cit., p. 107. Ahora bien, reconocemos que la anterior afirmación no está exenta de polémica. Una de las cuestiones más

1.- Comprobación material versus comprobación formal.

La comprobación, entendida en el sentido amplio, puede ser concebida: bien como una fase del procedimiento de gestión, la de desarrollo, que se extiende temporalmente entre la fase inicial o de declaración (y podríamos añadir la declaración-liquidación) y la fase conclusiva o de liquidación definitiva¹⁰¹², o bien, como una actividad administrativa con un determinado contenido, que se desarrolla con la participación del sujeto pasivo¹⁰¹³. Esta actividad administrativa constituye una manifestación del “poder o potestad que la Administración tiene de comprobar (constatar su existencia y calificarlos jurídicamente) los hechos determinantes de la aplicación de los tributos”¹⁰¹⁴. Por tanto, a través del ejercicio de esta potestad genérica se pretende verificar el exacto cumplimiento de las obligaciones y deberes de índole tributaria que pesan sobre los ciudadanos-sujetos pasivos¹⁰¹⁵.

En el seno de dicha potestad tradicionalmente se ha diferenciado entre comprobación e investigación¹⁰¹⁶; dicha distinción está consagrada en el art. 109 de la LGT en el que se afirma genéricamente que «la Administración comprobará e investigará

debatidas a nivel doctrinal es si en la LGT se contiene una reserva exclusiva y excluyente de la potestad comprobadora en general, o si se prefiere, de las actividades de comprobación e investigación en particular a favor de la Inspección de los Tributos. Este debate está motivado en gran medida por la propia imprecisión de los preceptos reguladores de esta materia. En efecto, en el art. 109 de dicho texto legal se afirma que «la Administración comprobará e investigará»; y por tanto, podría pensarse que tanto los órganos de gestión como los de inspección pueden llevar a cabo tales actuaciones; sin embargo, unos preceptos más adelante, en el art. 140.a) y b) parece atribuirse en exclusiva el ejercicio de estas facultades a los órganos de inspección.

Esta confusa redacción ha conducido a algunos autores a sostener, en base al art. 140, que la LGT contiene una reserva en exclusiva de la función de comprobación e investigación a los órganos de Inspección (en este sentido se pronuncia TRIGO MORTERERO, A., *op. cit.*, p. 88); sin embargo, otros afirman que estas funciones conforme al art. 109 podrán ser asumidas por los órganos de gestión (SÁINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho Financiero...*, cit., p. 302).

¹⁰¹² GÉNOVA GALVÁN afirma que la comprobación es la fase del procedimiento de liquidación tributaria cuya funcionalidad es la fijación por parte de la Administración, de los hechos relevantes para decidir sobre el *an* o el *quantum* de la obligación tributaria material (*La estimación indirecta*; Tecnos, Madrid, 1985, p. 749)

¹⁰¹³ ARIAS VELASCO, J., y SARTORIO ALBALAT, S.: *Procedimientos tributarios...*, cit., p. 108.

¹⁰¹⁴ SÁNCHEZ SERRANO, L. “En torno a la función comprobadora de la Administración Pública en la gestión de los tributos”; *Civitas, REDF*, n.º 3, 1974, p. 581. Se ejercita dicha potestad a través del procedimiento de comprobación.

¹⁰¹⁵ FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I.: “Posibles disfunciones orgánicas en el ejercicio de la potestad de comprobación tributaria”; *Impuestos*, n.º 1, 1995, p. 7.

¹⁰¹⁶ Se trata, por tanto, de dos manifestaciones de una misma potestad que a nivel legal y doctrinal han sido diferenciadas; si bien, en la práctica es muy complicada su distinción, resultando la mayor parte de las ocasiones imposible.

los hechos, actos, situaciones, actividades, explotaciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible»; y seguidamente se delimita qué ha de entenderse por comprobación en términos legales («podrá alcanzar a todos los actos, elementos y valoraciones consignados en las declaraciones tributarias y podrá comprender la estimación de las bases imponibles utilizando los medios a que se refiere el artículo 52 de esta Ley») y por investigación («afectará al hecho imponible que no haya sido declarado por el sujeto pasivo o que lo haya sido parcialmente. Igualmente alcanzará a los hechos imponibles cuya liquidación deba realizar el propio sujeto pasivo»). Esta distinción vuelve a ser reiterada en el art. 140.a y b) de esta misma Ley¹⁰¹⁷.

En consecuencia, dentro de la genérica potestad comprobadora podemos diferenciar la que podríamos considerar una actividad de comprobación en sentido estricto o propio orientada a la verificación o constatación de la veracidad de las declaraciones tributarias¹⁰¹⁸, y aquella actividad de investigación o averiguación de los hechos imponibles total o parcialmente no declarados¹⁰¹⁹.

Asimismo, dentro de la que hemos denominado comprobación en sentido estricto, se ha diferenciado tradicionalmente entre la comprobación propiamente dicha o comprobación material, y la comprobación formal. La cuestión que inevitablemente se ha suscitado, tras la nueva redacción del art. 123 de la LGT, es dónde encajar las actuaciones de comprobación abreviada (también llamada por algunos autores como comprobación sumaria¹⁰²⁰) a las que se refiere, y que han de ser desarrolladas por los órganos de gestión dentro de este esquema.

¹⁰¹⁷ Afirma CARO CEBRIAN que en el lenguaje habitual de la Inspección la distinción es bien clara; se comprueba las declaraciones presentadas y se investigan los nuevos contribuyentes. Asimismo, considera este autor que una “buena prueba” de “cómo el Derecho positivo apoya la quiebra de la tradicional distinción entre comprobación e investigación” es el Preámbulo del RGIT (“La comprobación tributaria en el procedimiento de gestión”; *Carta Tributaria*, n.º 89, 1989, p. 9).

¹⁰¹⁸ Utilizando este término en un sentido amplio comprensivo de las declaraciones simples y de las declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones.

¹⁰¹⁹ Cabe, por tanto, diferenciar entre una comprobación en sentido estricto, que podría ser entendida *grasso modo* como aquella actividad de verificación o control de los datos declarados, excluyendo la investigación; y una comprobación en sentido amplio, entendida como “aquella actividad comprensiva de la investigación, distinta de la liquidación en sentido estricto e integrante, junto con ésta, de la liquidación en sentido amplio, dirigida a la fijación de los elementos del hecho imponible, o sea, a la determinación de su existencia y valoración” (Distinción efectuada por SÁNCHEZ SERRANO, L.: *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*; Edersa, Madrid, 1984, p. 126, citado por CARO CEBRIÁN, A.: “La comprobación tributaria en el procedimiento de gestión”; *Carta Tributaria*, n.º 89, 1989, p. 8).

¹⁰²⁰ ARIAS VELASCO, J., y SARTORIO ALBALAT, S.: *Procedimientos tributarios...*, cit., p. 108.

a) Comprobación abreviada y comprobación formal.

El término comprobación formal empezó a acuñarse con la aparición de las declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones, para referirse a aquella actividad administrativa tributaria de verificación parcial (por razón de los medios empleados y del objeto sobre el que recaían)¹⁰²¹. En efecto, mediante su ejercicio se trataba de constatar si, a la vista de los datos recogidos en las propias declaraciones, los contribuyentes habían cuantificado correctamente el importe de la deuda tributaria, para en su caso, corregirlos mediante la práctica de la correspondiente liquidación provisional. Se rectificaban los errores materiales o aritméticos así como los ocasionados por una incorrecta aplicación e interpretación de las norma jurídica¹⁰²². No puede confundirse esta

¹⁰²¹ FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I.: “Posibles disfunciones orgánicas...”, cit., p. 9.

¹⁰²² Ahora bien, tal y como se ha reconocido, el desarrollo de estas actuaciones “entraría dentro de lo que sería una de las funciones clásicas de los órganos de gestión: la práctica de liquidaciones provisionales, a la vista de los datos declarados por el contribuyente, siendo indiferente a tal efecto que el contribuyente no se hubiera limitado a declarar datos, sino que también hubiera calificado jurídicamente dichos datos y hubiera procedido a la determinación del *quantum* de su obligación” (DE LA PEÑA VELASCO, G.: “La liquidación provisional de oficio y la comprobación abreviada...”, cit., p. 11)

Hoy día, se refieren a la actividad de comprobación formal del órgano gestor los arts. 1 y 34 del RGIT; si bien no aclaran sus términos con exactitud en qué consiste, puede inferirse del tenor literal de ambas normas (art. 1: «... los Órganos con funciones en materia de gestión tributaria podrán efectuar la comprobación formal de los datos consignados en las declaraciones tributarias presentadas»; art. 34: «Lo dispuesto en este artículo se entiende sin perjuicio de las facultades de los órganos gestores para corregir los errores que adviertan al controlar las declaraciones tributarias, practicando las liquidaciones provisionales que procedan, y para dictar liquidaciones provisionales de oficio con arreglo a la Ley») que se refieren a aquella actividad administrativa orientada a corregir los posibles errores cometidos por el sujeto en su declaración, y a contrastar los datos de que la Administración dispone con los que resultan de la declaración presentada.

Por tanto, cuando hablamos de comprobación formal nos referimos a aquella actividad desarrollada por los órganos de gestión tendente a constatar la corrección de los datos declarados por el sujeto pasivo en su autoliquidación, detectando la posible existencia de errores materiales o aritméticos y verificando la adecuada aplicación de las normas tributarias por parte de aquél (FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I.: “Posibles disfunciones orgánicas...”, cit., p. 19). En parecidos términos se pronuncia el Informe de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria de 23 de enero de 1987, en el que se afirma que “esta expresión – comprobación formal- es de impreciso significado, con ella parece aludirse a un mero control de las declaraciones-liquidaciones, practicando las liquidaciones provisionales que deriven de errores advertidos en la liquidación, respetando los datos declarados, o de la adición de datos que ya obren en poder de la Administración tributaria” (Impuestos, n.º4, 1988, p. 141).

En consecuencia, “hay comprobación formal cuando la Administración ni cuestiona, ni trata de que se acredite o constate que la autoliquidación es completa y veraz, mientras que cuando es ésta la finalidad de la actuación administrativa nos encontramos frente a la comprobación tributaria en sentido propio, sustancialmente idéntica a la que desarrolla la Inspección de los tributos” (JUAN LOZANO, A.M., y SIMÓN ESTEVE, R.: “La tramitación procedimental de las liquidaciones provisionales de oficio del art. 123 LGT y la aplicación analógica del Reglamento General de Inspección”; *Tribuna Fiscal*, n.º 76, 1997, p. 63).

actividad de comprobación formal con aquella actuación genérica de control llevada a cabo por la Administración dirigida a constatar el cumplimiento o no por parte del sujeto de sus deberes formales; y en particular, de su deber de declarar, y en su caso, autoliquidar¹⁰²³.

Se advierte cómo la facultad de comprobación abreviada reconocida al órgano gestor en el art. 123 de la LGT va más allá de la mera comprobación formal, entendida como el mero control o verificación de las declaraciones en sentido amplio a fin de detectar y corregir los posibles errores que se adviertan en las mismas¹⁰²⁴. Así resulta del examen de los supuestos en los que pueden practicarse las liquidaciones provisionales de oficio fruto de esta actividad comprobadora, de los medios e instrumentos de que pueden valerse, así como de las limitaciones impuestas para su ejercicio. También se llega a esta conclusión si se toma en consideración que no existe ningún precepto que equipare comprobación formal con la comprobación abreviada; además, si el legislador pretendía que las liquidaciones provisionales de oficio fuesen dictadas por los órganos de gestión tras la realización de actuaciones de comprobación formal, sobra el art. 123.2 de la LGT porque dicha posibilidad ya estaba reconocida en el art. 1 del RGIT¹⁰²⁵, salvo que se interprete que con su incorporación en aquella norma se ha pretendido dotarla de cobertura legal. Ahora bien, hay un determinado supuesto en el que las actuaciones llevadas a cabo por la oficina gestora necesariamente habrán de circunscribirse en el seno de la mera comprobación formal: cuando se efectúe un requerimiento al sujeto para que exhiba los registros y documentos establecidos por las normas tributarias, el órgano administrativo solo podrá «constatar si los datos declarados coinciden con los que figuran en los registros y documentos de referencia».

¹⁰²³ En este sentido, se pronuncia CARO CEBRIÁN que propone realizar una delimitación negativa del sentido de la comprobación, y para ello recoge las afirmaciones bastante interesantes vertidas MANTERO SÁENZ y en las que se viene a diferenciar la actividad de mero control de la actividad de comprobación. Cuando la Administración controla si el sujeto ha cumplido o no con su obligación de haber presentado la declaración (operación de cotejo), y si el contribuyente no ha cumplido, le requiere para que presente la declaración o en su caso autoliquidación; en tales casos, se trata de actuaciones de control, no son actuaciones de comprobación; “no hay ninguna actividad relacionada con las magnitudes que integran la deuda tributaria”(op. cit., p. 9).

¹⁰²⁴ PÉREZ VEGA, L.M., y ANÍBARRO PÉREZ, S.: “Las liquidaciones provisionales de oficio...”, cit., p. 33.

¹⁰²⁵ DE LA PEÑA VELASCO, G.: “La liquidación provisional de oficio y la comprobación abreviada...”, cit., p. 22.

No obstante, hay determinados autores que consideran que la facultad reconocida al órgano gestor en este artículo 123, es de mera comprobación formal de los datos consignados en las declaraciones tributarias¹⁰²⁶.

b) Comprobación abreviada y comprobación material o en sentido propio.

Sabemos que las actuaciones de comprobación abreviada a las que alude el art. 123.2 de la LGT¹⁰²⁷ no son meras actuaciones de comprobación formal; sino que suponen algo más. Tienen un alcance y contenido mayor que las estrictas actuaciones englobadas en la llamada comprobación formal; pero, ¿hasta dónde alcanza el contenido de aquella facultad?

En un principio, podríamos afirmar tras la lectura de este precepto de la LGT, que los órganos de gestión no tienen atribuidas todas y las mismas facultades comprobadoras de las que goza la Inspección de los tributos; es decir, no pueden llevar a cabo una comprobación completa de la situación tributaria del sujeto pasivo, posibilidad que en principio estaría reservada a los órganos de inspección¹⁰²⁸. Así se deduce de los límites máximos que se establecen a dicha actividad; es imposible, en cualquier caso, el examen de la documentación contable. Junto a esta última, ha de tenerse en cuenta también que hay determinadas facultades que se atribuyen en exclusiva a la Inspección, cuyo ejercicio conforma igualmente la potestad de comprobación en sentido genérico, y que se infieren de la LGT y RGIT; entre otras, se encuentra la entrada y reconocimiento de fincas donde se desarrollen actividades sometidas a gravamen (art. 141 LGT y 39 del RGIT) y la obtención de información con transcendencia tributaria (art. 140.d) LGT y 38 RGIT)¹⁰²⁹. Por tanto, dichas facultades, sin necesidad de que expresamente lo afirme el art. 123 LGT, en ningún caso podrán ser desarrolladas por los órganos de gestión.

Dicho de otro modo, los órganos gestores pueden desempeñar una actividad de comprobación al mismo nivel que la Inspección de los tributos, pero con dos excepciones: de un lado, la comprobación de la documentación contable que deben llevar los empresarios y profesionales es una facultad exclusiva de la Inspección (junto al resto de facultades asignadas de igual forma al órgano inspector), y de otro, las tareas de

¹⁰²⁶ Esta es la opinión de ARIAS VELASCO, J., y SARTORIO ALBALAT, S.: *Procedimientos tributarios...*, cit., p. 111.

¹⁰²⁷ Precepto que pretende establecer la «intensidad» con la que se debe realizar la comprobación, o lo que es lo mismo, la profundidad que en su desarrollo aquella puede alcanzar; si bien en opinión del autor lo hace incorrectamente (DE LA PEÑA VELASCO, G.: “La liquidación provisional de oficio y la comprobación abreviada...”, cit., p. 23)

¹⁰²⁸ PÉREZ VEGA, L.M., y ANÍBARRO PÉREZ, S.: “Las liquidaciones provisionales de oficio...”, cit., p. 33.

¹⁰²⁹ FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I.: “Posibles disfunciones orgánicas...”, cit., p. 8.

comprobación realizadas por los órganos gestores, no impedirán la posterior comprobación e investigación, que en su caso, efectúe la Inspección de los tributos¹⁰³⁰.

A *sensu contrario*, las afirmaciones anteriores nos llevan a concluir que, siendo precisos, no cabe afirmar que en todo caso las actuaciones de comprobación abreviada no lleguen a ser comprobación en sentido propio. En efecto, no coincidirán cuando para llevar a cabo una comprobación total de la situación tributaria del sujeto, sea preciso examinar y verificar su contabilidad; en tal supuesto, la llamada comprobación abreviada se sitúa en una especie de “terreno de nadie”, esto es, entre el simple cotejo o comprobación formal y la comprobación o investigación completa de la situación tributaria del sujeto pasivo en relación con un determinado hecho imponible¹⁰³¹. Pero, en aquellos supuestos, la mayoría en el ámbito de los tributos locales, en los que no sea preciso, en atención al tributo que se está comprobando, examinar la documentación contable del sujeto, podrá comprobarse en sentido estricto su situación tributaria respecto de dicho tributo; las actuaciones comprobadoras llevadas a cabo por el órgano gestor no tendrán ese carácter limitado o parcial y podrán arrojar un resultado global en relación a ese concreto hecho imponible¹⁰³².

c) Comprobación abreviada e investigación.

Frente a aquellos autores que afirman que a través del ejercicio de las actuaciones de comprobación abreviada, los órganos de gestión pueden desarrollar auténticas funciones de comprobación e investigación¹⁰³³; se sitúan quienes consideran que, en

¹⁰³⁰ FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I.: “Posibles disfunciones orgánicas...”, cit., p. 14.

¹⁰³¹ DE LA PEÑA VELASCO, G.: “La liquidación provisional de oficio y la comprobación abreviada...”, cit., p. 23. En efecto, afirma el autor que “entre el simple cotejo o comprobación formal y la comprobación o investigación completa de la situación tributaria del sujeto pasivo en relación con un determinado hecho imponible hay una especie de terreno de nadie en el que el legislador ha pretendido trazar una línea divisoria, de modo que la comprobación abreviada sea más que la simple comprobación formal, pero que no llegue a suponer la comprobación o investigación completa de la situación tributaria del sujeto”.

¹⁰³² En parecidos términos se pronuncian PÉREZ VEGA y ANÍBARRO PÉREZ, quienes recogen una opinión de PÉREZ ROYO y AGUALLO AVILÉS en la que afirman que “respecto de aquellos sujetos que no están obligados a llevar contabilidad los órganos gestores podrían llegar a realizar una comprobación total del hecho imponible, en cuyo caso, conforme al artículo 120.2.a) LGT la liquidación debería ser definitiva” (“Las liquidaciones provisionales de oficio...”, cit., nota 27, p. 42).

¹⁰³³ En este sentido se pronuncia TEJERIZO LÓPEZ quien afirma que “es público y notorio, por lo cual estoy relevado de cualquier esfuerzo probatorio, que hoy día las Dependencias de Gestión, además de lo que acabo de indicar, realizan actividades de comprobación (no exclusivamente formal) e investigación y que instruyen y resuelven los procedimientos sancionatorios”; y nuevamente, vuelve a reiterar que en la actualidad los órganos de gestión comprueban e investigan; “en el día de hoy, estos órganos –se refiere a los órganos de gestión- comprueban e investigan y liquidan. Es decir, tienen las mismas funciones que los órganos de inspección, por más que existan algunas diferencias no sustanciales entre la actuación de unos y de otros y

ningún caso aquellas actuaciones puedan ser calificadas como tales¹⁰³⁴. Reconocen que atendiendo a su resultado, hay supuestos en los que se podría estimar que nos encontramos ante una actividad investigadora; en particular, cuando el órgano gestor se sirve para girar la oportuna liquidación de los elementos de prueba que obran en su poder y que ponen de manifiesto la realización de un hecho imponible, la existencia de elementos del mismo que no han sido declarados, o la existencia de elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria distintos de los declarados¹⁰³⁵. Pero, en tal caso, consideran que el órgano gestor “no está investigando los datos no declarados e ignorados, sino que está girando dicha liquidación tributaria sobre la base de los datos que conoce y no tiene que investigar. Es más, la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, en su Informe de 23 de enero de 1987, afirmó que la comprobación formal de los órganos gestores se extendía hasta la adición de datos que ya obraban en poder de la Administración”¹⁰³⁶.

por más que las normas (se refiere a los arts. 99.2 LIRPF y 168.4 de LIVA) atribuyan el «cierre» del sistema de comprobación a la inspección. En estas condiciones, el sistema se ha estructurado de tal manera que, inevitablemente, tiene que funcionar con deficiencias, puesto que la colisión competencial está servida” (“Las funciones de los órganos de gestión tributaria...”, cit., ps. 12 y 13).

FERNÁNDEZ LÓPEZ considera que a partir de la entrada en vigor de la LIRPF de 1991, “el criterio de la comprobación formal como frontera divisora entre las tareas inspectoras y gestoras en materia tributaria ha desaparecido, ya que, en la actualidad, los órganos de gestión no sólo pueden comprobar sino también investigar sobre concretos aspectos vinculados al hecho imponible del Impuesto sobre la Renta, con la lógica consecuencia de que, en estos casos, el resultado más bien debería ser una liquidación definitiva no provisional” (“Posibles disfunciones orgánicas...”, cit., p. 19 y 20).

CARO CEBRIÁN recoge una cita de ALBIÑANA en la que viene a decir que los órganos de gestión también pueden investigar aunque de hecho no lo hagan: “la actividad comprobadora se desarrolla también por los órganos de gestión. Lo advierte claramente Albiñana... al decir que ‘Corrientemente las actuaciones comprobadoras a que nos venimos refiriendo están a cargo de los Inspectores de los Tributos (art. 140.b) LGT aunque en determinados casos también puede efectuarse por las Oficinas Liquidadoras’. Y, dada la indistinción comprobación-investigación propuesta anteriormente, vale continuar con Albiñana cuando abrevia que ‘la investigación puede llevarse a cabo por las Oficinas liquidadoras o por los Inspectores de los Tributos, aunque, en realidad, esta facultad sólo es ejercida por estos últimos” (*op. cit.*, ps. 9 y 10).

¹⁰³⁴ En este sentido se pronuncia MARTÍNEZ MUÑOZ quien afirma que “podemos iniciar el estudio de la potestad de comprobación de los órganos de gestión tributaria, diferenciándola de aquella actividad indagatoria por medio de la cual la Administración tributaria debe llegar al conocimiento de los datos no declarados por el sujeto pasivo e ignorados por ésta, que constituye la potestad administrativa de investigación, y afirmando que, en nuestra opinión, los órganos de gestión carecen de poder para efectuar actuaciones investigadoras que corresponden, en exclusiva, a la Inspección” (*La gestión tributaria: una reforma necesaria...* cit., p. 36).

¹⁰³⁵ Se descubren, por tanto, unos datos relevantes a efectos tributarios que no habían sido declarados por el sujeto.

¹⁰³⁶ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *La gestión tributaria: una reforma necesaria...* cit., p. 49.

Fundamentan su negativa en la propia delimitación normativa de las facultades atribuidas a los órganos gestores e inspectores. Parten así de la indefinición del art. 109 de la LGT (se refiere genéricamente a la Administración tributaria) y se basan esencialmente en la atribución que en exclusiva se realiza a la Inspección de los Tributos de la actividad comprobadora e investigadora en el art. 140.a) y b). A su vez, tienen en cuenta que ni en el art. 123 de la LGT ni en ningún otro precepto normativo, se contiene una referencia expresa y explícita en torno a la atribución de facultades investigadoras a los órganos gestores; y en consecuencia, no puede inferirse del segundo supuesto regulado en el art. 123.1 LGT que estos órganos puedan desempeñarlas. Es más, en aquéllos supuestos en los que se ha querido que el órgano gestor asuma facultades indagatorias e inquisitivas así ha sido proclamado claramente: este es el caso de las Unidades de Módulos, creadas en la Resolución de 12 de junio de 1994 de la Presidencia de la AEAT (que alude también al IAE); se trata de órganos de gestión (se integran en el seno de las Dependencias de Gestión) a las que se confieren funciones tradicionalmente inspectoras, hasta el punto de que pueden documentar el resultado de sus actuaciones en actas previas. Se ha criticado que esta reforma peca de una cierta incongruencia, porque a pesar de que las oficinas gestoras gozan hoy, en este supuesto, de potestades comprobadoras e investigadoras que van más allá obviamente de la comprobación formal, el resultado de sus actuaciones necesariamente ha de ser una liquidación provisional (como muestra el artificio del acta previa)¹⁰³⁷.

2.- Encaje de la llamada comprobación abreviada¹⁰³⁸.

¹⁰³⁷ Así lo reconoce FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I.: “Posibles disfunciones orgánicas...”, cit., p. 18.

¹⁰³⁸ Sobre qué sea la comprobación abreviada se pronuncia MARTÍNEZ MUÑOZ en los siguientes términos: “la situación que plantea la indefinición de la Ley General Tributaria en este punto, cuya revisión es aconsejable, nos permite concluir que la comprobación abreviada podrá alcanzar –teniendo en cuenta los medios de los que disponen los órganos gestores- a todas aquellas actuaciones cuya realización no esté reservada exclusivamente a la Inspección de los tributos, actuando siempre como límite el examen de la documentación contable del sujeto pasivo, contenido en el apartado 2 del artículo 123 de la Ley.

Por ello, en nuestra opinión, la Ley General Tributaria debería contener un precepto que delimitara, dentro de esta potestad compartida de comprobación tributaria, qué tipo de actuaciones corresponde a los órganos de gestión con la finalidad de que no invadan las funciones inspectoras. En este sentido, la limitación del alcance de la potestad de comprobación de los órganos de gestión en relación con la documentación contable podría apuntar, como una posible vía de solución en el futuro, el mantenimiento de dos instancias de comprobación, no tanto duplicadas o subsiguientes en el tiempo, sino absolutamente diferenciadas en función del tipo de contribuyente sobre el que recayera la comprobación (la Inspección de los tributos ejercería la competencia exclusiva en punto a la comprobación de los contribuyentes titulares de actividades económicas y los órganos de gestión ejercerían la comprobación sobre los demás contribuyentes), evitándose, de esta forma, la existencia de dobles comprobaciones que podrían vulnerar los principios de seguridad jurídica y eficacia administrativa” (*La gestión tributaria: una reforma necesaria...* cit., p. 43).

Podemos concluir que en el ámbito de la gestión tributaria, corresponde a los órganos de gestión el ejercicio de la potestad de comprobación, junto a la potestad de liquidación y la de sancionar las infracciones cometidas, así como las facultades jurídicas que cada una de ellas conlleva¹⁰³⁹.

Esta función comprobadora reconocida a estos órganos puede materializarse en la práctica, en cada caso concreto, de actuaciones que a veces pueden calificarse de comprobación material o en sentido propio, en otras ocasiones, de mera comprobación formal, y finalmente, otras veces en una especie de punto intermedio entre las dos anteriores. Todas ellas tienen cabida en el seno de la llamada “comprobación abreviada”, término con el que pretende designarse el ámbito de actuación, contenido y límites de aquella función comprobadora que corresponde a los órganos de gestión; y que ha de ser diferenciada de la que podemos denominar comprobación abreviada inspectora (arts. 11 y 34 RGIT).

Por tanto, la comprobación que llevan a cabo los órganos gestores, se caracteriza por ser una comprobación que, en cuanto a su contenido y alcance, puede llegar a equipararse a la llamada comprobación material o en sentido propio, sobre todo en aquellos supuestos en los que, por las circunstancias concurrentes o por las características del tributo, no es preciso examinar y verificar la documentación contable del sujeto pasivo para comprobar su situación tributaria. Esto acontece en la mayoría de los tributos locales, de modo que las oficinas gestoras locales en este sentido podrán llevar a cabo una comprobación global del sujeto. Obviamente, (siguiendo la máxima quien puede lo más puede lo menos), estas oficinas podrán simplemente realizar una mera comprobación formal (cuando se limiten a girar la liquidación provisional en virtud de los datos consignados en las declaraciones), y necesariamente habrán de adoptar dicha naturaleza –comprobación formal- cuando se trate de examinar los libros y registros establecidos en las normas tributarias.

Como ya hemos afirmado, y continuando con esta genérica caracterización de la llamada comprobación abreviada; se trata de una actividad comprobadora a la que legalmente se le ha impuesto una limitación (que cobra relevancia en determinados tributos en particular), si bien, ha sido matizada por la propia norma legal.

¹⁰³⁹ MARTÍNEZ MUÑOZ, quien considera que, sin embargo, no corresponden a estos órganos la potestad de obtención de información sobre terceras personas previo requerimiento administrativo individualizado que constituye una función propia de la Inspección tributaria (*La gestión tributaria: una reforma necesaria...* cit., p. 32).

En cuanto a los medios a utilizar para el ejercicio de esta actividad comprobadora, han sido igualmente limitados; sólo puede servirse la oficina liquidadora de medios documentales (las declaraciones presentadas, los justificantes aportados espontáneamente o requeridos al efecto, y los antecedentes y demás elementos de prueba que obren en poder de la Administración); no podrán servirse, por tanto, del resto de instrumentos no estrictamente documentales y de los cuales sí puede valerse la Inspección; así, por ejemplo, no podrán llevar a cabo esta actividad fuera de sus oficinas. Y finalmente, y en relación con lo anterior, se trata de una comprobación que se efectúa en la propia sede del órgano comprobador¹⁰⁴⁰.

F) Las llamadas liquidaciones provisionales de oficio.

El término liquidación provisional de oficio fue utilizado por primera vez en nuestro ordenamiento, para referirse a las liquidaciones que podían dictar los órganos gestores, una vez constatado el incumplimiento por el sujeto de su deber de autoliquidar en el ámbito del IVA¹⁰⁴¹ (art. 168 de la Ley IVA 1992) y con esta adjetivación, tal y como se ha

¹⁰⁴⁰ En el Informe de la Comisión para el estudio y propuestas de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria (primera versión), presentado en Madrid en marzo de 2001, se afirma que la regulación de la comprobación abreviada ha de estar presidida por dos principios: de un lado, por una limitación del ámbito de estas actuaciones, y por otro, por el establecimiento de un procedimiento que ofrezca seguridad y garantía a los ciudadanos. Se propone integrar las actuaciones que comprende la actualmente denominada comprobación abreviada, dentro de una categoría genérica llamada “comprobación limitada”.

Esta “comprobación limitada” se configura, tal y como la propia expresión utilizada deja entrever, como una comprobación de carácter limitado frente a la comprobación amplia o de inspección. Tiene por objeto verificar la coincidencia de los datos declarados con aquellos de que dispone la Administración, y los que constan en documentos, registros y sus justificantes obtenidos, así como, verificar el cumplimiento de los requisitos formales, practicando en su caso las liquidaciones provisionales que correspondan.

Entre las posibles medidas a adoptar en relación a esta comprobación, y particularmente, en relación a los posibles límites a establecer, se propone: fijar un plazo para su iniciación de dos años, contados desde el fin del plazo voluntario para declarar o autoliquidar; limitar el alcance de estas actuaciones a un período impositivo o a los períodos de liquidación comprendidos en el año natural de un único tributo; y finalmente, prohibir que entre las facultades de las que pueda hacer uso la Administración para llevar a cabo estas actuaciones se encuentren el examen de la documentación mercantil, la realización de actuaciones fuera de las oficinas de la Administración, el examen de los movimientos financieros (salvo determinados casos previstos en la norma), la verificación física de las operaciones o inversiones, y la realización de requerimientos de información a terceros.

¹⁰⁴¹ Se giraban estas liquidaciones provisionales de oficio a las que hace referencia el art. 168 de la Ley del IVA, en el siguiente supuesto: Una vez constatada la falta de presentación de la declaración liquidación referente a este impuesto (en consecuencia, requisito imprescindible es el incumplimiento del sujeto), la Administración tributaria (órgano gestor) efectúa un requerimiento al sujeto para que en un determinado plazo presente dicha declaración-liquidación (requisito igualmente imprescindible), y si el sujeto no la presenta, o no justifica debidamente la inexistencia de la obligación, se procederá a practicar la liquidación provisional de oficio. Se ha considerado que si el sujeto presenta la autoliquidación tras el

indicado¹⁰⁴², se las pretendía distinguir de las ordinarias liquidaciones provisionales que se pueden practicar tras una declaración, o en su caso, autoliquidación. Por tanto, en su origen se empleaba para aludir a aquellos actos liquidatorios girados en un supuesto muy concreto y en relación a un tributo en particular¹⁰⁴³. Posteriormente, a raíz de la modificación de la LGT en el año 1995, este término pasó a utilizarse para designar a las liquidaciones dictadas por los órganos gestores tras la práctica de la denominada comprobación abreviada.

El art. 123 de la LGT no define qué sea la liquidación provisional de oficio, y tampoco lo hace la normativa reguladora de los impuestos que en particular la contemplan. Por ello, para tratar de precisar a qué nos referimos exactamente, debemos

requerimiento, se le podrían exigir intereses de demora e imponer una sanción por infracción simple, pero no estaríamos ante una infracción grave del art. 79 a) LGT) (JUAN LOZANO, A.M.: “Un caso de superación de los esquemas del procedimiento de gestión de la Ley General Tributaria: el régimen de las liquidaciones provisionales en el IVA”; *Revista de Información Fiscal*, n.º 9, 1995, ps. 18 y 19). No debe confundirse este supuesto con aquel otro en el que se gira una liquidación provisional tras la presentación de una autoliquidación que arroja resultado negativo a devolver (art. 115.3 LIVA).

¹⁰⁴² JUAN LOZANO, A.M.: “Un caso de superación de los esquemas del procedimiento de gestión...”, cit., p. 12.

¹⁰⁴³ En el ámbito del IRPF se utilizaba el término, a nivel doctrinal y jurisprudencial, no normativo, de “liquidación paralela”, para referirse básicamente a aquellas liquidaciones que podían dictar los órganos de gestión en el ámbito de este impuesto tras corregir los posibles errores aritméticos y materiales cometidos por el contribuyente en su autoliquidación, y en su caso, cotejar la declaración liquidación con los datos que obraban en su poder. Son numerosos los problemas suscitados por estas liquidaciones paralelas, que giraban fundamentalmente en torno a una cuestión principal: su verdadera naturaleza jurídica, esto es, si se trataba o no de auténticos actos de liquidación; y en atención a la respuesta que se diese, cuáles eran los requisitos materiales y formales, y fundamentalmente, procedimentales que debían cumplir. Frente a quienes afirman que se trata de procedimientos automatizados de comprobación tributaria (CAZORLA PRIETO y FERNÁNDEZ LÓPEZ); la mayoría de la doctrina considera que sí se trata de auténticos actos de liquidación tributaria, y en consecuencia, han de cumplir todos los requisitos materiales y formales que se establecen respecto de los mismos; y en particular, habrán de ser suficientemente motivados y debidamente notificados. En este sentido se pronuncian las siguientes Sentencias: SSTS de 25 de mayo de 1991, 22 de abril, 9 y 16 de julio de 1992, y 17 de julio de 1993, la STSJ de la Comunidad Valenciana de 3 de marzo de 1990, la STSJ de Aragón de 17 de julio de 1993, la STSJ de Cataluña de 20 de diciembre de 1990, la STSJ de Madrid de 5 de mayo de 1994, etc. Entre todas ellas destaca sin lugar a dudas, la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de junio de 1993 en la que se afirma que *«hay una evidente desproporción entre la complejidad de las declaraciones que el sujeto pasivo del IRPF está obligado a cumplimentar, y la sencillez con que la Administración pretende practicar lo que denomina “liquidaciones paralelas” que practica en caso de disconformidad con los datos declarados por los sujetos pasivos... La mera contemplación de la hoja mecanizada en la que se contiene “la liquidación paralela provisional” que motiva el presente recurso pone de manifiesto que en ella no se cumplen los requisitos de los artículos transcritos... La liquidación podrá ser tal para un técnico en materia fiscal que al mismo tiempo lo sea en informática, pero no lo es para un declarante lego en ambas materias a quien se impone la obligación de realizar complejas operaciones...»*.

acudir a las definiciones dadas a nivel doctrinal; en este sentido, se ha dicho que podemos entender por liquidación provisional de oficio “aquella declaración explícita, de efectos transitorios, que realizan los órganos gestores de la Administración tributaria, en cumplimiento de un poder-deber, cuando, tras la correspondiente comprobación abreviada de los datos declarados por el contribuyente en su declaración o de los datos obrantes en los archivos de Hacienda, resulte que o bien la declaración-liquidación ha sido presentada con algún defecto u omisión o bien no se ha presentado cuando legalmente estaba obligado a ello, y consistente dicha declaración en una manifestación de voluntad sobre el *an* o el *quantum* de la obligación tributaria principal, que va dirigida a los sujetos pasivos a efectos de que hagan efectivo el importe de la deuda tributaria, o, en el supuesto de devolución, procedan al cobro del exceso ingresado anticipadamente”¹⁰⁴⁴.

Estamos, por tanto, ante un acto liquidatorio que participa de la misma naturaleza de cualquier otro acto de liquidación administrativa¹⁰⁴⁵; y en consecuencia, en cuanto a su contenido y requisitos formales y procedimentales, habrá de respetar las exigencias impuestas con carácter general. Sobre todo, ha de tenerse en cuenta, por los numerosos problemas que ha suscitado y litigios a los que ha dado origen (fundamentalmente en relación a las llamadas liquidaciones paralelas) que deberá cumplir los requisitos de motivación exigidos por la LGT, y su notificación deberá observar lo dispuesto en el art. 105 y 124 LGT, entre otros aspectos.

La expresión empleada por la normativa para designar a este acto liquidatorio ha sido criticado en un doble sentido:

a) Por un lado, la referencia expresa a que se practica “de oficio” ha sido discutida por parte de aquellos autores que consideran que al menos en un supuesto dicha liquidación se produce a instancia de parte; se trata del caso en el que el importe a devolver calculado por la Administración no coincide con el solicitado por el particular en su autoliquidación. En su opinión, si la declaración-liquidación incorpora la solicitud de devolución, la liquidación provisional que se dicte une a su función ordinaria de comprobar la corrección formal de la autoliquidación, la de “resolver” sobre tal “pretensión” de devolución (solicitud que se sustancia con la presentación de dicha declaración liquidación)¹⁰⁴⁶.

¹⁰⁴⁴ Definición dada por CLAVIJO HERNÁNDEZ, en “Las liquidaciones provisionales de oficio”; *Revista Técnica Tributaria*, n.º 31, p. 44.

¹⁰⁴⁵ PÉREZ VEGA, L.M., y ANÍBARRO PÉREZ, S.: “Las liquidaciones provisionales de oficio...”, cit., p. 38.

¹⁰⁴⁶ En estos términos se pronuncia JUAN LOZANO al referirse a los supuestos de devolución de oficio regulados en el art. 115.3 de la LIVA y 100 LIRPF de 1991 (“Un caso de superación de los esquemas del procedimiento de gestión...”, cit., ps. 25 y 26).

No obstante, consideramos que es difícil imaginar que la liquidación administrativa pueda producirse a instancia de parte¹⁰⁴⁷ (ni siquiera en los supuestos en los que nos encontremos ante una autoliquidación negativa), y podríamos estimar la mención explícita a que ha de practicarse de oficio como “superflua o innecesaria”.

b) Por otro lado, la terminología empleada conduce a pensar que las liquidaciones giradas por los órganos de gestión a partir de la realización de actuaciones de comprobación abreviada necesariamente habrán de ser provisionales; y lo cierto es que, si bien sí será así en algunos casos, en otros dicha provisionalidad puede ser puesta en duda. Por tanto, no todas las hipótesis recogidas en el art. 123 de la LGT conducen a la práctica de una liquidación provisional. En un principio, sólo en los supuestos de corrección de errores materiales o aritméticos, o de indebida aplicación de normas jurídicas; en definitiva, sólo cuando se realice una mera comprobación formal puede mantenerse la calificación de “liquidación provisional”¹⁰⁴⁸. De este modo, cuando se desarrollen por parte del órgano gestor auténticas actuaciones de comprobación material dirigidas a la constatación de la veracidad e integridad de los datos declarados, el resultado de dicha comprobación no podrá ser modificado posteriormente por la Inspección, y por tanto, la liquidación dictada por el órgano gestor, en su totalidad o al menos en parte de su contenido, no podrá ser considerada provisional. En estos supuestos, pese a la dicción del art. 123, se ha considerado que nos encontramos ante una “liquidación parcialmente definitiva a cuenta”¹⁰⁴⁹.

En consecuencia, la liquidación provisional de oficio regulada en el art. 123 LGT es “una especie de *tertius genus* entre liquidación provisional *stricto sensu*” (que se dicta antes de la comprobación administrativa como señala el art. 120) y “la liquidación definitiva”, “participando de las características tanto de una (se dicta por los órganos de gestión sin que el hecho imponible haya sido objeto de comprobación global) como de la otra (una parte de su contenido resulta inmodificable dentro del procedimiento de gestión)”¹⁰⁵⁰.

¹⁰⁴⁷ En relación a esta cuestión y refiriéndose a la liquidación provisional de oficio en el ámbito del IVA, afirma FERNÁNDEZ PAVÉS que “en cuanto a ser considerada de oficio, como una característica distintiva de esta liquidación, resulta cuando menos curiosa tal nota, porque lo primero que induce a pensar sería su posible confrontación frente a una hipotética liquidación a instancia de parte, lo que no parece que sea aceptable, si no es matizando tal configuración; no obstante, en esta línea parecen vislumbrarse quienes afirman sobre el caso que nos ocupa, «que la liquidación del impuesto tiene lugar a instancia del sujeto pasivo...»” (“La liquidación provisional de oficio en el IVA”; *Civitas, REDF*, n.º 84, 1994, p. 762).

¹⁰⁴⁸ JUAN LOZANO, A.M., y SIMÓN ESTEVE, R., *op. cit.*, p. 70.

¹⁰⁴⁹ JUAN LOZANO, A.M., y SIMÓN ESTEVE, R., *op. cit.*, p. 66.

¹⁰⁵⁰ DE LA PEÑA VELASCO, G.: “La liquidación provisional de oficio y la comprobación abreviada...”, *cit.*, p. 21.

Como vemos, la nueva caracterización que de las liquidaciones provisionales de oficio se hace en el art. 123 de la LGT ha llevado a una “recolocación” de la liquidación provisional en el seno del procedimiento de gestión¹⁰⁵¹, y a su vez, ha representado una “notable modificación sobre los tradicionales criterios de distinción” entre liquidaciones provisionales y definitivas¹⁰⁵². En efecto, hoy día la mera realización o no de una actividad

¹⁰⁵¹ JUAN LOZANO al referirse al papel que juegan en la actualidad las liquidaciones provisionales, afirma que “actualmente la generalización de la obligación de autoliquidar ha ensombrecido la importancia de aquellas liquidaciones provisionales pero, al mismo tiempo y curiosamente, ha revigorizado esta figura añadiéndole nuevos matices, no siempre admisibles, que la dotan de una especial operatividad en orden a determinadas funciones. Cabe así destacar que las liquidaciones provisionales han sufrido un proceso de “recolocación” dentro del procedimiento de liquidación, surgiendo ahora como actuación que tiende a corregir en determinados extremos la autoliquidación efectuada por el sujeto pasivo” (“Un caso de superación de los esquemas del procedimiento de gestión...”, cit., p. 10).

En efecto, conforme al esquema clásico las liquidaciones provisionales se dictan después de la presentación por parte de los sujetos pasivos de meras declaraciones. Tras este trámite (presentación de la declaración) la fase de práctica de la liquidación provisional cumplía la función de hacer líquida y exigible la correspondiente obligación tributaria; de tal forma que, la liquidación provisional se dictaba por parte de la Administración, en base a los datos declarados por el sujeto pasivo, tras la realización o no de una actividad de control.

Tras la aparición y generalización de la autoliquidación como mecanismo de iniciación del procedimiento de aplicación de los tributos, se produjo “la práctica desaparición de las liquidaciones provisionales consideradas en su significación clásica” (DE LA PEÑA VELASCO, G.: “La liquidación provisional de oficio y la comprobación abreviada...”, cit., p. 9). Dichas liquidaciones paulatinamente han ido recobrando parte de su protagonismo, merced al reconocimiento de facultades comprobadoras a los órganos de gestión, fruto de la necesidad de efectuar comprobaciones masivas en el ámbito de determinados impuestos y a la imposibilidad de que dichas actuaciones fuesen afrontadas por la Inspección.

¹⁰⁵² DE LA PEÑA VELASCO, G.: “La liquidación provisional de oficio y la comprobación abreviada...”, cit., p. 18. Como es sabido la distinción legal entre liquidación provisional y definitiva se contiene en el art. 120 de la LGT, en el que se enumeran los supuestos en los que dicho acto administrativo tendrá carácter definitivo, y por exclusión (todos los demás) provisional. Son tres los criterios de distinción empleados:

a) Atendiendo a la posición que ocupan en el procedimiento de gestión serán provisionales o definitivas dependiendo de que se dicten antes o después de la fase de comprobación del hecho imponible y de su valoración (art. 120.2.a) LGT). Pero lo cierto es que este criterio permite la aproximación a otro más sustantivo: es liquidación provisional la girada antes de que la Administración entienda que conoce todos los datos y circunstancias relevantes para llevar a cabo una cuantificación definitiva de la obligación; y si dispone de ese conocimiento será definitiva.

b) La norma califica como definitivas aquellas liquidaciones que no hayan sido comprobadas en el plazo general de prescripción (art. 120.2.c) LGT); en realidad, en este supuesto no existe una verdadera liquidación definitiva, pues el precepto confunde el carácter definitivo de la liquidación con la firmeza de las mismas.

c) Tras la desaparición de los Jurados Tributarios en 1980, puede considerarse definitiva la liquidación resultante de la aplicación del régimen de estimación indirecta de bases imponibles (figura que vino a sustituir prácticamente a dichos supuestos) (art. 120.2.b) LGT).

comprobadora es insuficiente para determinar si nos encontramos ante una u otra liquidación; por tanto que habrá de atenderse al tipo de comprobación realizada, o mejor dicho, a su alcance. Hay supuestos, como hemos visto, en los que tras realizar una determinada actividad de comprobación, la liquidación que se gira es provisional; ello conduce a la necesaria reinterpretación del art. 120.2.a) de la LGT¹⁰⁵³, pues el criterio en él contenido se había erigido, junto a la posible modificabilidad o no del acto liquidatorio dentro del procedimiento de gestión, en uno de los criterios esenciales de distinción entre ambos tipos de liquidación.

G) Supuestos de aplicación.

El artículo 123 LGT regula los supuestos en los que los órganos de gestión pueden dictar liquidaciones provisionales de oficio, sin concretar, como hemos visto, lo que puede entenderse por tal. Estas liquidaciones se dictan en alguno de los siguientes supuestos:

1) «De acuerdo con los datos consignados en las declaraciones tributarias y los justificantes de los mismos presentados con la declaración o requeridos al efecto»¹⁰⁵⁴.

Se parte de la presentación por parte del sujeto pasivo de la correspondiente declaración (requisito imprescindible en este caso), y a la vista de la misma, los órganos de gestión aprecian la concurrencia de alguna de las dos siguientes circunstancias¹⁰⁵⁵:

Por último, existe un criterio no citado en el art. 120 pero que se infiere de otros preceptos de la LGT (art. 124.2 y 159) y que permite diferenciar las liquidaciones provisionales y definitivas en función de su posible modificación o no en vía de gestión por la propia Administración. Las liquidaciones provisionales no nacen con vocación de permanencia, estando llamadas a ser rectificadas por la liquidación definitiva aunque no necesariamente; mientras que la liquidación definitiva supone un pronunciamiento último de la Administración sobre la cuantía del tributo, cerrando así el procedimiento de gestión, y resultando inmodificable salvo que se acuda a procedimientos especiales de revisión (FERNÁNDEZ PAVÉS, M.J.: "La Gestión tributaria. Liquidación" (Capítulo XV, Tomo II), en *Manual General de Derecho Financiero. Parte General*, Tomos I y II; Comares, Granada, 1999, ps. 529 a 531).

¹⁰⁵³ En este sentido se ha manifestado DE LA PEÑA VELASCO que llega a afirmar que el contenido del art. 120.2.a) LGT no es correcto, pues existen supuestos en los que tras la realización de la comprobación administrativa, las liquidaciones resultantes son provisionales, no definitivas ("La liquidación provisional de oficio y la comprobación abreviada...", *cit.*, p. 19).

No obstante, hay autores que consideran que el tenor literal del precepto no es incorrecto, si se interpreta que la liquidación provisional precedida de una actividad de comprobación no puede ser considerada como una liquidación provisional a todos los efectos, sino que se trata de una liquidación definitiva parcial (FERNÁNDEZ MARÍN, F.: *Las liquidaciones tributarias*; Comares, Granada, 2000, p. 407).

¹⁰⁵⁴ Se corresponde con el supuesto en el que generalmente se dictaban liquidaciones paralelas en el ámbito del IRPF.

¹⁰⁵⁵ En principio, ha de considerarse que pueden valerse para llegar a dicha conclusión no solamente de la información facilitada por los justificantes presentados o requeridos al efecto, sino de cualesquiera de los

- Existencia de errores materiales, aritméticos o de inadecuada aplicación de las normas jurídicas, y en consecuencia, si se trata de una autoliquidación no es correcta la cuantificación de la deuda llevada a cabo por el sujeto. En este supuesto, la actividad desarrollada por la Administración permanece en los límites de la comprobación formal; careciendo del alcance necesario para ser catalogada como una actuación de comprobación en sentido propio; no se trata de determinar la certeza y veracidad de los datos declarados por el sujeto, condición indispensable para que podamos concluir que nos encontramos ante una auténtica actuación de comprobación material (Informe de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria de 23 de enero de 1987).

- Existencia de datos falseados, no ciertos, y ausencia de otros datos, descubiertos por la Administración por cualquiera de los diversos medios de comprobación de que dispone. Esto es, puede concluir que la declaración liquidación presentada por el sujeto era incorrecta, incompleta o inexacta; y para llegar a dicha conclusión, la actividad desarrollada generalmente podrá ser calificada como comprobadora en sentido propio (sobre todo para concluir la inexactitud y falsedad de los datos contenidos en la declaración), aunque no siempre ni necesariamente (pues puede concluirse que la declaración es incompleta y añadirse nuevos datos de cara a la liquidación, simplemente cotejando los datos aportados con la información suministrada mediante los justificantes o los elementos de prueba de que ya dispone la Administración; esto es, comprobando formalmente)¹⁰⁵⁶.

medios de prueba a que se refiere este art. 123 de la LGT. Se ha denunciado precisamente que uno de los equívocos más serios advertidos en este precepto es que “parece querer atender a los medios empleados en la comprobación como criterio distintivo para identificar hipótesis cuya diversidad sólo viene determinada en función de la naturaleza de la actividad administrativa desarrollada”. Así, los órganos de gestión pueden comprobar formalmente empleando los justificantes presentados o requeridos, o pueden utilizar dichos justificantes para determinar la veracidad de algunos datos y en consecuencia, comprobar en sentido propio (JUAN LOZANO, A.M., y SIMÓN ESTEVE, R., *op. cit.*, p. 63).

¹⁰⁵⁶ Se ha afirmado que, si bien este primer párrafo del art. 123.1 se refiere a las declaraciones sin más, ha de entenderse que en este supuesto en concreto (al igual que el mencionado en el tercer párrafo) debe tratarse de tributos que se autoliquidan por el administrado, ya que de lo contrario no tendría sentido hablar de liquidaciones provisionales de oficio, las cuáles son dictadas en ausencia de instancia del sujeto pasivo, circunstancia que no se da en el caso de tributos cuya liquidación esté encomendada a la Administración tributaria (PÉREZ VEGA, L.M., y ANÍBARRO PÉREZ, S.: “Las liquidaciones provisionales de oficio...”, cit., ps. 39 y 40). Lo que quiere afirmarse es que “aunque no hay una necesidad legal para que la Administración dicte una liquidación provisional tras la presentación de una declaración sin liquidación, sí cabe hablar de una necesidad lógica de que se dicte una liquidación provisional. Ello no sucede en los supuestos en los que el procedimiento se inicia mediante declaración-liquidación, pues en ellos se puede prescindir tanto desde un punto de vista lógico como normativo de la liquidación provisional” (DE LA PEÑA VELASCO, G.: “La liquidación provisional de oficio y la comprobación abreviada...”, cit., p. 19)

2) «Cuando los elementos de prueba que obren en su poder pongan de manifiesto la realización del hecho imponible, la existencia de elementos del mismo que no hayan sido declarados o la existencia de elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria distintos a los declarados».

Se parte en este supuesto de la no presentación por parte del sujeto pasivo de la declaración simple o declaración-liquidación (incumplimiento del deber de declarar, y en su caso, autoliquidar), o bien, de la presentación de una declaración o autoliquidación incorrecta, incompleta o inexacta. En tal caso, la Administración girará la liquidación en base a los elementos de prueba que ponen de manifiesto la realización del hecho imponible o la existencia de elementos no declarados o declarados de manera incorrecta, incompleta o inexacta, a través de la información que posee facilitada por terceros o por el propio sujeto pasivo en relación a otros tributos, y cuya detección resulta fundamentalmente de posibles cruces informáticos¹⁰⁵⁷.

Se corresponde este supuesto con las actuaciones recogidas y denominadas como de comprobación abreviada en la letra a) del art. 34 del RGIT¹⁰⁵⁸; pero sobre todo, recuerda a la descripción que de las actas con prueba preconstituida se hace en el art. 57.1 del RGIT, lo cual tendrá transcendencia a efectos procedimentales, dada la ausencia de regulación en la LGT de un específico procedimiento a aplicar en el caso de la comprobación abreviada del art. 123 LGT y de la inexistencia de un Reglamento General de Gestión¹⁰⁵⁹.

Ahora bien, dado que no compartimos la posible existencia de liquidaciones practicadas a instancia de parte, sino que todo acto liquidatorio se produce de oficio por la Administración en cumplimiento de la potestad liquidatoria (poder deber) que le ha sido conferida, no compartimos la razón esgrimida para considerar que necesariamente han de tratarse de autoliquidaciones. Además, aceptar esta opción supone admitir que, presentada una declaración simple, la liquidación provisional que posiblemente se gire (no ha de producirse en todo caso como se sabe) habrá de ser considerada una liquidación provisional conforme al significado clásico del término, y en consecuencia, no podrá destruirse la presunción de certeza de la que gozan los datos declarados (art. 116 LGT), en virtud de la información derivada de los justificantes presentados (en este supuesto, no se le podrá requerir al sujeto la presentación de nuevos justificantes). Y es indudable la incidencia que ello tendría en el ámbito de los tributos locales.

¹⁰⁵⁷ No obstante, tal y como hemos afirmado previamente, podría también alcanzarse esta conclusión en base a los demás medios que se reconocen a los órganos gestores en este precepto: los justificantes aportados o requeridos.

¹⁰⁵⁸ Se dice que las actuaciones de comprobación e investigación podrán llevarse a cabo con un carácter abreviado «cuando la Inspección de los Tributos estime justificado realizar la comprobación utilizando únicamente los datos y antecedentes que obren ya en poder de la Administración tributaria».

¹⁰⁵⁹ Se ha señalado que aquel supuesto en el que la Administración se sirve de los antecedentes y datos que obran en su poder para girar la liquidación cuando el sujeto no ha cumplido con su deber de declarar la realización del hecho imponible, puede ser aplicable a todas las figuras tributarias, con

3) «*Cuando, con ocasión de la práctica de devoluciones tributarias, el importe de la devolución efectuada por la Administración Tributaria no coincida con el solicitado por el sujeto pasivo, siempre que concurren las circunstancias previstas en el párrafo primero o se disponga de los elementos de prueba a que se refiere el párrafo segundo de este apartado*». Esto es, cuando la declaración liquidación practicada por el sujeto pasivo determine un importe a devolver y concurren cualquiera de las circunstancias anteriores¹⁰⁶⁰.

Es indudable que en este caso es imprescindible que se trate de una autoliquidación (no una declaración simple), que haya sido presentada por el sujeto y que su resultado sea negativo –a devolver-. Asimismo, es evidente que este supuesto, en principio, tiene difícil cabida en el ámbito de los tributos locales, dada la inexistencia de un sistema de anticipación de ingresos similar al articulado en algunos impuestos estatales¹⁰⁶¹.

En definitiva, básicamente podrán girarse estas liquidaciones provisionales de oficio, y ello resulta de aplicación a los tributos locales, cuando:

- El sujeto ha presentado una autoliquidación en la que ha incurrido en errores materiales, aritméticos o de hecho, y por tanto, la cuantificación de la deuda es incorrecta; o bien, los datos contenidos en dicha autoliquidación son incorrectos, incompletos o inexactos –inciertos-; y ello con independencia de que el resultado de dicha autoliquidación sea positivo o negativo (ésta última opción no se dará en el ámbito de los tributos locales).

- El sujeto ha presentado una declaración incorrecta, incompleta o inexacta.

- El sujeto ha incumplido con su deber de autoliquidar; no ha presentado la declaración-liquidación o autoliquidación.

independencia de que se gestionen a raíz de la presentación de una autoliquidación o de una declaración simple (PÉREZ VEGA, L.M., y ANÍBARRO PÉREZ, S.: “Las liquidaciones provisionales de oficio...”, cit., p. 40).

¹⁰⁶⁰ Para el caso de devoluciones, hasta el año 2001, se establecía un deber adicional a cargo del sujeto pasivo: el de exhibir, previo requerimiento, los registros y documentos establecidos por normas tributarias, al simple efecto de comprobar si coinciden los datos figurados en los mismos con los declarados; este deber se ha extendido a todos los supuestos regulados en el art. 123.

¹⁰⁶¹ Ya nos hemos referido a esta cuestión en páginas anteriores.

- El sujeto ha incumplido con su deber de declarar; no ha presentado la correspondiente declaración simple.

Y en cualquiera de estos supuestos, para llevar a cabo las actuaciones de comprobación abreviada y practicar la correspondiente liquidación, podrán valerse los órganos de gestión de cualquiera de los medios e instrumentos a los que alude el art. 123 LGT.

H) Medios e instrumentos de los que pueden valerse los órganos gestores.

Los medios e instrumentos de que disponen los órganos de gestión tributaria para llevar a cabo las actuaciones de comprobación abreviada y dictar las liquidaciones provisionales, son más limitados en comparación a los reconocidos para los órganos inspectores. De la lectura del art. 123.1 de la LGT en el que aparecen mencionados, se infiere que podrá disponer el órgano gestor de toda la información que obra en su poder, cualquiera que haya sido el cauce para su obtención, siempre que el mismo esté amparado legalmente; y éste no será otro que el fruto, bien de aportaciones de los obligados por norma tributaria, bien de los requerimientos realizados por órganos competentes¹⁰⁶².

Más concretamente, el órgano de gestión podrá valerse de los siguientes sustratos informativos:

1) Los datos aportados por el sujeto en las declaraciones tributarias presentadas.

2) Los elementos de prueba que obren en poder de la Administración, obtenidos bien a través de los datos suministrados por los propios sujetos pasivos o bien mediante la información ofrecida por terceras personas ajenas a la relación jurídico tributaria. Los antecedentes que obren en poder de la Administración; esto es, los elementos de prueba extraídos de las bases de datos confeccionadas con los datos suministrados por el propio sujeto pasivo o por terceros. Se ha advertido la similitud de esta situación con la prueba preconstituida del hecho imponible (art. 146 LGT y 57 RGIT)¹⁰⁶³.

3) Los justificantes presentados con la declaración.

¹⁰⁶² MORILLO MÉNDEZ, A.: "Liquidaciones provisionales por consecuencia de comprobaciones abreviadas...", *cit.*, p. 7.

¹⁰⁶³ MORILLO MÉNDEZ, A.: "Análisis del art. 123 de la Ley General Tributaria...", *cit.*, p., y PÉREZ VEGA, L., y ANÍBARRO PÉREZ, S.: "Las liquidaciones provisionales de oficio...", *cit.*, p. 34.

4) Los justificantes requeridos al efecto. Sin duda este es el medio de comprobación que ha suscitado una mayor problemática; se ha debatido acerca del órgano competente para efectuar dichos requerimientos, los sujetos a los cuales pueden ir dirigidos, así como, sobre el alcance de los mismos.

En relación a la primera cuestión, y dado que hemos concluido que el órgano competente para realizar las actuaciones de comprobación abreviada y practicar las liquidaciones que, en su caso, resulten procedentes, es el órgano de gestión; éste también será el competente para practicar en principio los requerimientos a los que se refiere el art. 123 LGT.

Respecto a los sujetos a quienes pueden ir dirigidos estos requerimientos; no existe una postura unánime a nivel doctrinal. La mayoría de la doctrina coincide, salvo excepciones, en considerar que indudablemente el destinatario podrá ser el sujeto pasivo declarante; sobre lo que no existe tal consenso es si pueden también extenderse a terceras personas que posean información con transcendencia tributaria por relaciones económicas, profesionales o financieras con este último. El debate gira en torno a si el órgano gestor es competente para requerir a terceros¹⁰⁶⁴, o si dicha competencia se encuentra atribuida en exclusiva al órgano inspector¹⁰⁶⁵. Ahora bien, hay quien mantiene una postura intermedia, reconociendo la posibilidad de requerir tanto al sujeto declarante como a terceros, pero a éstos últimos en situaciones concretas¹⁰⁶⁶.

¹⁰⁶⁴ Responden en sentido afirmativo, es decir, que el órgano de gestión sí puede dirigir estos requerimientos a terceros PÉREZ VEGA y ANÍBARRO PÉREZ. Consideran las autoras que “en realidad, si se atiende a lo que literalmente dispone el apartado 1 del artículo 123, no se observa en él ninguna limitación en cuanto al destinatario de los requerimientos, recogiendo tan sólo como límite el de que esos requerimientos se refieran, como ya se ha dicho previamente, a los datos declarados por el sujeto pasivo. De ahí que pueda defenderse la posibilidad de que los órganos de gestión recaben información de terceros con relación a datos del declarante, y ello sin perjuicio de que, como destaca DE LA PEÑA VELASCO, «parece claro que en la práctica totalidad de los casos los requerimientos deben realizarse al sujeto pasivo...»” (“Las liquidaciones provisionales de oficio...”, cit., p. 36).

¹⁰⁶⁵ FERNÁNDEZ LÓPEZ, siguiendo a Herrera Molina, considera que solo la Inspección goza de competencia para exigir datos fiscales sobre terceros (junto a los órganos de recaudación (“Posibles disfunciones orgánicas...”, cit., p. 16).

¹⁰⁶⁶ En particular, se afirma que “en la práctica totalidad de los casos los requerimientos deben realizarse al sujeto pasivo y sólo en aquellos supuestos en los que subsistan las discrepancias podrá acudir a la posibilidad de requerir información a terceros al amparo del deber de colaboración e información, pero es evidente que ello debe considerarse como una posibilidad excepcional dentro del procedimiento de comprobación abreviada, que, normalmente, se agotará con el requerimiento de datos exclusivamente al sujeto pasivo” (DE LA PEÑA VELASCO, G.: “La liquidación provisional de oficio y la comprobación abreviada...”, cit., ps. 24 y 25).

Finalmente, se ha de indicar que, algunos de los autores que niegan que el órgano gestor pueda efectuar dichos requerimientos a terceros, proponen como vía de solución, cuando la información de dichos sujetos sea necesaria para la práctica de las actuaciones de comprobación y posterior liquidación, acudir a la colaboración de la inspección¹⁰⁶⁷.

Por otro lado, sobre el alcance de estos requerimientos, y fundamentalmente en relación a si deben referirse sólo a los datos declarados o si pueden solicitarse respecto de datos que no constan expresamente en la declaración; se ha sostenido mayoritariamente que han de estar relacionados directamente con los datos consignados por el contribuyente en su declaración¹⁰⁶⁸, y que además, no pueden implicar aportación de documentación contable¹⁰⁶⁹. Además, se ha de tener en cuenta que el art. 123 se refiere a documentos como soporte probatorio, de modo que no es concebible que la Administración tributaria pueda extender los requerimientos a otros tipos de pruebas¹⁰⁷⁰.

5) Los registros o documentos establecidos como obligatorios por normas tributarias, pero que no obren precisamente en registros tributarios, cuya presentación por el sujeto se producirá previo requerimiento de la Administración, y a los solos efectos de que ésta pueda constatar que los datos declarados coinciden con los que figuran en los

¹⁰⁶⁷ En este sentido se ha afirmado que conforme al art. 140.1.d) LGT y 2.e) RGIT, y en base al art. 11.1 RGIT, “los órganos de gestión tributaria no son competentes para requerir información a los particulares acerca de sus relaciones económicas con terceras personas, siendo el único destinatario de los requerimientos emitidos por la Oficina gestora el propio declarante y no un tercero... Así pues, si los órganos de gestión tributaria quieren requerir justificantes a un tercero deben solicitar la colaboración necesaria de la Inspección de los tributos”. Ahora bien, se ha de tener en cuenta que esto se refiere a la potestad de obtención de información mediante requerimientos individualizados, no a la obtención de información por suministro, cuyo tratamiento corresponde a los órganos de gestión. De este modo, “los órganos de gestión podrán... requerir la ampliación o confirmación de los datos declarados por un tercero en el ejercicio de su deber general de información”. En este sentido, a modo de ejemplo, en el ámbito local podría dirigirse dicho requerimiento a un notario para que confirme o amplíe los datos que ha comunicado o declarado en cumplimiento de su deber de información por suministro (MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *La gestión tributaria: una reforma necesaria...* cit., ps. 46 y 47).

¹⁰⁶⁸ PÉREZ VEGA, L.M., y ANÍBARRO PÉREZ, S.: “Las liquidaciones provisionales de oficio...”, cit., p. 35. En relación a los justificantes que pueden requerir los órganos gestores, ESEVERRI MARTÍNEZ, refiriéndose al art. 160 del RIRPF en su redacción de 1988, afirma que cuando se solicitan los justificantes, no es para ampliar el contenido de los hechos y circunstancias que delimitan el presupuesto del tributo, sino para constatar la certeza de los mismos; es decir, dichos justificantes servirán para fundamentar la posterior declaración de voluntad del órgano (“IRPF: se amplían las competencias de las oficinas liquidadoras”, *Carta Tributaria*, n.º 79, 1988, p. 7).

¹⁰⁶⁹ FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I.: “Posibles disfunciones orgánicas...”, cit., p. 17.

¹⁰⁷⁰ MORILLO MÉNDEZ, A.: “Análisis del art. 123 de la Ley General Tributaria...”, cit., p. 6.

registros y documentos de referencia (facultad accesoria y complementaria); así como aquéllos que obran en su poder¹⁰⁷¹.

l) Límites impuestos al órgano gestor respecto al alcance de la comprobación abreviada.

Al igual que se establecía en el antecedente inmediato del actual art. 123 LGT, y del que éste es prácticamente una copia literal¹⁰⁷², para practicar las liquidaciones provisionales de oficio, la Administración podrá llevar a cabo las actuaciones de comprobación abreviada que sean necesarias, «*sin que en ningún caso se puedan extender al examen de la documentación contable de actividades empresariales o profesionales*» (apartado 2, primer párrafo)¹⁰⁷³.

Se impone, por tanto, un límite concreto, y en principio, infranqueable: la imposibilidad de examinar la documentación contable; facultad que podemos considerar reservada en exclusiva a los órganos de Inspección. En efecto, se reconoce –en este precepto indirectamente, o en sentido contrario, y expresamente en los arts. 142 LGT y 36 RGIT- a dichos órganos el poder examinar y verificar sin ningún tipo de límite los

¹⁰⁷¹ Esta facultad de requerir justificantes relacionados con los hechos declarados, o de utilizar las pruebas de que disponga la Administración, debe ajustarse, a las limitaciones siguientes (conforme a los arts. 17 LDGC y 114.2 y 123 LGT):

a) El contribuyente no está obligado a presentar los documentos u otras pruebas no exigidos legalmente.

b) El contribuyente no está obligado a presentar documentos previamente presentados por él ante la Administración tributaria.

c) Puede rehusar la presentación de pruebas que conocidamente obren o deban obrar en poder de la Administración, bastando en tal caso con que lo aleguen, designando en concreto los medios de que se trate.

d) La Administración está obligada a no exigir lo que legalmente no se le permite.

e) El contribuyente puede renunciar a su derecho y presentar la contabilidad y otros medios no exigidos. Al respecto, se ha afirmado que “para que sea válida, la renuncia debe ser inequívoca, pudiendo deducirse de hechos concluyentes.

f) En el caso de que la Administración le pida documentos que tiene derecho a no presentar, podrá alegar en vía de recurso dicho vicio, pidiendo la anulación de lo actuado.

g) Poco puede hacer el órgano gestor cuando el empresario o el profesional manifiestan que no presentan la documentación requerida, porque la que llevan se ajusta estrictamente al código de comercio, sea o no cierta la manifestación, sin perjuicio de que pueda siempre remitir a la Inspección el expediente. (MORILLO MÉNDEZ, A.: “Análisis del art. 123 de la Ley General Tributaria...”, *cit.*, p. 17).

¹⁰⁷² Nos referimos al art. 99 de la Ley del IRPF del año 1991, en el que se impone expresamente esta limitación.

¹⁰⁷³ Se ha señalado que esta tradicional barrera no sólo responde a un criterio de atribución de funciones entre órganos de gestión e inspección, sino que más bien constituye el reconocimiento normativo de que determinadas labores complejas de comprobación e investigación se desarrollen de acuerdo con un procedimiento con más garantías y menos provisional (TRIGO MORTERERO, A., *op. cit.*, p. 92).

documentos referidos, correspondiendo en esta materia a los órganos gestores sólo la posibilidad de efectuar una mera comprobación formal en los términos que seguidamente expondremos. En cualquier caso, parece evidente que, excluida la documentación citada, la comprobación abreviada puede utilizar o alcanzar cualquier otra¹⁰⁷⁴.

Se ha debatido fundamentalmente en torno a cuál sea la extensión y alcance de esta limitación¹⁰⁷⁵. Más concretamente se ha cuestionado, en primer lugar, si la limitación se refiere a la naturaleza de los rendimientos o a la documentación que sirve de base para la determinación de los mismos¹⁰⁷⁶. Esto es, si lo que se pretende es excluir la comprobación de los rendimientos empresariales y profesionales, con lo que se alcanza a todos aquellos rendimientos que teniendo naturaleza empresarial o profesional no obligan a su perceptor a llevar los documentos contables; o si, lo que se ha pretendido es excluir de la comprobación abreviada el examen de los elementos probatorios, de modo que aquellos rendimientos sí podían ser objeto de comprobación¹⁰⁷⁷. Si bien la respuesta doctrinal ante este interrogante no ha sido clara ni unificada, atendiendo fundamentalmente al tenor literal de la norma, debemos considerar que se refiere sólo y exclusivamente a la documentación, y no al rendimiento en sí; de modo que, respecto de aquéllos sujetos que realicen actividades económicas y no se encuentren obligados a llevar los libros de contabilidad y registro, podrá comprobarse por el órgano gestor sin que opere esta limitación.

En segundo lugar, se ha dudado sobre si este límite se refiere sólo a los libros de contabilidad del sujeto pasivo, o si se extiende también a los justificantes que sirven de soporte para la elaboración de dichos libros. A este interrogante se ha respondido mayoritariamente incluyendo dentro de la expresión “documentación contable”, tanto a los

¹⁰⁷⁴ MORILLO MÉNDEZ, A.: “Liquidaciones provisionales por consecuencia de comprobaciones abreviadas...”, *cit.*, p. 5.

¹⁰⁷⁵ DE LA PEÑA VELASCO, coincidiendo con MAGRANER, ha señalado que “desde el punto de vista sustancial o de contenido la aludida limitación no establece diferencia alguna entre la comprobación abreviada y la comprobación general –*sic*–; la diferencia viene dada, exclusivamente, por razón de los elementos probatorios cuyo examen está vedado en el desarrollo de aquella función, pero no porque las actuaciones tengan un alcance material distinto en el análisis de la contabilidad en relación con los demás elementos probatorios” (“La liquidación provisional de oficio y la comprobación abreviada...”, *cit.*, p. 25).

¹⁰⁷⁶ DE LA PEÑA VELASCO, G.: “La liquidación provisional de oficio y la comprobación abreviada...”, *cit.*, p. 26.

¹⁰⁷⁷ En este sentido, DE LA PEÑA VELASCO ha señalado que el ejemplo típico son los rendimientos empresariales determinados mediante el sistema de signos, índices o módulos. “En estos casos, la comprobación abreviada ¿puede extenderse al examen de los mismos, es decir, podrían los órganos de gestión solicitar justificantes de la potencia instalada, metros de local, personal asalariado, etc?” La Administración ha optado por una solución salomónica, creando las unidades de Módulos, a las que se atribuyen competencias tanto comprobadoras como investigadoras (“La liquidación provisional de oficio y la comprobación abreviada...”, *cit.*, p. 26).

libros de contabilidad, como todos aquellos justificantes, facturas, y documentos, que reflejen un resultado contable¹⁰⁷⁸; y en consecuencia, todos ellos quedan excluidos de las facultades comprobadoras de los órganos de gestión. Tanto la propia interpretación del segundo párrafo del apartado 2 del art. 123 LGT¹⁰⁷⁹, como el art. 36 del RGIT puede servir de apoyo para esta interpretación.

En consecuencia, el órgano gestor no podrá examinar (comprobar en sentido propio) los documentos contables¹⁰⁸⁰; ahora bien, ha sido expresamente facultado para dirigir al sujeto un requerimiento para que exhiba «*los registros y documentos establecidos por las normas tributarias, al objeto de que la Administración tributaria pueda constatar si los datos declarados coinciden con los que figuran en los registros y documentos de referencia*» (segundo párrafo del apartado 2 del art. 123). En principio, ante el silencio de la norma, podemos entender que esta documentación deberá ser llevada por el sujeto requerido a la sede u oficina del órgano gestor¹⁰⁸¹.

Estamos ante una excepción a la limitación que tradicionalmente se había impuesto a las actuaciones comprobadoras de los órganos de gestión; que en un principio sólo se había previsto para el supuesto de devoluciones¹⁰⁸², y que en la actualidad, se ha extendido a todos los demás.

¹⁰⁷⁸ DE LA PEÑA VELASCO, G.: “La liquidación provisional de oficio y la comprobación abreviada...”, cit., p. 25; y MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *La gestión tributaria: una reforma necesaria...* cit., p. 50.

¹⁰⁷⁹ Así lo ha señalado DE LA PEÑA VELASCO quien considera que la interpretación del segundo párrafo del número 2 del art. 123 puede servir de apoyo a su opinión, pues “si la excepción que se establece a la limitación en este precepto expresamente se refiere a los «registros» (libros) y «documentos» (justificantes), cabe entender, a contrario sensu, que en todos los demás casos, en los que no se establecen excepciones a dicho límite, aquél alcanza tanto a unos como a otros” (“La liquidación provisional de oficio y la comprobación abreviada...”, cit., p. 25).

¹⁰⁸⁰ Cuestión distinta es que el particular, sin que exista un requerimiento previo por parte de la Administración, presente voluntariamente la documentación contable ante el órgano gestor para que éste proceda a su verificación. En este supuesto, se ha considerado que han de tenerse en cuenta los siguientes aspectos: 1º. No puede olvidarse la exigencia impuesta en el art. 103 CE, en el sentido de que la Administración debe “sometimiento pleno a la ley y al Derecho”; como mínimo se debe despejar en el procedimiento toda duda sobre la voluntariedad del sujeto, que éste actúa con pleno conocimiento de la no obligatoriedad y su consentimiento en renuncia a derechos propios; y 2º. “La iniciativa de petición no puede partir en absoluto de la Administración (incumpliría la LGT si lo hiciera)” (MORILLO MÉNDEZ, A.: “Análisis del art. 123 de la Ley General Tributaria...”, cit., p. 10).

¹⁰⁸¹ No dice el art. 123.2 dónde han de examinarse. “Parece que debe ser en las oficinas en que desarrollan sus funciones –los órganos gestores-, dado que carecen de facultades de actuación externa, al no habérseles conferido ni por la LGT ni por disposición reglamentaria alguna” (MORILLO MÉNDEZ, A.: “Análisis del art. 123 de la Ley General Tributaria...”, cit., p. 8).

¹⁰⁸² Circunstancia que había sido objeto de crítica por parte de algunos autores. En este sentido, TRIGO MORTERERO critica abiertamente la posibilidad de que pueda efectuarse el cotejo de la

La primera duda que se plantea es si «documentación contable» y «registros y documentos establecidos por las normas tributarias» son expresiones equivalentes; y lo cierto es que no es así. Esta última expresión viene entendiéndose pacíficamente, a este y a otros efectos, referida sólo a los libros y registros que únicamente se contemplan como obligatorios por las citadas normas¹⁰⁸³, con independencia de que sean o no obligatorios para otros sectores del ordenamiento –en concreto, el mercantil-. Así lo ha reconocido el TEAC en su Resolución de 9 de mayo de 2001¹⁰⁸⁴. Asimismo, se ha planteado si entre los documentos que han de exhibirse se encuentran las facturas emitidas y/o recibidas por el sujeto. La respuesta ha de ser negativa, pues pese a que una parte muy relevante de su regulación se encuentre contenida en normas tributarias, no puede llegar a concluirse que nos encontremos ante un documento puramente fiscal¹⁰⁸⁵.

Conviene resaltar que la excepción a la limitación no establece que la Administración tributaria pueda “examinar” los libros y registros establecidos por las normas tributarias, sino que sólo puede “constatar” si hay coincidencia entre los datos declarados y los que figuran en dichos registros y documentos. Se trata, por tanto, de cotejar o contrastar los datos reflejados en ambos soportes documentales, de llevar a cabo una mera comprobación formal; no se persigue, en definitiva, determinar si dichos

documentación contable en el supuesto de devoluciones tributarias, pues la considera una medida impulsada por un objetivo recaudatorio, carente de racionalidad, y totalmente injustificada (*op. cit.*, p. 92).

¹⁰⁸³ MORILLO MÉNDEZ, A.: “Análisis del art. 123 de la Ley General Tributaria...”, *cit.*, p. 7; y “Liquidaciones tributarias por consecuencia...”, *cit.*, p. 9.

¹⁰⁸⁴ Afirma que el artículo 123 «incorpora de modo claro una prohibición, vinculada al concepto de “documentación contable” de las actividades citadas, pero como el concepto es muy amplio, en este movimiento de avance y retroceso que caracteriza al artículo que se comenta, se precisa que en el supuesto de devoluciones tributarias el sujeto pasivo deberá exhibir, si fuera requerido para ello, “los registros y documentos establecidos por normas tributarias”. En realidad, se está delimitando lo que debe entenderse por documentación contable, excluyendo de ella los Registros específicamente debidos a la normativa fiscal, con lo que aparece reducido el concepto a los libros a que se refiere la Sección Primera del Título III del Código de Comercio».

Dado que el artículo «no se refiere solamente a los registro sino también a los documentos», «ha surgido la duda de si las facturas pueden considerarse documentos “establecidos” por las normas tributarias». Realiza el Tribunal una serie de consideraciones al respecto hasta concluir que las facturas sí se encuentran incluidas dentro de la expresión utilizada por el art. 123 LGT “documentación contable”. En particular afirma que «es indudable que si se toma la palabra en su acepción usual hay que responder negativamente.... Mas también es indudable que las normas fiscales han regulado la forma y contenido de las facturas, añadiéndoles requisitos distintos a los debidos a sus genéricas funciones mercantiles y condicionando sus efectos fiscales al cumplimiento de los mismos... concluir que se encuentran comprendidas en el término “documentos establecidos por las normas tributarias”».

¹⁰⁸⁵ MORILLO MÉNDEZ, A.: “Análisis del art. 123 de la Ley General Tributaria...”, *cit.*, ps. 9 y 10.

datos son veraces, es decir, comprobar la certeza de lo declarado¹⁰⁸⁶. Ahora bien, cabe plantearse cómo es posible constatar sin examinar; y es este quizá uno de los mayores interrogantes suscitados por esta excepción, y que ha originado una mayor discusión¹⁰⁸⁷.

J) Desarrollo de la comprobación abreviada y consiguiente liquidación provisional de oficio.

“En principio, la delimitación *ad intra* de las funciones administrativas y la distribución competencial entre las diversas unidades administrativas no debería afectar al sujeto pasivo externo, que no se halla vinculado por la relación jurídico-tributaria más que con una Administración pública”¹⁰⁸⁸. Sin embargo, lo cierto es que, actualmente, el sujeto sí se verá afectado, e incluso perjudicado, por dicha delimitación competencial; sin que le resulte totalmente indiferente, hoy día, que su situación tributaria sea examinada por un

¹⁰⁸⁶ Por tanto, “este no es un supuesto de examen de la documentación contable en el sentido técnico del término, sino que podría entenderse como una «constatación de los números fiscales». No constituye verificación de los elementos del hecho imponible que conducen a dichos números” (PITA GRANDAL, A. M.: “La atribución de competencias en materia de comprobación e investigación tributarias”; *Civitas, REDF*, n.º 92, 1996, p. 642).

¹⁰⁸⁷ Son numerosos los interrogantes que se suscitan en torno a esta facultad reconocida al órgano gestor; en particular, ¿exhibir la documentación contable a efectos de deducciones es distinto de examinar?, ¿el examen excluye el juicio crítico? ¿cómo es posible constatar la coincidencia entre los datos de la contabilidad y los declarados sin análisis de aquélla?, etc. (TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: “Las funciones de los órganos de gestión tributaria...”, cit., p. 14).

Con el objetivo de arrojar cierta luz, aunque lo cierto es que más bien ha provocado el efecto contrario, el TEAC en su Resolución de 9 de enero de 2001 ha tratado de determinar qué ha de entenderse por “constatar”, basándose en el significado que le otorga el diccionario. En efecto, señala que «*el diccionario de la Lengua lo define como la acción de comprobar un hecho, establecer su veracidad, dar constancia de él, y lo identifica con el verbo “verificar”, comprobar la verdad de un hecho, darlo por cierto. El contenido práctico en que se traducen estas facultades ya se establecía en el último párrafo del artículo 34 del Reglamento General de la Inspección que, tras referirse a las comprobaciones abreviadas que puede realizar la Inspección, expresa...»*».

Pero, tras la lectura de lo afirmado por el TEAC puede concluirse, compartiendo la opinión de MORILLO MÉNDEZ, que “no hay nada que se parezca más a una comprobación en sentido propio” (“Análisis del art. 123 de la Ley General Tributaria...”, cit., p. 14).

En definitiva, “resulta difícil comprender cómo, si el órgano gestor puede requerir la presentación de estos documentos contables, no puede examinarlos con el fin de obtener algún elemento de prueba en que basar su liquidación provisional de oficio y mucho más complicado será, en la práctica, limitar al órgano de gestión para que, ante la presentación por el sujeto pasivo del registro o documento requerido, proceda, únicamente, a la comprobación formal pretendida por la norma, luego la existencia de esta excepción puede plantear diversos problemas de aplicación” (MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *La gestión tributaria: una reforma necesaria...* cit., p. 51).

¹⁰⁸⁸ FENELLÓS PUIGSERVER, V.: “La modificabilidad de las liquidaciones tributarias practicadas por los órganos gestores”; *Quincena Fiscal*, n.º 3, 1997, p. 44.

órgano gestor o bien por un inspector, habida cuenta de las mayores garantías formales que ofrece, en principio, el procedimiento inspector, expresamente regulado, frente al que puedan utilizar las oficinas gestoras¹⁰⁸⁹.

Aunque la Exposición de motivos de la Ley 25/1995, de 20 de julio se refiere al objetivo de configurar un procedimiento de comprobación abreviada¹⁰⁹⁰; lo cierto es que existe un largo trecho entre los objetivos perseguidos por el legislador y su plasmación jurídica positiva que se refleja en el articulado, pues ni el art. 123 ni ninguno de los preceptos que introducen modificaciones en los capítulos correspondientes al procedimiento de aplicación de los tributos (Capítulos III y IV del Título III de la LGT) regulan una sucesión de actuaciones y actos administrativos que puedan considerarse constitutivos de un específico y singularizado procedimiento de comprobación abreviada¹⁰⁹¹. Tan sólo en el apartado 3 del art. 123 se limita a prever, en relación a los aspectos procedimentales, que «antes de dictar la liquidación se pondrá de manifiesto el expediente a los interesados o, en su caso, a sus representantes para que, en un plazo no inferior a diez días ni superior a quince, puedan alegar y presentar los documentos y justificantes que estimen pertinentes». En consecuencia, salvo esta referencia al trámite de audiencia (y al derecho a alegaciones), no existen ninguna otra precisión explícita de carácter procedimental¹⁰⁹².

¹⁰⁸⁹ En efecto, “desde el punto de vista del *status* jurídico del contribuyente, tal vez quepa plantearse la duda de si no será indiferente que su situación tributaria sea examinada por un órgano gestor o uno de la Inspección, pues de cualquier manera todos ellos forman parte de una misma organización administrativa y deben sujetar sus actuaciones al cauce básico del procedimiento de gestión tributaria. En nuestra opinión, en cambio, este planteamiento no es del todo exacto habida cuenta que el procedimiento inspector posee unas peculiaridades muy específicas en cuanto a su iniciación, desarrollo y terminación, las cuales están ausentes de la actividad comprobadora y liquidadora desarrollada por los órganos de gestión. Dicho de otra forma, mientras que la actividad inspectora se instrumenta procedimentalmente partiendo de una norma de desarrollo de la LGT –como el RGIT–..., por el contrario se echa en falta un Reglamento de Gestión...” (FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I.: “Posibles disfunciones orgánicas...”, cit., p. 9, y del mismo autor: *La comprobación de hechos por la Inspección de los Tributos*; Marcial Pons, Madrid, 1998, p. 89 y 90).

¹⁰⁹⁰ En particular, se afirma en la Exposición de motivos de la Ley 25/1995, de 20 de julio de modificación parcial de la Ley General Tributaria: «*Todo lo anterior determina la introducción de distintas modificaciones en los artículos 101, 103, 107, 111, 112, 113, 121, 123 y 124, al objeto de configurar un procedimiento de comprobación abreviada de los datos e informaciones que obran en poder de la Administración tributaria, que permita, con las debidas garantías, girar liquidaciones provisionales de oficio, las cuales faciliten en la práctica la realización de controles masivos tanto de las declaraciones presentadas por los contribuyentes, como de los datos existentes en las bases de datos facilitados por terceros*».

¹⁰⁹¹ DE LA PEÑA VELASCO, G.: “La liquidación provisional de oficio y la comprobación abreviada...”, cit., p. 26.

¹⁰⁹² Tampoco en la LDGC encontramos referencias expresas al procedimiento de comprobación abreviada; si bien, le serán de aplicación las disposiciones que con carácter general se prevén en aquella norma en relación a los procedimientos tributarios.

Esta situación de una parca e incompleta (escasa) regulación se ve agravada por la inexistencia de un Reglamento General de Gestión (previsto en el art. 9.1 de la LGT) que supla las carencias de la LGT¹⁰⁹³. Esto ha motivado que algunos autores traten de completar esta insuficiencia, en tanto no se dicte el referido Reglamento, planteando la posibilidad de aplicar analógicamente las normas procedimentales recogidas en el Reglamento General de la Inspección de los Tributos a los procedimientos de comprobación abreviada desarrollados por los órganos de gestión¹⁰⁹⁴. Es evidente que serán de aplicación para la ordenación de las actuaciones y trámites para las que no se ha previsto una solución o reglamentación específica, y siempre que no resulten incompatibles con las facultades y funciones reconocidas a los órganos gestores¹⁰⁹⁵. No puede aducirse en contra de esta solución la prohibición que de la analogía se contiene en el art. 23.3 de la LGT, pues en dicho precepto sólo se excluye en el ámbito del hecho imponible y en el de las exenciones o bonificaciones, y en consecuencia, se admite pacíficamente su utilización para integrar las lagunas que se produzcan en el procedimiento de aplicación de los tributos¹⁰⁹⁶.

En defensa de las garantías de los particulares y de la Administración, y a falta de normas específicas, por tanto, se ha sostenido la aplicación analógica del Reglamento inspector, en base, fundamentalmente, a la similitud del procedimiento de comprobación abreviada con el de prueba preconstituida¹⁰⁹⁷ o con las actas previas¹⁰⁹⁸; en definitiva, se

¹⁰⁹³ Las actuales actuaciones de comprobación abreviada y liquidación provisional de oficio, pasarán a integrarse, si finalmente se aprueba la redacción propuesta en el Proyecto de LGT, en el seno del llamado “procedimiento de comprobación limitada”, regulado en los arts. 136 a 140 del citado Proyecto, en los que expresamente se regula qué puede entenderse por comprobación limitada, la iniciación, tramitación y terminación del procedimiento, así como, los efectos de la regularización practicada en su seno.

¹⁰⁹⁴ Partidarios de esta opción son DE LA PEÑA VELASCO (“La liquidación provisional de oficio y la comprobación abreviada...”, cit., p. 27), TEJERIZO LÓPEZ (“Las funciones de los órganos de gestión tributaria...”, cit., p. 16); JUAN LOZANO y SIMÓN ESTEVE (*op. cit.*, ps. 66 y 70), y VEGA BORREGO (“La conformidad en el procedimiento de comprobación abreviada”; *Estudios Financieros*, n.º 202, 2000, p. 119), entre otros.

¹⁰⁹⁵ La posible aplicación analógica de las normas del procedimiento de Inspección no significa que deban seguirse necesariamente todos los trámites de dicho procedimiento, porque si así fuese, no tendría sentido la existencia de un procedimiento gestor diferente al estrictamente inspector, y que pretende configurarse, además, como un procedimiento sumario, ágil y rápido, salvaguardando siempre los derechos y garantías de los ciudadanos.

¹⁰⁹⁶ Así lo reconoce de la DE LA PEÑA VELASCO, G.: “La liquidación provisional de oficio y la comprobación abreviada...”, cit., p. 27.

¹⁰⁹⁷ Las actas con prueba preconstituida son aquéllas que extiende la Inspección cuando existe prueba preconstituida del hecho imponible; en particular, cuando dicho hecho imponible pueda reputarse probado, según las reglas de valoración de la prueba contenidas en los artículos 114 a 119 de la Ley General Tributaria.

aduce la semejanza –no total identidad- de las funciones que desarrollan los órganos gestores e inspectores¹⁰⁹⁹ (sin olvidar en ningún caso, las notables diferencias que existen entre ellos, como es el caso de que las actuaciones de los órganos gestores no pueden extenderse al examen de la documentación contable de actividades empresariales o profesionales; y que en determinados casos el RGIT no resulta un instrumento útil para rellenar los huecos y lagunas derivadas de una insuficiente regulación).

Ahora bien, esta solución no es unánimemente compartida por la doctrina. Frente a ella, se ha defendido la posibilidad de acudir a las normas generales que en materia de procedimiento administrativo general están previstas en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre¹¹⁰⁰, que será de aplicación supletoria, en tanto no se apruebe un reglamento

En este caso, no es necesario que el sujeto pasivo o su representante estén presentes en el momento de formalizar el acta; tan sólo, es preciso que le sea notificado la iniciación de las correspondientes actuaciones administrativas, otorgándole un plazo de quince días para que pueda alegar lo que a su derecho convenga y presentar los documentos y justificantes que estime pertinentes, acerca de los posibles errores o inexactitudes en relación a la prueba preconstituida (art. 146.2 LGT y 57 del RGIT).

Es evidente la similitud que guarda el supuesto que motiva la formalización de un acta con prueba preconstituida con el previsto en el segundo inciso del art. 123.1 de la LGT; y es más, “si se lee con detenimiento el art. 57 del RGIT se apreciará que la somera tramitación procedimental prevista en el art. 123.3 LGT es ya casi idéntica a la allí establecida para las actas con prueba preconstituida” (JUAN LOZANO, A.M., y SIMÓN ESTEVE, R., *op. cit.*, p. 68).

¹⁰⁹⁸ Mencionadas en el art. 144 LGT, están reguladas en el art. 50 del RGIT. Se ha criticado la distinción que en dicho precepto reglamentario se hace entre actas previas y definitivas, y las correspondientes liquidaciones provisionales y definitivas, alegando que “las actuaciones inspectoras pueden ser de alcance parcial, y en consecuencia sujetas a eventual integración posterior, pero según lo dispuesto con carácter general por el art. 120 LGT en nuestro ordenamiento la comprobación en sentido propio es única, y por tanto sus resultados definitivos”. En consecuencia, las liquidaciones derivadas de un acta previa podrán ser “a cuenta”, pero no “provisionales”.

Por tanto, reconocen que “en una gran parte de las ocasiones la comprobación desarrollada por los órganos de gestión va a coincidir con las hipótesis que según el art. 50.2.b) RGIT conducen a la extensión de un acta previa por desagregación del hecho imponible” (JUAN LOZANO, A.M., y SIMÓN ESTEVE, R., *op. cit.*, p. 68).

Esta exposición sobre la similitud o semejanza de la comprobación gestora con las actuaciones de prueba preconstituida o con las actas previas obedece fundamentalmente al interés de trasladar algunos de los efectos más relevantes de su régimen jurídico a estas actuaciones gestoras.

¹⁰⁹⁹ En este sentido se pronuncian TEJERIZO LÓPEZ (“a falta de normas específicas, y dado que la función que se lleva a cabo es esencialmente idéntica, deberían aplicarse las normas de Inspección, muy detalladas por otra parte”, “Las funciones de los órganos de gestión tributaria...”, *cit.*, p. 16) y DE LA PEÑA VELASCO (en su opinión, “dada la identidad sustancial existente entre la comprobación abreviada y la comprobación global o investigación, son aplicables analógicamente las normas procedimentales recogidas en el RGIT a los procedimientos de comprobación abreviada que desarrollen los órganos de gestión”, “La liquidación provisional de oficio y la comprobación abreviada...”, *cit.*, p. 27)

¹¹⁰⁰ Incluso se ha sostenido que no es posible desarrollar las actuaciones de comprobación abreviada por los órganos de gestión, en tanto no se regule un procedimiento de comprobación abreviada. Esta es la

específico. Se basan esencialmente en el carácter específicamente inspector del procedimiento diseñado en el RGIT, y en que el órgano gestor no disfruta de la potestad de investigación¹¹⁰¹.

Al margen de estos planteamientos doctrinales, sería conveniente plantearnos cómo solventa la Administración tributaria estas ausencias normativas al desarrollar, día a día, estas actuaciones de comprobación abreviada que darán como resultado, en la mayoría de los casos, una liquidación provisional de oficio. Y lo cierto es que procede a la aplicación analógica del RGIT¹¹⁰².

Las dudas en torno a las posibilidades que existen para suplir las carencias originadas por una escasa regulación se incrementan, cuando de actuaciones de comprobación abreviada y liquidaciones provisionales de oficio desarrolladas por órganos de gestión locales se trata. En efecto, como sabemos el art. 12 LRHL se remite a la LGT, LDGC y a sus disposiciones de desarrollo, en relación a la gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales; y en consecuencia, habrá de estar el Ente local a lo dispuesto en tales normas para configurar en su Ordenanza el procedimiento a seguir, así como, para llevarlo efectivamente a la práctica. Pero, lo cierto es que, tal y como hemos afirmado, respecto al procedimiento para la realización de las actuaciones de comprobación abreviada y tramitación de las liquidaciones provisionales de oficio, la LGT guarda prácticamente un absoluto silencio. La cuestión inmediata que se plantea, es si el Ente local, a través de sus Ordenanzas (más concretamente, en la Ordenanza general de gestión, recaudación e inspección), puede rellenar el vacío legal y diseñar este procedimiento, respetando obviamente las exigencias predicables de todos los procedimientos tributarios en general, y las expresamente establecidas para este caso en particular; o si, ha necesariamente de trasladar a su ámbito las soluciones propuestas.

opinión de ESCRIBANO, F.: "El procedimiento tributario tras la reforma de la LGT"; *Quincena Fiscal*, n.º 10, 1996, p. 17, citado por VEGA BORREGO, F.A., *op. cit.*, nota 6, p. 119).

¹¹⁰¹ Ha defendido esta posibilidad MARTÍNEZ MUÑOZ basándose en que el RGIT regula un procedimiento específicamente diseñado para los órganos de inspección y con unas características propias que no coinciden totalmente con las que presenta el procedimiento desarrollado por los órganos de gestión, y sobre todo, porque la Inspección disfruta de la potestad de investigación que no corresponde a la oficina gestora. Asimismo, se apoya la autora en el contenido del art. 9.2 de la LGT y de la Disposición Adicional 5ª apartado primero de la LRJPAC.

En definitiva, considera que "el desarrollo del procedimiento de liquidación se rige, en la actualidad, por lo dispuesto en la Ley General Tributaria, en la Ley 1/1998, de 26 de febrero, sobre Derechos y Garantías de los Contribuyentes y por la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de aplicación supletoria a lo no expresamente regulado en estas normas" (*La gestión tributaria: una reforma necesaria...* cit., ps. 122 y 123).

¹¹⁰² Así lo ha señalado RUIZ GARIJO al afirmar que el art. 123 de la LGT no es una elevación legal del RGIT, y sin embargo, la Administración lo aplica analógicamente (*op. cit.*, p. 5).

Hemos visto cómo a nivel estatal, tanto por parte de la Administración como por parte de algún sector doctrinal y determinados pronunciamientos jurisprudenciales, la solución por la que se ha optado es por aplicar analógicamente el Reglamento General de Inspección. Dado que este Reglamento tiene el mismo rango normativo que las Ordenanzas dictadas por las Entidades municipales, y siguiendo la doctrina del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional que reconoce a éstas un determinado y matizado carácter “*suprarreglamentario*”, en principio, la Ordenanza no está vinculada por lo dispuesto en aquella disposición reglamentaria estatal. Como consecuencia de todo ello, el Ayuntamiento, si lo estima oportuno, podría diseñar su propio procedimiento de comprobación abreviada y subsiguiente liquidación provisional de oficio; sin olvidar su sujeción a las previsiones legales que existan o se introduzcan al respecto¹¹⁰³. Evidentemente, ello no es óbice para que el Ayuntamiento, si así lo decide, opte por trasladar y adaptar las disposiciones del RGIT para configurar este procedimiento a desarrollar por sus órganos de gestión [Desarrollar].

En cualquier caso, sea cual fuere la solución por la que se opte para paliar las ausencias normativas relativas al denominado procedimiento de comprobación abreviada y a la subsiguiente liquidación provisional de oficio, no se puede olvidar que se ha de pretender «*configurar un procedimiento de comprobación abreviada de los datos e informaciones que obran en poder de la Administración tributaria, que permita, con las debidas garantías, girar liquidaciones provisionales de oficio, las cuales faciliten en la práctica la realización de controles masivos tanto de las declaraciones presentadas por los contribuyentes, como de los datos existentes en las bases de datos facilitados por terceros*»¹¹⁰⁴. Ha de tratarse, por tanto, de un procedimiento que permita desarrollar una comprobación que alcance a un número significativo de sujetos y que sea, en cierta medida, rápida, sin muchas actuaciones en su tramitación; pero, sin que ello suponga una merma en las garantías de los particulares¹¹⁰⁵. Es cierto que cada procedimiento concreto

¹¹⁰³ Tampoco creemos que, ante la ausencia de una regulación específica en la LGT y LDGC, y la inexistencia de un Reglamento General de Gestión, el Ente local haya de aplicar, necesariamente, con carácter supletorio las disposiciones que para los procedimientos administrativos se contienen en la LRJPAC; pues, no se puede olvidar, que de la interpretación conjunta del art. 9.2 de la LGT y de la D.A. 5ª. 1 de la Ley 30/1992, se infiere que procederá la aplicación de esta última norma supletoriamente «*en defecto de norma tributaria aplicable*», y que la Ordenanza aprobada por el Ayuntamiento, es, obviamente, una norma tributaria que regula un específico procedimiento tributario.

¹¹⁰⁴ Exposición de Motivos de la Ley 25/1995.

¹¹⁰⁵ Al respecto, TEJERIZO LÓPEZ ha afirmado que “si se pretende que la comprobación alcance a un número significativo de sujetos y que sea rápida, es imprescindible que el procedimiento se ordene con trámites y pautas repetitivas y simples. Dicho de otro modo, no se puede llevar a cabo un procedimiento a la carta, acomodado a las peculiaridades de cada situación”; y esto es lo que se ha pretendido en la práctica; procedimientos rápidos, con pocas actuaciones en su tramitación y documentos estandarizados. “Este modo de proceder no resulta criticable per se. Incluso se puede llegar a decir que resulta imprescindible una vez

habrá de adaptarse a las circunstancias concurrentes en cada caso en particular, pero con ciertas limitaciones (pues, dada su finalidad y su desarrollo en la práctica, no puede acomodarse totalmente a las condiciones particulares del sujeto o de la actividad sobre la que recae, esto es, no puede desarrollarse como un procedimiento a la carta de forma similar al llevado a cabo por la Inspección¹¹⁰⁶) y que asimismo, influirá en su desarrollo si se trata de meras actuaciones de comprobación formal o de comprobación que vaya más allá¹¹⁰⁷. Por otra parte, resulta necesario señalar que, en su seno, como en cualquier procedimiento administrativo, se diferenciarán esencialmente tres fases o períodos: iniciación, desarrollo y terminación.

1.- Iniciación del procedimiento.

Evidentemente, el procedimiento de comprobación abreviada se iniciará tras la presentación por el sujeto pasivo de su declaración, entendida en sentido amplio, o bien, tras la constatación por el órgano gestor del incumplimiento por dicho sujeto de este deber en base a la información que obra en su poder.

A diferencia del procedimiento inspector de cuya iniciación necesariamente tendrá conocimiento el sujeto, bien a través de la notificación de la comunicación que le dirige el inspector actuado, o bien, mediante la personación directa de este último, sin previa comunicación, en las oficinas, instalaciones o almacenes del sujeto, o donde exista alguna prueba al menos parcial del hecho imponible (art. 30 del RGIT); respecto del procedimiento de comprobación abreviada, la LGT y LDGC guarda un absoluto silencio sobre la necesaria notificación de su inicio al interesado, y de hecho, en la mayoría de los

producida la masificación de las declaraciones tributarias. Pero entraña enormes riesgos y ofrece, desde el punto de vista jurídico, evidentes limitaciones” (“Las funciones de los órganos de gestión tributaria...”, cit., p. 14).

Por tanto, “el procedimiento de comprobación llevado a cabo por los órganos de gestión es muy simple”. En síntesis, tiene los siguientes trámites:

“a) La Administración comunica al interesado el inicio del procedimiento mediante un escrito de contenido estándar (...).

b) El interesado lleva a cabo (o no) lo que se le solicita.

c) La Administración dicta (o no) el acto que corresponda.

En definitiva, el procedimiento se inicia con un escrito de la Administración, se instruye con una simple comparecencia del interesado (a veces sustituida por un escrito de alegaciones) y termina con un acto administrativo (muchas veces sustituido por el silencio sepulcral de la Administración)” (“Las funciones de los órganos de gestión tributaria...”, cit., p. 15).

¹¹⁰⁶ No se puede olvidar su configuración como procedimiento en masa.

¹¹⁰⁷ JUAN LOZANO y SIMÓN ESTEVE diferencian entre la tramitación de las liquidaciones provisionales derivadas de las actuaciones de comprobación formal, y la tramitación de las liquidaciones provisionales derivadas de la comprobación en sentido propio (*op. cit.*, ps. 65 y ss).

supuestos, el particular desconocerá que se están llevando a cabo actuaciones de comprobación abreviada que pueden derivar en una liquidación provisional.

Efectivamente, salvo en aquellos supuestos en los que se dirija al interesado un requerimiento de aportación de datos o justificantes, a través del cual sabrá que se van a desarrollar o se están desarrollando determinadas actuaciones comprobadoras, éste no tendrá conocimiento formal del inicio de ningún tipo de actuación por parte del órgano gestor, hasta que se le ponga de manifiesto el expediente y se le conceda un plazo para formular alegaciones y presentar los documentos que estime oportunos; esto es, hasta que se le emplaze para realizar el trámite de alegaciones y audiencia. Conviene tener presente que en muchas ocasiones la única operación o actuación llevada a cabo por la Administración gestora consiste en cotejar o comparar, utilizando determinados programas informáticos, la información suministrada por el particular en su declaración con la contenida en sus bases de datos; y fruto de este cruce de información, se concluirá acerca de la complitud, o en su caso, incomplitud y/o inexactitud de la declaración presentada por el sujeto o la ausencia de la misma. Tras esta operación, y antes de dictar la correspondiente liquidación, la oficina gestora dirigirá un escrito al sujeto en el que le recordará su derecho a formular alegaciones y presentar justificantes y documentos en un determinado plazo. Es a través de este escrito como dicho sujeto tendrá noticia del desarrollo por la oficina liquidadora de estas específicas actuaciones de comprobación, y por tanto, el que puede considerarse, cara al contribuyente, como iniciador de este procedimiento de comprobación abreviada (pese a que la actividad administrativa se ha iniciado con anterioridad), y por ende, el que influirá de cara al cómputo de los plazos de prescripción, y a la consideración como espontáneo o no del cumplimiento de determinados deberes; de forma similar a como sucede con el inicio del procedimiento inspector (presentación extemporánea de declaraciones tributarias, de comunicaciones de datos, etc.).

En el caso de que se notifique al sujeto el inicio de las actuaciones¹¹⁰⁸, se ha considerado imprescindible que en dicho escrito se precise, al menos, el alcance de la comprobación a desarrollar y se indiquen los datos e informaciones que posee la Administración y las diferencias que se observan con los facilitados por el sujeto¹¹⁰⁹. La

¹¹⁰⁸ Si no se le notifica expresamente el inicio de las actuaciones, será cuando se le remita el expediente para emplazar al sujeto para el trámite de audiencia, cuando éste tenga noticia del alcance de las actuaciones comprobadoras desarrolladas por el órgano gestor.

¹¹⁰⁹ JUAN LOZANO y SIMÓN ESTEVE (*op. cit.*, p. 66); y, TEJERIZO LÓPEZ, quien reproduce la parte esencial de un escrito de inicio del procedimiento de comprobación, para demostrar lo enrevesada y complicada que llega a ser su redacción y entendimiento; tras su lectura se desconoce qué es lo que la Administración solicita al interesado. Asimismo critica el hecho de que en más casos de los deseados la notificación del inicio del procedimiento suele ser defectuosa ("Las funciones de los órganos de gestión tributaria....", *cit.*, p. 35).

necesidad de esta explícita mención al alcance de las actuaciones obedece a varias razones: primero, para determinar los plazos de prescripción, pues este escrito de iniciación produce, entre otros efectos, la interrupción del plazo legal de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación y de la acción para exigir las deudas tributarias liquidadas, conforme al art. 66 de la LGT¹¹¹⁰; segundo, para determinar correctamente el objeto de las actuaciones; y por último, para “articular las relaciones entre la regularización efectuada por los órganos de gestión y una eventual actuación inspectora posterior cuya regularización únicamente podrá integrar aquello no comprendido en el alcance de la previa actuación de los órganos de gestión”¹¹¹¹. Podría considerarse satisfecha esta exigencia indicando el período y el tributo al que se refieren estas actuaciones, el objeto de las mismas, y en su caso, cuando la Administración considere que tiene en su poder los elementos de juicio suficientes para emitir una propuesta de liquidación, sin necesidad de que el sujeto le aporte ningún dato o elemento de prueba adicional, una mención expresa a ésta última.

Por último, simplemente, vamos a precisar que, hoy día, y respecto a este procedimiento de comprobación abreviada, el particular carece del derecho a solicitar una modificación en el alcance de las actuaciones a desarrollar, esto es, solicitar que se proceda a una comprobación global de su situación tributaria, remitiéndose en su caso el expediente a la Inspección para llevarla a cabo¹¹¹².

¹¹¹⁰ Sobre las consecuencias que en relación a la prescripción tributaria se derivan del desarrollo de un procedimiento de comprobación abreviada por los órganos de gestión, se pronuncia DE LA PEÑA VELASCO en los siguientes términos:

- Cuando se lleven a cabo las actuaciones de comprobación de forma interna sin notificación al sujeto, no afectarán al cómputo de la prescripción;
- Cuando se lleve a cabo la comprobación y esta termine con la notificación de la liquidación provisional de oficio, dicha notificación interrumpe el cómputo del plazo de prescripción;
- Finalmente, cuando se lleve a cabo la comprobación con conocimiento formal del sujeto pasivo pero no se dicte liquidación provisional, en este caso transcurridos seis meses de interrupción injustificada conforme al art. 31.4 RGIT las actuaciones de los órganos de gestión no habrán tenido efectos interruptivos (“La liquidación provisional de oficio y la comprobación abreviada...”, cit., ps. 27 y 28).

¹¹¹¹ Razones esgrimidas por JUAN LOZANO y SIMÓN ESTEVE, quienes se muestran partidarios de la aplicación, en el caso de que las actuaciones comprobadoras comiencen con un requerimiento de aportación de datos o justificantes, del art. 30 del RGIT; y así, consideran plenamente trasladable, entre otras exigencias, la contenida en el primer apartado de dicho precepto en el que se afirma que entre el requerimiento de comparecencia y ésta deberá mediar un plazo no inferior a 10 días (*op. cit.*, p. 66).

¹¹¹² Esta posibilidad ha sido reclamada por algunos de los miembros de la Comisión que ha elaborado el Informe para el estudio y propuestas de medidas para la reforma de la LGT, presentado en marzo de 2001; en particular, han insistido en la “necesidad de que se reconozca al contribuyente el derecho a solicitar que, ante el anuncio del inicio de esta comprobación limitada, se remita el expediente a la Inspección, al objeto de que se practique una comprobación de carácter general respecto al tributo y ejercicio afectados”. En su opinión, “la introducción de este derecho permitiría que el obligado tributario, ante una

2.- Desarrollo. Especial referencia a su duración y al trámite de audiencia.

Iniciadas las actuaciones de comprobación abreviada, el órgano gestor las impulsará de oficio y realizará todos los actos necesarios para comprobar la veracidad de los datos declarados por el contribuyente (o en su caso, constatar los no declarados) y dictar la correspondiente liquidación tributaria¹¹¹³.

- Duración del procedimiento. El plazo máximo para la realización de las actuaciones de comprobación abreviada y dictar la oportuna liquidación provisional de oficio del art. 123 de la LGT es de seis meses, conforme al art. 23.1 de la LDGC en el que se fija este plazo para la resolución de los procedimientos de gestión, salvo que la normativa aplicable establezca uno distinto. Ahora bien, guarda la norma un absoluto silencio en relación al momento desde el que ha de iniciarse el cómputo de este plazo, así como, en cuanto a su posible prórroga o no, y a los posibles efectos jurídicos derivados de una interrupción injustificada.

En principio, cabe pensar que este plazo ha de contarse desde el momento en el que el sujeto tenga conocimiento del inicio de las actuaciones de comprobación por los órganos de gestión, bien, a raíz de la notificación del escrito de iniciación, o de la notificación de un requerimiento de aportación de datos o justificantes, e incluso desde que se le emplaza para la realización del trámite de audiencia.

Respecto a los posibles efectos jurídicos que se derivarían de una interrupción injustificada de las actuaciones por parte de la Administración o del particular, se ha propuesto la adopción de una solución similar a la prevista para el procedimiento inspector en el art. 29 LDGC, 31 *bis* y 31 *quater* del RGIT¹¹¹⁴. De este modo, iniciadas las actuaciones comprobadoras, éstas deberán proseguir hasta que se dicte el acto administrativo que resulte de las mismas (o transcurra el plazo fijado sin que se resuelva

actuación de comprobación, pueda exigir que ésta sea completa, obteniendo una liquidación definitiva y, por tanto, inalterable salvo casos excepcionales”.

Esta posibilidad fue ya contemplada en el Proyecto de Ley de modificación de la LGT, tal y como fue aprobado por el Congreso de los Diputados, antes de iniciarse su tramitación en el Senado, y que derivó en la Ley 25/1995, de 20 de noviembre. Tal y como recoge DE LA PEÑA VELASCO, en dicho momento procedimental se permitía en la norma que el sujeto pasivo pudiera solicitar que se procediera a la comprobación total del hecho imponible, en cuyo caso no podrían practicarse liquidaciones provisionales de oficio sin que se llevara a cabo la referida comprobación conforme a las reglas generales (“La liquidación provisional de oficio y la comprobación abreviada...”, cit., p. 28).

¹¹¹³ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *La gestión tributaria: una reforma necesaria...* cit., p. 126.

¹¹¹⁴ Esta ha sido la solución aportada por MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *La gestión tributaria: una reforma necesaria...* cit., p. 142.

expresamente¹¹¹⁵), y en el cómputo de este plazo no se tomarán en consideración las dilaciones imputables al sujeto pasivo ni las interrupciones justificadas del mismo. En sentido contrario, cuando se trate de interrupciones injustificadas por causa no imputable al obligado tributario y que superen un determinado plazo¹¹¹⁶ permitirán considerar no interrumpido el plazo de prescripción; esto es, se desvanecerán los efectos que el inicio del procedimiento de comprobación abreviada ocasionó.

Antes de dictar la liquidación que proceda se ha de poner de manifiesto el expediente al interesado o a su representante, para que en un determinado plazo (entre diez y quince días) pueda alegar y presentar los justificantes que estimen pertinentes (art. 123.3 LGT)¹¹¹⁷. Esto es, antes de la finalización del procedimiento, en cualquiera de los supuestos comprendidos en el ámbito de aplicación del art. 123 LGT, se ha de proceder al denominado trámite de audiencia, que ha de ser diferenciado del derecho a formular alegaciones; reconocidos ambos, como expresiones concretas de ese genérico derecho a ser oído (o derecho de audiencia), entre el elenco de derechos que asisten a los obligados tributarios en el desarrollo de los procedimientos tributarios, en la LDGC¹¹¹⁸. Ahora bien, conviene precisar que si bien coinciden en su esencia el trámite de audiencia previsto en el art. 123.3 LGC y al que se refiere el art. 22 LDGC; lo cierto es que existen importantes diferencias en la ordenación jurídica prevista de los mismos, como vamos a constatar seguidamente.

¹¹¹⁵ Sobre los posibles efectos derivados del transcurso del plazo general fijado para el desarrollo de este procedimiento sin que se emita un pronunciamiento administrativo expreso; y sobre todo, sobre la posible aplicación de la caducidad a este procedimiento, se pronuncia MARTÍNEZ MUÑOZ (*La gestión tributaria: una reforma necesaria...* cit., ps. 142 a 148).

¹¹¹⁶ MARTÍNEZ MUÑOZ considera que el plazo a considerar para la interrupción injustificada, y que debería ser previsto en un futuro Reglamento General de Gestión, debería ser no superior a tres meses (MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *La gestión tributaria: una reforma necesaria...* cit., p. 142).

¹¹¹⁷ No se puede olvidar, como han puesto de manifiesto PALAO y BANACLOCHE, comentando la STSJ de la Comunidad Valenciana de 3 de marzo de 1990, que “toda modificación de la declaración del contribuyente exige unos trámites procedimentales esenciales e inevitables: la notificación de la iniciación, el trámite de audiencia, alegaciones y prueba, y una resolución suficientemente motivada en los hechos y fundamentos en Derecho” (“Las liquidaciones paralelas”; *Impuestos*, Tomo I, 1995, p. 626).

¹¹¹⁸ En efecto, la LDGC reconoce el derecho a presentar alegaciones y el trámite de audiencia en sus arts. 2, k) y f), 21 y 22; que coinciden en gran medida con la regulación que de ellos se hace en el ámbito del procedimiento administrativo por la LRJPAC, hasta el punto de haber sido calificados aquéllos como “una simple transcripción de lo establecido en la Ley 30/1992” (NAVARRO EGEEA, M.: “El derecho a presentar alegaciones y el trámite de audiencia en la gestión de los tributos”; *Civitas, REDF*, n.º 108, 2000, p. 541). No obstante, no se pueden olvidar las singularidades que se introducen en la regulación de estos trámites en los procedimientos tributarios, respecto de su configuración jurídica en el ámbito administrativo general.

Reconocida la audiencia como un principio esencial del procedimiento administrativo en el art. 105 de la CE¹¹¹⁹, se configura como un trámite en el que se han de alegar las razones en defensa de los intereses del particular; sirve, por tanto, a una doble finalidad: por una parte, se muestra como garantía para el particular, evitando que se produzca indefensión, y, por otra, consiste en un instrumento que permite al órgano competente conocer los datos necesarios para poder resolver el procedimiento, con arreglo a Derecho¹¹²⁰. A través de este trámite, el sujeto pasivo, conociendo el expediente administrativo, ejerce su derecho de defensa a la luz de todo lo actuado por la Administración, por lo que constituye el trámite que mejor garantiza el principio de contradicción en el procedimiento¹¹²¹.

Dado que el art. 123.3 de la LGT sólo se refiere al trámite de audiencia, cabe plantearse si ha lugar también en el procedimiento de comprobación abreviada y liquidación provisional al desarrollo del trámite de alegaciones, distinto de aquél y que ha sido previsto en el art. 21 de la LDGC¹¹²². En este precepto, se contempla el derecho de

¹¹¹⁹ En concreto, en el apartado 3 de este artículo constitucional se señala que «La Ley regulará el procedimiento a través el cual deben producirse los actos administrativos, garantizando, cuando proceda, la audiencia del interesado».

¹¹²⁰ STS de 6 de octubre de 1993, citada por NAVARRO EGEA, M.: “El derecho a presentar alegaciones...”, cit., p. 549.

¹¹²¹ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *La gestión tributaria: una reforma necesaria...* cit., p. 133.

Como ha señalado NAVARRO EGEA no sólo ha de vincularse el derecho de audiencia como parte de un derecho a la defensa; sino que también, ha empezado a consolidarse la tendencia que lo considera como un modo de dar cumplimiento al principio de participación del ciudadano en el procedimiento (“El derecho a presentar alegaciones...”, cit., p. 551).

¹¹²² Este art. 21 LDGC reproduce casi literalmente el art. 79.1 Ley 30/1992; con la peculiaridad de que en el ámbito tributario se extiende su aplicación no sólo hasta el trámite de audiencia, sino también al momento anterior a la redacción de la propuesta de resolución.

Tal y como ha señalado NAVARRO EGEA, este derecho a presentar alegaciones regulado en la LDGC, presenta las siguientes características esenciales:

1.- En relación a su tramitación se establece una limitación cronológica que marca la frontera con el trámite de audiencia, ubicándolo en un momento anterior, es decir, en la fase de instrucción. No se renuncia, sin embargo, a considerar su realización antes de que se redacte la propuesta de liquidación; esta última previsión que no se encuentra en la Ley 30/1992, ha hecho que algunos autores consideren que la norma tributaria es más permisiva que la Ley administrativa.

Interpretando el art. 21 LDGC de forma acorde con el correspondiente del ámbito administrativo (art. 79.2 Ley 30/92) podemos entender que “la presentación de alegaciones tendrá lugar antes del antedicho trámite de audiencia y, a falta de éste, cuando así se haya previsto en su regulación, se extenderá el tiempo de las alegaciones hasta el momento anterior a la propuesta de regularización”. Así parece corroborarlo la Instrucción núm. 9/1998, de 1 de abril, del Director General de la AEAT, para la aplicación de la Ley 1/1998.

2.- “La ley deja absoluta libertad ante la regulación de los cauces a través de los cuales el obligado tributario puede hacer efectivo su derecho”. Así, podrá realizarse mediante una invitación dirigida por el órgano actuario al interesado, o mediante la intervención espontánea de este último.

alegaciones como aplicable a todos los procedimientos tributarios (en particular, se refiere la norma al «*procedimiento de gestión*»), y en consecuencia, en principio hay que entender también al procedimiento objeto de nuestra atención en este momento. Conforme a este derecho de alegaciones, el contribuyente podrá, en cualquier momento del procedimiento de gestión tributaria anterior al trámite de audiencia, o en su caso, a la redacción de la propuesta de resolución, aducir alegaciones y aportar documentos u otros elementos de juicio.

Pero, centrándonos en el trámite de audiencia al que se refiere el art. 123.3 de la LGT, uno de los aspectos que ha suscitado un mayor debate y discusión ha sido el relativo a su carácter prescindible o no en el seno del procedimiento, atendiendo a determinadas circunstancias. Algunos autores, apoyándose en el art. 22.2 de la LDGC y antes de la aparición de este último, en el art. 84.4 de la LRJPAC, sostienen que no siempre es necesario el trámite de audiencia (se refieren, en concreto, a aquellos supuestos en los que no se tomen en consideración hechos, datos o circunstancias ajenas a las declaradas); otros, la mayoría, consideran que sí, y para ello, se basan en el propio tenor del apartado 3 del art. 123 que no contiene excepción alguna, en razones de economía procedimental y seguridad jurídica, así como, atienden a las propias garantías que en el procedimiento se deben ofrecer al sujeto pasivo¹¹²³. Se estima, por tanto, por

3.- En relación a sus efectos, la autora señala que las manifestaciones que pueda realizar el particular “no origina ningún tipo de vinculación para el órgano administrativo a efectos de la resolución del procedimiento. A lo sumo, en sede de inspección, el interesado puede aspirar a que sus declaraciones se hagan constar en diligencias, y por tanto, que se beneficien de la presunción de veracidad que establece el artículo 145 de la LGT para este tipo de documentos”.

La LDGC afirma que tales alegaciones «serán tenidas en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución». Se consigue, de este modo, una cierta vinculación del órgano decisor pues sobre éstas habrá de fundamentar su pronunciamiento.

4.- Aunque la LDGC no se refiere expresamente a la cuestión relativa a la inobservancia de este trámite; considera la autora mencionada que esta situación no comporta vicios de nulidad, aunque sí podría ser origen de una causa de anulabilidad. Basa su posición en el hecho de que, a diferencia del trámite de audiencia que resulta absolutamente necesario dentro del procedimiento (desde el punto de vista de la Administración, no para el sujeto), el trámite de alegaciones no es imprescindible, ya que “su realización depende en gran medida de la voluntad del particular de anticipar el ejercicio de su defensa” (“El derecho a presentar alegaciones...”, cit., ps. 554 y 555).

¹¹²³ DE LA PEÑA VELASCO, G.: “La liquidación provisional de oficio y la comprobación abreviada...”, cit., p. 28. En este mismo sentido se pronuncian PÉREZ VEGA y ANÍBARRO PÉREZ (“con esta previsión el legislador pretende garantizar la defensa de los derechos del administrado estableciendo la necesidad de dicho trámite en todo caso...”, “Las liquidaciones provisionales de oficio...”, cit., p. 37), TRIGO MORTERERO (es un requisito imprescindible “para garantizar el respeto a los principios de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad constitucionalmente consagrados”, *op. cit.*, p. 86), JUAN LOZANO y SIMÓN ESTEVE (*op. cit.*, p. 65), MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *La gestión tributaria: una reforma necesaria...* cit., p. 134. También, se

parte de estos autores como un trámite insuprimible, pese a que el art. 22 de la LDGC, que se refiere a la audiencia del interesado en todo procedimiento de gestión tributaria, permita, al igual que el art. 84.4 de la LRJPAC, prescindir de él «*cuando no figure en el procedimiento, ni sean tenidos en cuenta en la resolución, otros hechos ni otras alegaciones y pruebas que las aducidas por el interesado*» (apartado 2 de este art. 22)¹¹²⁴.

En definitiva, mayoritariamente ha sido considerado un trámite necesario e imprescindible, aplicable a todos los supuestos comprendidos dentro del art. 123 LGT, cualesquiera que sean las circunstancias concurrentes en cada caso en concreto (aunque el órgano gestor haya llevado a cabo una mera labor de cotejo sin tener en cuenta otros datos que no han sido declarados por el propio sujeto, es decir, aunque haya realizado una mera actuación de comprobación formal¹¹²⁵).

Ahora bien, cabe plantearse qué sucede si se dicta y notifica la liquidación provisional sin que se haya procedido al traslado del expediente y a la apertura del plazo para alegaciones. Algunos autores han considerado que en tal supuesto la liquidación provisional resultante no será válida, y en consecuencia, atribuyen un carácter sustancial y convierten en un requisito de validez (del acto administrativo que se deriva, de la liquidación tributaria), el desarrollo de esta actuación procedimental¹¹²⁶. Sin embargo,

refiere a este trámite atribuyéndole un carácter imprescindible, la STSJ de la Comunidad Valenciana de 7 de noviembre de 1997 (JT 1997, 1576).

¹¹²⁴ Una previsión de similares características se proyectó introducir en el tenor del art. 123 de la LGT durante su tramitación parlamentaria, si bien al final desapareció y no se incorporó a la redacción definitiva del precepto.

La posibilidad contemplada en el art. 22.2 LDGC ha sido desarrollada en la Disposición 8ª de la Instrucción 9/1998, que se refiere a la posibilidad de suprimir este trámite cuando se trate de rectificar meros errores aritméticos deducidos de los hechos y documentos presentados por el contribuyente (MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *La gestión tributaria: una reforma necesaria...* cit., p. 135).

NAVARRO EGEA se refiere a esta Instrucción indicando que, en relación a los motivos que pueden fundamentar la supresión del trámite de audiencia, no se limita a reiterar lo dispuesto en el art. 22.2 LDGC, sino que hace mención a la posibilidad de prescindir de este trámite «cuando se trate de rectificar meros errores aritméticos deducidos de los hechos y documentos presentados por el contribuyente, así como en los supuestos de liquidación de los recargos de los arts. 61.3 y 127 LGT» (“El derecho a presentar alegaciones...”, cit., p. 558).

¹¹²⁵ Afirman JUAN LOZANO y SIMÓN ESTEVE que en todos los supuestos del art. 123 LGT habrá de respetarse la exigencia del trámite de audiencia y alegaciones, y “tratándose de auténticas liquidaciones provisionales, aquellas resultantes de comprobación formal, el precepto supone una importante innovación respecto a la situación anterior” (*op. cit.*, p. 65).

¹¹²⁶ JUAN LOZANO y SIMÓN ESTEVE (*op. cit.*, p. 65). Por su parte, VEGA BORREGO considera que en ningún caso puede prescindirse de este trámite, pues en el caso de que así fuese, se prescindiese de dicho trámite, “el acto de liquidación debe anularse porque se omite, en el sentido del art. 63.2 de la Ley

creemos que la anterior afirmación ha de ser matizada, pues no en todos los casos la inobservancia de este requisito formal motivará la nulidad del acto de liquidación posterior.

En efecto, del tenor del art. 123.3 de la LGT (al igual, que del art. 22 de la LDGC, así como, del art. 84 LRJPAC) podemos inferir que el cumplimiento de este trámite “constituye una exigencia de legalidad, de forma tal que el órgano administrativo se ve compelido a dar comunicación al interesado de la apertura de este trámite, y poner a su disposición el expediente” para que éste pueda hacer valer una defensa efectiva de sus intereses. Se trata, por tanto, de un trámite cuya realización viene impuesta al órgano de gestión en una norma legal; constituye para éste un deber, sin que pueda sustraerse del mismo, a diferencia de otros procedimientos tributarios y administrativos en general «*cuando no figuren en el procedimiento ni sean tenidos en cuenta otros hechos ni otras alegaciones y pruebas que las aducidas por el interesado*» (art. 22.2 LDGC y art. 84.4 Ley 30/92).

En el supuesto de que el órgano de gestión incumpla este deber; los efectos derivados de este incumplimiento, conforme a los recientes pronunciamientos jurisprudenciales recogidos por la doctrina, dependerán de que se produzca de cara al sujeto una indefensión formal o material. De este modo, cuando se aprecie indefensión formal (es decir, puede demostrarse que la decisión final hubiese sido la misma a la que se hubiese llegado de haberse cumplido con el trámite), se considera un vicio subsanable, y en atención al principio de economía procesal, en sede de recursos se prescindirá de este vicio para pronunciarse sobre el fondo de la controversia. En cambio, si se trata de indefensión material (se produce una lesión efectiva del derecho de defensa del particular), se considera un vicio de nulidad, de forma que en sede de recursos se procederá a declarar la ineficacia del acto administrativo, y por tanto, habrá que reponer el procedimiento al momento en que se produjo la omisión (STS de 3 mayo de 1980)¹¹²⁷.

Pero, si desde el punto de vista del órgano de gestión, el trámite de audiencia, y siendo más precisos, uno de los dos momentos en los que dicho trámite se disgrega: la puesta de manifiesto del expediente al interesado, se configura como un deber; para el particular constituye una facultad a la que, si lo desea, puede renunciar. La audiencia por tanto, no se configura para el sujeto como un deber de obligado cumplimiento, y en consecuencia, la falta de comparecencia del sujeto o la ausencia de alegaciones no

30/1992, un trámite esencial del procedimiento y, al mismo tiempo produce indefensión al interesado” (*op. cit.*, p. 129).

¹¹²⁷ Efectos recogidos por NAVARRO EGEA, M.: “El derecho a presentar alegaciones...”, *cit.*, p. 559. La STSJ de la Comunidad Valenciana de 15 de mayo de 2000 anula una liquidación provisional por falta del trámite de audiencia y motivación suficiente. En parecidos términos se pronuncia la STSJ de Madrid de 15 de julio de 1999.

puede ser objeto de sanción alguna ni puede considerarse como un consentimiento a la propuesta de resolución. El sujeto puede prescindir de él, e incluso, en vez de comparecer al acto de audiencia en sentido estricto, limitarse a remitir un escrito de alegaciones, adjuntando o no las pruebas que considere oportunas.

En conclusión, la puesta de manifiesto del expediente al sujeto constituye un deber para la Administración, mientras que la formulación de alegaciones y la presentación de documentos constituye un derecho del ciudadano.

No podemos finalizar estas genéricas consideraciones sobre este requisito procedimental, sin hacer alusión a un supuesto en el que se permite, actualmente, que el órgano gestor pueda prescindir del trámite de audiencia y proceder directamente, reunidos los elementos de juicio necesarios, a dictar el correspondiente acto de liquidación. Se encuentra previsto en el art. 84 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el que se dispone que no será de aplicación lo establecido en el art. 123.3 LGT cuando se trate de liquidaciones provisionales derivadas de una solicitud presentada por el sujeto pasivo para que la Administración practique una liquidación provisional (art. 81.3 en relación con el art. 84 LIRPF). Es ciertamente muy llamativo este supuesto, en el que puede llegar a considerarse la liquidación como un acto administrativo producido a instancia de parte; pero, dado que se refiere a un tributo estatal no desplegará ninguna virtualidad obviamente en la tramitación de los tributos de la esfera local.

Propuesta de resolución. Se ha considerado que cuando se traslada el expediente al particular, dicho expediente debe incorporar una propuesta de liquidación, similar a la regulada en el RGIT, en la que se explicita con el debido detenimiento cuáles han sido los errores u omisiones advertidos y en virtud de qué razonamientos se procede a la corrección de los mismos¹¹²⁸; esto es, una propuesta de regularización que cuente con una suficiente y debida motivación¹¹²⁹. Evidentemente, esta propuesta podrá ser modificada por el órgano de gestión a la luz de las alegaciones y de los documentos y justificantes aportados por el sujeto en virtud del trámite de audiencia.

¹¹²⁸ Así lo han reconocido JUAN LOZANO y SIMÓN ESTEVE, quienes afirman que “aunque, naturalmente, tratándose de una simple comprobación formal se aliviará ostensiblemente la densidad y profusión de tal motivación no por ello deja de ser un elemento esencial”. Es más, “dada la actual confusión de hipótesis en el art. 123 LGT, sólo una adecuada descripción del iter lógico-jurídico seguido por la Administración para proceder a la regularización propuesta permitirá en ocasiones determinar si se corresponde con una comprobación formal o en sentido propio y, en consecuencia, el carácter provisional o definitivo de la liquidación resultante” (*op. cit.*, p. 65).

¹¹²⁹ Se ha criticado la falta de motivación que suele haber en las propuestas de liquidación provisional de oficio que se le ofrecen al contribuyente, así como, en la posterior liquidación (VEGA BORREGO, F.A., *op. cit.*, p. 129).

Por tanto, en base fundamentalmente a la similitud que presenta en ocasiones la comprobación gestora con las actuaciones de prueba preconstituida, es posible trasladar algunos de los efectos más relevantes del régimen jurídico de éstas últimas al ámbito de las actuaciones gestoras. Y más concretamente, se ha señalado que “aquello a lo que el particular presenta o no alegaciones una vez trasladado el expediente es una auténtica propuesta de liquidación”, aunque no se haya extendido ante el particular; y si efectivamente se trata de una propuesta de liquidación, el obligado tributario tiene la posibilidad de prestar a ésta su conformidad¹¹³⁰, y de este modo, puede ver reducida la sanción que pudiera imponérsele, si se inicia el correspondiente procedimiento sancionador, en un treinta por ciento (art. 82.3 LGT)¹¹³¹.

3) Terminación de las actuaciones¹¹³².

¹¹³⁰ MORILLO MÉNDEZ se plantea si es necesario que en estas comprobaciones se haga constar en el procedimiento la conformidad o disconformidad del contribuyente con la liquidación propuesta; y responde afirmando que el TEAC se ha referido a esta cuestión en sentido positivo (“Análisis del art. 123 de la Ley General Tributaria...”, *cit.*, p. 16).

¹¹³¹ Ésta es la opinión sostenida por JUAN LOZANO y SIMÓN ESTEVE (*op. cit.*, ps. 68 y 69), quienes afirman que nada obsta a que el particular preste su conformidad con la propuesta que se le formula en el trámite de alegaciones, alegando en apoyo de su opinión lo dispuesto en el Informe de 14 de febrero de 1990, de la Dirección General de Inspección, en el que se admite la reducción de sanciones cuando el sujeto preste su conformidad a un acta con prueba preconstituida.

Por consiguiente, “paralelamente a lo que ocurre en el acta preconstituida, es en el trámite de audiencia donde el contribuyente debe manifestar expresamente su conformidad”, y este es el único momento para ello. Ahora bien, se ha sostenido que “debe aplicarse también la reducción, en consonancia con el procedimiento de inspección, cuando los órganos de gestión, al dictar la liquidación provisional, acepten íntegramente las alegaciones realizadas por el contribuyente en el trámite de audiencia”.

Finalmente, se ha señalado que, de forma similar a como acontece en el procedimiento de inspección, en el que la consignación de la conformidad en el acta supone un requisito esencial pero que afecta a una de las partes: el inspector actuario. De este modo, el inspector actuario inexcusablemente ha de recabar tal manifestación del obligado tributario, porque de lo contrario las actuaciones de la Inspección podrían ser consideradas nulas. De igual modo, “los órganos de gestión tienen el deber inexcusable de recabar tal manifestación del obligado tributario, porque de lo contrario, en consonancia con lo que ocurre en el procedimiento de inspección, deberá declararse la nulidad del acto de liquidación que finalice ese procedimiento de comprobación abreviada” (VEGA BORREGO, F.A., *op. cit.*, ps. 125, 126, y 131).

¹¹³² Uno de los aspectos en el que resultan más evidentes las actuales carencias de la regulación de las actuaciones de comprobación abreviada del órgano gestor, es el referente a cómo documentar el desarrollo y resultado de las mismas. Algunos de los autores partidarios de la aplicación analógica del RGIT, han afirmado que para documentar el desarrollo de estas actuaciones podría utilizarse las diligencias (art. 46 y 47 RGIT). Sin embargo, no adoptan una solución similar respecto a los documentos a utilizar para reflejar el resultado de las actuaciones de comprobación; no consideran aplicables en este procedimiento las actas de la Inspección, entre otras razones por la tradición y efectos que han desplegado en el procedimiento inspector, y porque ciertamente no se extienden en presencia del obligado tributario; aunque reconocen que sería

El procedimiento de comprobación por el órgano gestor puede finalizar con un acto administrativo –el acto de liquidación-, o bien, sin que se produzca un pronunciamiento expreso por parte de la Administración, con un absoluto silencio por su parte. En este último caso, el contribuyente, si no le fue notificado el inicio de las actuaciones de comprobación abreviada (ni recibió requerimiento alguno, ni fue citado para el trámite de audiencia) desconocerá totalmente la realización de las mismas; y en el caso de que hubiese tenido noticia del desarrollo de esta actividad administrativa, deberá presumir que el órgano gestor ha finalizado su actuación, cuando una vez transcurrido el plazo de resolución, no ha recibido notificación de acto alguno de la Administración. En este caso, ¿puede entender el contribuyente que el resultado de las actuaciones llevadas a cabo por el órgano gestor ha sido el de comprobado y conforme? ¿cómo puede conocer cuál ha sido el alcance de las comprobaciones realizadas?. Vemos cómo esta situación genera una cierta indefensión y atenta contra la seguridad jurídica, pues como se ha resaltado, nada impide que en el futuro la Administración vuelva a efectuar actuaciones comprobadoras sobre los mismos hechos ya comprobados¹¹³³.

Toda esta problemática deriva de que la norma guarda un absoluto silencio en torno a la necesidad de que la Administración, una vez iniciadas y desarrolladas estas actuaciones, deba pronunciarse sobre su resultado en todo caso, ya sea favorable al contribuyente, o a la propia Administración. En principio, en los casos en que el resultado coincida con el declarado por el sujeto no es necesaria su plasmación formal en una liquidación provisional con notificación al sujeto pasivo de la materialización de las actuaciones de comprobación abreviada realizadas, y ello tanto si dichas actuaciones se han producido en un ámbito exclusivamente interno como si se han llevado a cabo con conocimiento formal por parte del sujeto¹¹³⁴. Pero, si bien reconocemos que la norma tributaria no impone resolver expresamente al órgano gestor en este caso; no puede desconocerse que en la LRJPAC se contempla el deber legal que tienen los órganos

conveniente que se “arbitrase un medio de documentar el resultado de la comprobación gestora de funcionalidad y efectos similares a ellas dada la identidad sustancial que puede apreciarse entre los supuestos del art. 123 LGT y algunas hipótesis propias de la actuación inspectora” (JUAN LOZANO, A.M., y SIMÓN ESTEVE, R., *op. cit.*, ps. 67 y 68; quienes analizan esa identidad o similitud comparando el régimen jurídico de las “liquidaciones provisionales de oficio” y el propio de las actas con prueba preconstituida y las actas previas).

¹¹³³ La única solución propuesta para evitar esta consecuencia es solicitar “la certificación de acto presunto previsto en las leyes de procedimiento administrativo común” (TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: “Las funciones de los órganos de gestión tributaria...”, *cit.*, p. 17).

¹¹³⁴ DE LA PEÑA VELASCO, G.: “La liquidación provisional de oficio y la comprobación abreviada...”, *cit.*, p. 16. Este autor considera que mientras que la comprobación abreviada va a tener lugar en todo caso necesariamente (se va a producir en todos los casos de forma automática), la liquidación provisional de oficio “no constituirá un momento necesario del nuevo esquema procedimental”.

administrativos de resolver expresamente los asuntos de que conocen (art. 42 LRJPAC); deber que podría considerarse incumplido en este caso.

Para evitar estos inconvenientes sería deseable que se introdujese en este procedimiento un documento equivalente a las actas de comprobado y conforme que extiende el Inspector al finalizar las actuaciones de comprobación y/o investigación realizadas, considerando correcta la situación tributaria del sujeto, y detallando los conceptos y períodos a que la conformidad se extiende (art. 52 RGIT)¹¹³⁵.

Ahora bien, cuando el resultado de estas actuaciones no coincide con el previamente declarado por el sujeto (o se constata la falta de declaración) se procede a dictar el correspondiente acto de liquidación. La primera duda que surge es si dicho acto ha de ser dictado por el mismo sujeto que ha realizado la comprobación, o si debe ser una persona distinta. Sobre esta cuestión, algunos autores sostienen, en base a los principios generales de derecho administrativo, que la competencia para dictar la liquidación provisional de oficio debe corresponder a un sujeto distinto del que ha realizado la comprobación abreviada¹¹³⁶; en principio, deberá ser el Jefe de la Dependencia de Gestión quien lo realice. No obstante, hay autores que matizan esta opinión, y en función del alcance de las actuaciones de comprobación desarrolladas, consideran precisa o no dicha separación entre el sujeto que instruye y resuelve; así, cuando la liquidación deriva de meras actuaciones de comprobación formal no estiman necesario que se aplique esa separación personal, en cambio, en los casos de comprobación en sentido propio defienden la dualidad personal comprobador/ liquidador¹¹³⁷.

El art. 123 califica la liquidación resultante de “provisional” y “de oficio”; términos a los cuales ya nos hemos referido. Sin embargo, un importante sector doctrinal considera que “es posible mantener el carácter provisional de la liquidación tributaria resultante del procedimiento llevado a cabo por los órganos gestores cuando éstos se hayan limitado a realizar una comprobación estrictamente formal, consistente en corregir los errores de hecho o de derecho observados en la declaración presentada por el sujeto pasivo, pero no lo es tanto cuando el órgano gestor realiza una auténtica actuación comprobadora, que sólo se diferencia de la comprobación realizada por los órganos de inspección por el límite del examen de la documentación contable del contribuyente que pesa sobre los órganos

¹¹³⁵ En la actualidad, el órgano gestor lo que hace es utilizar un documento de estimación de alegaciones genérico en el que no se especifican los extremos comprobados (RUIZ GARIJO, M., *op. cit.*, p. 3).

¹¹³⁶ Así lo ha manifestado DE LA PEÑA VELASCO, G.: “La liquidación provisional de oficio y la comprobación abreviada...”, *cit.*, p. 29; FERNÁNDEZ PAVÉS (“Gestión tributaria. Inicio y liquidación”, *cit.*, p. 533).

¹¹³⁷ Esta es la opinión vertida por JUAN LOZANO, A.M., y SIMÓN ESTEVE, R., *op. cit.*, ps. 65, 66 y 69.

de gestión tributaria”. Por ello, en este último caso, en base a razones de eficacia administrativa y de seguridad jurídica, así como, atendiendo a la personalidad única de la Administración, se ha calificado la liquidación que resulte de las actuaciones gestoras “como una liquidación parcialmente definitiva, al menos por lo que se refiere a los elementos del hecho imponible comprobados por el órgano gestor, de lo contrario la Administración tributaria podría volver a comprobar los hechos previamente comprobados por la Oficina gestora no actuando de acuerdo con el principio de buena fe administrativa”¹¹³⁸.

Por lo demás, se trata de una liquidación que ha de reunir los requisitos que se exigen a cualquier acto liquidatorio; entre otros, los referentes a su contenido¹¹³⁹, destacando su necesaria motivación¹¹⁴⁰, y notificación¹¹⁴¹, aspectos sobre los que han girado la mayor parte de las discusiones y pronunciamientos jurisprudenciales que ha

¹¹³⁸ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *La gestión tributaria: una reforma necesaria...* cit., p. 137. Esta autora se refiere a la STS de 18 de julio de 1998 (RJ 1998, 7512), referida a la gestión local, en la que el Tribunal entiende que la liquidación practicada por un Ayuntamiento cuando se ha realizado comprobación, es una liquidación definitiva, con independencia de la denominación que quiera dársele y la Administración no puede volver a comprobar lo ya comprobado, pues “iría contra la seguridad jurídica que preconiza el artículo 9.3 de la Constitución”.

En parecidos términos se pronuncian JUAN LOZANO y SIMÓN ESTEVE, quienes reconocen que la determinación del alcance de las actuaciones es imprescindible para determinar si se trata de supuestos de “liquidaciones definitivas” o de “liquidaciones parcialmente definitivas a cuenta” (*op. cit.*, p. 70).

¹¹³⁹ Vid. en relación al contenido de la liquidación tributaria, RUIZ GARCÍA, R.: *La liquidación en el ordenamiento tributario...* cit.,

Además, sobre aspectos relativos al contenido de estas liquidaciones se han pronunciado las siguientes Sentencias: STSJ de Madrid de 17 de noviembre de 1994 (JT 1994, 1356), en la que se afirma que las liquidaciones tributarias deben contener para ser válidas, la firma del funcionario competente para dictarlas; SAN de 25 de febrero de 1997 (JT 1997, 146), y la SAN de 27 de septiembre de 1994 (JT 1994, 1085); y la STS de 31 de diciembre de 1991 (JT 1992, 2).

¹¹⁴⁰ Vid. en relación a la motivación del acto de liquidación, MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *La gestión tributaria: una reforma necesaria...* cit., p. 138.

Conforme al art. 132 LDGC, que ha trasladado al ámbito tributario el contenido del art. 54 de la LRJPAC, los actos de liquidación tributaria deben ser motivados con referencia a los hechos y a los fundamentos de derecho.

En relación a la motivación, afirman JUAN LOZANO y SIMÓN ESTEVE que “aunque, naturalmente, tratándose de una simple comprobación formal se aliviará ostensiblemente la densidad y profusión de tal motivación no por ello deja de ser un elemento esencial”. Es más, “dada la actual confusión de hipótesis en el art. 123 LGT, sólo una adecuada descripción del iter lógico-jurídico seguido por la Administración para proceder a la regularización propuesta permitirá en ocasiones determinar si se corresponde con una comprobación formal o en sentido propio y, en consecuencia, el carácter provisional o definitivo de la liquidación resultante” (*op. cit.*, p. 65).

¹¹⁴¹ Vid. en relación a la notificación de la liquidación, MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *La gestión tributaria: una reforma necesaria...* cit., p. 153.

originado la antecesora de estas liquidaciones provisionales de oficio, las llamadas liquidaciones paralelas.

J) Actuaciones inspectoras posteriores a la comprobación del órgano gestor y liquidación provisional de oficio.

A pesar del silencio que el art. 123 LGT guarda, a diferencia de otras normas tributarias¹¹⁴², y siendo lógicos con el devenir del procedimiento de gestión entendido en sentido amplio; tras las actuaciones de comprobación abreviada realizadas por el órgano gestor, podrán llevarse a cabo actuaciones de comprobación y/o investigación por parte de la Inspección de los tributos. El posible alcance de esta actividad inspectora dependerá de si las actuaciones previas desarrolladas por los órganos gestores son de mera comprobación formal, o si se han extendido más allá pudiendo calificarse de auténtica comprobación material; pues, mientras que en el primer caso, la Inspección no se encontrará vinculada por el resultado de dicha tarea comprobadora previa, en el segundo supuesto, los resultados derivados de la actuación indagatoria del órgano gestor podrán ser integrados, pero no modificados posteriormente¹¹⁴³.

De este modo, la liquidación que, en su caso, dicte el órgano gestor fruto de su actividad de comprobación formal será considerada una liquidación provisional, susceptible de una ulterior modificación en el seno del procedimiento gestor, conforme a la concepción clásica de este tipo de actos. Pero, si se han realizado por los órganos de gestión verdaderas funciones de comprobación, las liquidaciones resultantes, pese a su denominación *iuris* (art. 123 LGT), no podrán ser consideradas provisionales sin más, sino que será más adecuada su calificación como parcialmente definitivas, en cuanto que no

¹¹⁴² En el art. 84.4 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, reguladora del IRPF, se afirma que «*lo dispuesto en los apartados anteriores –que se refieren a la liquidación provisional- se entenderá sin perjuicio de la posterior comprobación e investigación que pueda realizar la Administración tributaria*». En parecidos términos se pronuncia el art. 144 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, y el art. 168 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido.

¹¹⁴³ En este sentido se pronuncian JUAN LOZANO, A.M., y SIMÓN ESTEVE, R., *op. cit.*, p. 70.

«Gestión tributaria local. El procedimiento de aplicación de los impuestos municipales»

se podrá volver sobre aquellos datos que han sido objeto de verdaderas actuaciones de comprobación.

CONCLUSIONES

CONCLUSIONES

PRIMERA. Partiendo de la sobradamente conocida ausencia de poder legislativo de las Corporaciones Locales y de que determinados aspectos del procedimiento de gestión en general necesariamente han de ser regulados por una disposición de rango legal; la primera cuestión abordada ha sido la de determinar el Ente competente para legislar respecto a la materia “gestión tributaria local”. La gestión de los tributos locales forma parte de lo que doctrinalmente se ha denominado Derecho tributario formal, que se encuentra íntimamente ligado a la regulación del tributo en su conocido aspecto sustantivo (Derecho tributario material), es decir, a la regulación de los elementos básicos o esenciales del sistema tributario local en general, y de cada una de las figuras tributarias que lo integran en particular. No podemos, por tanto, escindir, como si de dos ámbitos totalmente distintos o separados se tratase, los aspectos formales y materiales del tributo; forman parte de una única realidad: el tributo. En consecuencia, el ente territorial competente para legislar sobre el sistema tributario local ostentará asimismo la competencia para hacerlo respecto al procedimiento de aplicación y exacción de las distintas figuras que lo integran.

No ha habido ningún pronunciamiento jurisprudencial que haya respondido expresamente a la cuestión planteada, esto es, que haya determinado el Ente con poder legislativo para normar la denominada gestión tributaria local, entendida como aquel conjunto de actos y actuaciones coordinadas entre sí llevadas a cabo por la Administración tributaria local, en colaboración con el propio administrado, y orientadas esencialmente a la determinación del importe de la prestación tributaria y su efectivo ingreso. No obstante, puede inferirse una respuesta a la luz de las aportaciones doctrinales, y sobre todo, de las Sentencias del Tribunal Constitucional. Atendiendo a la organización territorial de nuestro ordenamiento, la competencia, obviamente, sólo puede corresponder al Estado o a las Comunidades Autónomas; esto es, para responder es

preciso partir del reparto competencial realizado entre ambos Entes territoriales en el Texto constitucional. Tras su análisis, hemos alcanzado la conclusión de que corresponde al Estado, en virtud del título competencial del art. 149.1.14 CE por el que se le atribuye competencia exclusiva en materia de Hacienda General, y por consiguiente, sobre determinados aspectos de la Hacienda Local, pero no sobre toda ella en su conjunto, pues como ha reconocido el Tribunal Constitucional hay determinadas cuestiones que necesariamente han de ser excluidas del mismo.

En este sentido, la competencia para legislar sobre el sistema tributario local en general, y respecto a la gestión de los tributos que lo integran en particular corresponde al Estado. Para alcanzar semejante conclusión es preciso partir del art. 133 CE, en el que se reconoce el poder originario del Estado en materia tributaria sujeto a los dictados de la propia Constitución, frente al poder derivado que se atribuye a Comunidades Autónomas y Corporaciones locales sometidas a lo dispuesto tanto en el texto constitucional como en la ley; y en consecuencia, corresponde a una ley estatal diseñar el sistema tributario local. Ahora bien, como sabemos que el reparto competencial se realiza en los arts. 148 y 149 de la Constitución, el art. 133 CE no es, en esencia, un título competencial como tal; por ello hemos residenciado la competencia específica del Estado en esta materia en el citado art. 149.1.14 CE relativo a la Hacienda General.

En consecuencia, la regulación de los aspectos básicos del sistema tributario local y en particular de la aplicación de los tributos locales, será llevada a cabo por una Ley estatal, correspondiendo su desarrollo en los márgenes arbitrados por dicha Ley a las Comunidades Autónomas (evidentemente cuando así venga dispuesto en la norma legal, es decir, cuando sean expresamente habilitadas para ello) y a las Corporaciones locales; sin perjuicio de que también las disposiciones reglamentarias estatales podrán regular estos aspectos, siendo preciso concretar el ámbito de desarrollo que corresponde a estas últimas, como hemos visto y recordamos en esencia más adelante.

SEGUNDA. El reconocimiento del poder tributario de los Entes locales, entendiéndolo por tal la capacidad normativa o el poder de dictar normas para la ordenación jurídica del tributo tanto en sus aspectos materiales como formales, esto es, el poder normativo para establecer y regular los tributos; se encuentra implícito en la propia declaración constitucional de autonomía local (art. 137 y 140 CE). Asimismo, se proclama de forma expresa en el art. 133 de la CE, precepto en el que se efectúa el reparto del poder tributario entre los distintos entes públicos territoriales; y en el cual, explícitamente se señala que las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las Leyes. Se atribuye, por tanto, a estas Corporaciones un poder normativo derivado o limitado, para el establecimiento de tributos (declarar la exigencia de los tributos potestativos y desarrollar y complementar los elementos básicos de la

regulación legal de sus tributos propios), así como, para su exigencia. Con este último término, se está haciendo referencia a que disponen los Entes locales de poder normativo para regular el procedimiento de exacción y aplicación de sus tributos propios dentro de los márgenes delimitados por la ley, así como, que a tales entes se les ha de conferir un cierto margen de actuación en la aplicación del procedimiento.

A través de este reconocimiento expreso del poder tributario de los Entes locales se logra dotar a este conjunto de facultades normativas de un rango constitucional que vinculará a toda la legislación posterior; se impide que dicho poder quede al arbitrio del legislador, cuyas previsiones no podrán en ningún caso vaciar de contenido el precepto constitucional que atribuye a las Entidades locales el establecimiento y la exigencia de sus tributos.

Dado que la Constitución no determina más que dicho poder se ejercerá de acuerdo con la Constitución y las Leyes, será la legislación de desarrollo de la misma la que delimite y concrete la definición precisa y el alcance de este poder tributario de las Entidades locales. En esta actuación de delimitación incidirán varios principios materiales y formales, básicamente enunciados en el art. 31 de la CE, en función de los cuales y de sus implicaciones se articularán dichas competencias normativas; principios que también condicionarán el ejercicio del poder tributario de los distintos entes públicos territoriales. Entre ellos juega un papel básico y esencial el necesario respeto a la autonomía y suficiencia financiera local, y al principio de reserva de ley.

TERCERA. Además, no es posible trasladar sin las oportunas matizaciones la doctrina sobre el principio de reserva de ley en materia tributaria, sino que es preciso circunscribirla al específico y concreto ámbito local; tal y como se ha reconocido desde instancias doctrinales y hemos constatado es opinión del Tribunal Constitucional reiterada en diversos pronunciamientos (entre otras, sus Sentencias 179/1985, de 18 de diciembre, 19/1987, de 17 de febrero, y 233/1999, de 16 de diciembre).

Respecto a la operatividad del principio de reserva de ley en materia tributaria local, que ha de ser interpretado como una reserva estatal de ley, se postula una flexibilización, modulación o restricción de sus exigencias cuando de la capacidad de normación de los entes locales en materia tributaria se trata. Partiendo de la base de que es imprescindible que la Ley reconozca a las Entidades locales la facultad de intervenir en la ordenación de sus tributos propios, debiendo dejarles siempre un espacio de libre decisión, aunque no necesariamente en todos los tributos con igual intensidad; la reserva de ley en el ámbito local ha de actuar con una mayor parcialidad o restricción, en base, fundamentalmente, al carácter representativo del Pleno de la Corporación, órgano encargado de adoptar las disposiciones normativas locales, informado por el principio

democrático y que permite satisfacer las exigencias de autoimposición o autodisposición que tradicionalmente han sido consideradas como el fundamento de este principio, que opera tanto en el ámbito material como en el formal del tributo (arts. 31.3 y 105.c) CE). No hay razones para plantear, en consecuencia, respecto a las disposiciones reglamentarias locales, la sospecha de una ausencia o falta de carácter democrático de las mismas, como sí sucede respecto a las disposiciones reglamentarias estatales. En cualquier caso, tampoco se puede olvidar que, aunque las decisiones normativas de los entes locales respecto a sus tributos propios son capaces de garantizar las exigencias de autoimposición y pertenecen a un ordenamiento basado en el principio de autonomía, satisfaciendo así parte de los fundamentos del principio de reserva de ley; éste trata de proteger otras finalidades, como son la necesidad de garantizar la unidad del ordenamiento y una igualdad básica de posición de los contribuyentes, que necesariamente habrán de ser tenidas en cuenta, y en este sentido, impiden que el acuerdo municipal pueda sustituir por completo a la Ley.

En cuanto al grado de modulación que ha de producirse, esto es, el límite hasta el que han de reducirse las exigencias derivadas de este principio cuando se proyecta sobre el ámbito tributario local; su determinación podrá realizarse a partir de la concreción, en un primer momento, del ámbito mínimo de la regulación material y formal de los tributos que necesariamente ha de ser cubierta por una norma legal, pues a partir de ahí, es posible la intervención de la norma local reglamentaria. Es decir, la intervención de la norma legal ha de cubrir márgenes mínimos, y no máximos, cuando de la regulación de los tributos locales se trata.

Por tanto, con el límite de la reserva de ley, la normación de toda la materia restante corresponde a los Ayuntamientos; la ley tributaria debería limitarse a satisfacer el mínimo exigido por este principio para así respetar también las exigencias derivadas de la proclamación constitucional de la autonomía municipal. Dicho en otros términos, la incidencia del principio de reserva de ley en este ámbito ha de entenderse, en el sentido de que los aspectos materiales y formales del tributo que han de ser regulados por la ley no constituyen un contenido mínimo que ha de ser cubierto por esta norma de rango legal, sino más bien, un contenido máximo. Ahora bien, lo que propugnamos no es que el legislador efectúe una mera habilitación a la Corporación local para que delimite los elementos esenciales del tributo; no se trata de que la norma legal efectúe una remisión en blanco ni que abdique de toda regulación directa; sino de que el legislador satisfaga los mínimos exigidos por dicha reserva, de modo que tanto respecto de los elementos esenciales –materiales y formales- del tributo, como en los restantes no cubiertos por la reserva, pueda producirse la colaboración e intervención de la norma local aunque en distinta medida. Así se deriva de la conjunción e interconexión de los principios constitucionales de reserva de Ley y de autonomía local.

CUARTA. Como consecuencia de esta flexibilización de las exigencias del principio de reserva de ley en materia tributaria local, el ámbito de libre decisión dejado a las Corporaciones locales es «*desde luego mayor que el que pudiera relegarse a la normativa reglamentaria estatal*» (STC 233/1999, de 16 de diciembre); se reconoce a las Ordenanzas fiscales un alcance superior y distinto al de meras normas reglamentarias. Al referirse al ámbito tributario local y como consecuencia esencialmente de la necesaria salvaguarda de la autonomía local, la norma legal encuentra una limitación en cuanto a su extensión de la que carece cuando se refiere a la materia tributaria estatal, y es que no puede agotar toda su regulación, pues de hacerlo así estaría vaciando de contenido la proclamación constitucional del poder tributario de Municipios y Provincias para establecer y exigir tributos (art. 133.2 CE), y sobre todo, el reconocimiento constitucional de la autonomía local (arts. 137 y 140 CE, en relación a su vez con el art. 3.1 CEAL).

En consecuencia, no pueden asimilarse y equipararse sin más las disposiciones reglamentarias locales y estatales, pese a que todas compartan un mismo rango, dado que entre ellas existe una diferencia que resulta ser sustancial; no se puede olvidar que los Reglamentos y Ordenanzas locales proceden de un órgano de naturaleza democrático-representativa, que permite satisfacer las exigencias de autoimposición o autodisposición que constituyen el basamento, entre otras finalidades, del principio de reserva de ley. Por tanto, el principio de reserva de ley dulcifica sus exigencias cuando articula las relaciones Ley–Reglamento local, y no cuando opera en el ámbito Ley–Reglamento estatal. Una muestra significativa de lo que venimos afirmando, la constituye el distinto fallo al que llega el Tribunal Constitucional en el enjuiciamiento que hace de la regulación de los llamados precios públicos, en sus Sentencias 185/1995, de 14 de diciembre, y 233/1999, de 16 de diciembre.

QUINTA. La determinación del margen de decisión que se quiera otorgar a los Entes locales en el ámbito de sus tributos propios es una opción política; correspondiendo al legislador la concreción del grado de intervención normativa de la cual han de gozar dichos Entes, respetando siempre, evidentemente, el mínimo garantizado por la Constitución y el exigido en la Carta Europea de Autonomía Local (art. 9.3) como derecho positivo vigente en nuestro país.

El legislador, al adoptar esta decisión, ha estado directamente mediatizado por la interpretación que el Tribunal Constitucional ha realizado sobre el poder normativo de las Entidades locales en materia tributaria, al interrelacionar los principios de autonomía y reserva de ley; si bien, al igual también que el Tribunal Constitucional, mantiene una posición bastante conservadora y limitativa en cuanto al alcance y extensión de dicho poder. En efecto, atendiendo al ámbito procedimental del tributo, el conjunto de facultades

normativas otorgadas por el derecho positivo a las Entidades locales son ciertamente reducidas, en comparación con las que podrían derivarse de la interpretación de la norma constitucional, aunque respetuosas con los márgenes entendidos como mínimos exigidos por la Carta Europea de Autonomía Local. Se verá limitado el Ente local por la regulación que del procedimiento de aplicación de los tributos locales se contiene en la propia Ley reguladora de las Haciendas Locales, que ha sido criticada por ser excesivamente reglamentista y exhaustiva, dejando un escaso margen de intervención en la normación de sus tributos propios y de su procedimiento de exacción a los Entes locales; escudándose para ello, no en el principio de reserva de ley, sino en la competencia exclusiva del Estado sobre el sistema tributario estatal proclamada en el art. 133.1 CE, incidendo en consecuencia sobre elementos no cubiertos por la reserva de ley.

En esta Ley de Haciendas Locales, en relación a cada figura tributaria, se hace una referencia, en unas ocasiones más extensa y minuciosa, y en otras menor, a su procedimiento de aplicación. Y sobre todo, incidirá en la configuración de las facultades normativas de los Entes locales respecto a la aplicación de sus tributos, la remisión que se establece en el art. 12 LRHL a la regulación que de esta materia se contiene en las disposiciones legales y reglamentarias estatales. Esta remisión, que supone la aplicación directa e inmediata de la normativa estatal en la aplicación de los tributos locales y que ha de ser interpretada en un contexto de pretendida, y casi forzada, homogeneidad y uniformidad de la que se pretende dotar e imprimir a los procedimientos tributarios en cualquiera de las esferas territoriales y con respecto a cualquier tributo en los que tenga lugar, incide en un doble plano: en el normativo (en el momento de regular en la correspondiente Ordenanza fiscal el *iter* procedimental a seguir), y en el aplicativo (a la hora de proceder a exaccionar un tributo en cada caso en concreto).

SEXTA. Ahora bien, no se puede olvidar que en la esfera de aplicación de los tributos locales, existen ciertas particularidades respecto al ámbito estatal, particularidades nacidas bien de especificaciones expresamente previstas en la legislación propia local, o bien, del propio sistema organizativo y de funcionamiento de los Entes a los que corresponde la titularidad de estos tributos. Asimismo, tres de los impuestos locales más importantes, y que tienen un carácter preceptivo, junto a numerosas tasas, siguen un modelo de gestión nada parecido al que caracteriza hoy el sistema tributario estatal, y sobre el mismo, no existe prácticamente ninguna referencia en la normativa a la cual la Ley reguladora de las Haciendas Locales se remite; son exigidos de oficio por la propia Administración tributaria local anualmente, recurriendo a exaccionarse a través de la figura del recibo y a su notificación colectiva mediante edictos. A su vez se ha de tener en cuenta que la Ley General Tributaria ha sido diseñada, fundamentalmente, pensando en tributos con una determinada estructura y que han de ser gestionados por una determinada Administración que cuenta con un potencial humano

y técnico, e incluso, con un modo de actuar administrativo, que no se asimila al de la mayoría de los Entes locales.

Ello determina la imposibilidad de realizar una transposición pura y simple del modelo jurídico de gestión tributaria consolidado para el Estado a las Entidades locales; de ahí la previsión contenida en el apartado 2 del artículo 12 de la LRHL, en el que se reconoce la facultad de la Corporación local de adaptar la normativa legal y reglamentaria estatal, en materia de gestión, liquidación, inspección y recaudación, a su propio régimen de organización y funcionamiento; si bien, se impone un límite preciso e infranqueable: la adaptación no podrá ser contraria al contenido material de la normativa estatal. De este modo, se viene a reconocer que la remisión efectuada en el art. 12 LRHL no significa que se trasladen sin más los procedimientos diseñados por la LGT a la esfera local, sino que se produzca una cierta homologación en cuanto a las actuaciones a desarrollar, pero adaptándolas el Ente local a su propia realidad. No se trata, por tanto, de copiar, reproducir o repetir miméticamente los procedimientos; y todo ello, evidentemente, sin que dicha adaptación a la esfera local pueda llegar a suponer una alteración de la esencia en sí del procedimiento. Podríamos interpretar la posible adecuación al régimen de organización y funcionamiento de la Entidad local en el sentido de que, se está posibilitando que, a través de su Ordenanza fiscal, pueda dicha Entidad ordenar el desarrollo de la gestión del tributo o tributos en cuestión, coordinando los medios personales, materiales, técnicos y humanos con los que efectivamente cuenta, para alcanzar el fin perseguido con el procedimiento; así como que pueda ajustar dicha normativa estatal al particular modo de ejercicio o ejecución que de las funciones que le son propias tiene el Ente local; esto es, al propio modo de actuar de la Administración local.

Es cierto que con esta modificación del art. 12.2 LRHL, más nominal que real, pues ciertamente ya podían las Entidades locales realizar tales adaptaciones de la normativa estatal en base a su potestad de autoorganización reconocida en el art. 4.1.a) LRBRL, pero positiva en cualquier caso; se ha dado un paso hacia delante en la incidencia de la potestad reglamentaria de las Entidades locales en materia de gestión de sus tributos propios, aunque aún queda un largo camino por recorrer. En este sentido, sería conveniente que se incrementasen las competencias normativas de las Corporaciones locales respecto de la gestión de sus propios tributos, reduciéndose simultáneamente la presencia de la normativa estatal reguladora de esta cuestión. Aumentando el poder tributario de los Entes locales en este ámbito, se podría disminuir la homogeneidad forzada que impone la Ley reguladora de las Haciendas Locales, pues preveer un trato igual para realidades diferentes puede ser igual de discriminatorio. Asimismo, esta posibilidad sería respetuosa con las exigencias derivadas del principio de

reserva de ley, y supondría un avance en la incidencia del principio de la autonomía local en el ámbito tributario.

Un referente para llevar a cabo esta modificación propuesta podría ser, una vez más, el ordenamiento tributario italiano, en el que fuera del ámbito reservado a la Ley (individualización y definición del hecho imponible, sujeto pasivo y alícuota máxima) y respetando las exigencias de simplificación de las obligaciones y deberes impuestos a los contribuyentes, el ente local goza de competencia normativa para regular cualquier aspecto referente a sus tributos (art. 52 del Decreto Legislativo de 15 de diciembre de 1997, n.º 446). De lo dicho se deriva que, el ente municipal y provincial italiano podrá normar, respecto a la materia que aquí nos interesa, el completo procedimiento de aplicación y exacción de sus tributos. Sólo en aquellos supuestos en los que el contenido de la norma reglamentaria local pueda considerarse incompleto o fragmentario, con el fin de evitar el nacimiento de posibles controversias, se acudirá a lo dispuesto en la norma legal (art. 52.1 *in fine* del Decreto Legislativo citado). Se altera así el sistema de prelación de fuentes, pues la norma legal (salvo en el ámbito que le ha sido específicamente reservado) actúa con un carácter subsidiario respecto a la norma reglamentaria local; sólo cuando ésta última sea insuficiente se acudirá a lo establecido en una norma legal.

Frente a este amplio poder normativo reconocido a los Entes municipales y provinciales italianos en esta materia, contrasta la escasa capacidad de maniobra de la que gozan sus homólogos franceses, pues en dicho ordenamiento estos Entes tienen un poder muy limitado en materia fiscal en general, y especialmente en el procedimiento de aplicación de sus tributos; sólo intervienen indirectamente en la delimitación de la base imponible (que gira en torno al denominado “valor locativo catastral”) a través de las comisiones municipales de impuestos directos locales, y en la determinación de los tipos de gravamen que una vez aplicados a la base correspondiente, nos dará obviamente la cuantía a recaudar. En consecuencia, todo el desarrollo de la gestión tributaria local francesa que se lleva a cabo mediante listas o censos (*rôles*), es asumida por el Estado, que tiene la competencia, tanto para establecer y liquidar los impuestos directos locales (de ello se encarga la Dirección General de Impuestos), como para recaudarlos (actuación llevada a cabo por la Dirección General de Contabilidad).

SÉPTIMA. De la conjunción de los arts. 137 y 142 CE y sobre todo del art. 133.2 de dicho Texto constitucional, puede llegar a deducirse que los Entes locales han de disponer de las competencias necesarias para llevar a cabo la gestión de los tributos que “pueden establecer y exigir”, para así dar satisfacción a sus propios intereses, y siempre conforme a lo que se disponga en una norma estatal. En este mismo sentido ha venido a reconocerse también por el legislador básico local en el art. 106.2 LRBRL. Las Entidades locales son titulares de sus tributos propios y de las competencias de gestión tributaria de

los mismos, si bien dicha capacidad para su gestión no es absoluta, sino que está limitada en los términos que establezca la correspondiente Ley del Estado.

Asimismo, aunque el Estado es competente para regular por ley los términos en los que los Entes locales pueden establecer y exigir tributos (art. 133 CE), ello no significa que pueda hacerlo sin sujeción a límite alguno; pues no pueden desconocerse determinados principios constitucionales como el de autonomía y suficiencia financiera local, así como, el necesario respeto al ámbito competencial de estas entidades. En consecuencia, no pueden vaciar de competencias ejecutivas a las Corporaciones locales; no es posible que a través de una norma estatal se atribuya al Estado la totalidad de las competencias en esta materia. Dado que las leyes de las Comunidades Autónomas no pueden regular los aspectos competenciales de la gestión tributaria local (salvo que una ley estatal expresamente las habilite para ello), no pueden alterar el régimen competencial establecido, atribuyendo a los Entes locales competencias distintas a las previstas en la normativa estatal.

Por tanto, la titularidad de las competencias en materia de gestión de los tributos locales corresponde, con carácter general, al Ente local, siempre y cuando en una Ley estatal no se disponga otra cosa. Podrá alterarse dicho régimen de atribución competencial, sin que llegue a vaciarse de contenido, siempre que exista una justificación suficiente en base a la peculiaridad de la materia o a la propia capacidad del Ente, es decir, atendiendo a criterios de eficacia, de protección del interés general o de necesidad de un tratamiento unitario de una determinada materia, y de eficiencia y economía en el gasto (art. 2.1 LRBRL y art. 4.3 CEAL).

OCTAVA. La realidad de gran número de Entes locales ha indicado tradicionalmente, y aún evidencia en la actualidad, cómo muchos de ellos por sus dimensiones y recursos socioeconómicos no disponen de medios materiales, técnicos y humanos suficientes para poder ejercer las competencias de gestión de su sistema tributario, en ocasiones demasiado complejo. Esta situación no pasó desapercibida al legislador, y fue tomada en consideración al elaborar tanto la Ley reguladora de las Bases de Régimen Local como la propia Ley reguladora de las Haciendas Locales, reconociéndose la posible aplicación de diferentes mecanismos como la delegación y la colaboración, que van a facilitar el adecuado desarrollo del sistema tributario local, sin afectar al principio básico y general de titularidad local de las competencias en materia de gestión de los tributos locales.

Con ellos, se pretende alcanzar una mayor eficacia y eficiencia en el actuar de la Administración, y al mismo tiempo, en la medida de lo posible, mantener el criterio de unicidad en los comportamientos administrativos; estas técnicas van a permitir que el Ente

local siga siendo el titular de las competencias que la Ley estatal les reconoce en materia de gestión, y al mismo tiempo, van a posibilitar la efectiva aplicación del sistema tributario local. Tratan de corregirse, de este modo, los problemas derivados de la atribución competencial realizada por el art. 106.3 LRBRL, sin alterar su esencia.

En otras muchas ocasiones, la incapacidad de los entes locales no es material sino fundamentalmente jurídica, esto es, en ciertos casos, disponiendo de medios técnicos, materiales y humanos suficientes para el ejercicio de las funciones atribuidas, se encuentran con otras limitaciones jurídicas como la imposibilidad de llevar a cabo actuaciones fuera de su ámbito territorial. Estas limitaciones también han sido tomadas en consideración por el legislador, y les ha dado una respuesta expresa articulando mecanismos de colaboración obligatoria como los referidos en el art. 8.3 LRHL.

Por su parte en el caso del IBI e IAE, el Estado se reserva determinadas competencias gestoras; dicha reserva plantea la necesidad de llevar a cabo relaciones entre las diferentes Administraciones implicadas en la actividad gestora, y ello por diversas razones: de un lado, al tratarse de impuestos de gestión dual es precisa la articulación de técnicas que permitan la participación y colaboración entre la Administración estatal y local dada la conexión y correlación (incluso, dependencia) existente entre las actuaciones de gestión llevadas a cabo por uno y otro Ente; así, baste afirmar que para la adecuada y efectiva exigencia del IBI (para llevar a cabo una eficaz gestión catastral y tributaria) se requiere de la existencia de canales de información y comunicación continuos y constantes entre ambas Administraciones, y del ejercicio de actuaciones en pro de dicha eficacia. De otro lado, se ha afirmado que la reserva estatal de determinadas competencias que inciden en materia de gestión de impuestos locales, y en cuanto excepción a la regla general de atribución de la titularidad de las competencias en materia de gestión al propio Ente local, supone un desapoderamiento de los Entes locales en asuntos que afectan directamente a sus intereses; lo cual aconseja el establecimiento de fórmulas en virtud de las cuales éstos últimos pueden participar y colaborar en el ejercicio de esas competencias.

NOVENA. El que los tributos de mayor importancia (Impuesto sobre Bienes Inmuebles, Impuesto sobre Actividades Económicas, Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica y tasas por la prestación periódica de determinados servicios) tengan carácter periódico y se gestionen siguiendo el que podríamos denominar “sistema de padrones, matrículas o registros de obligados al pago”, confiere a la gestión tributaria en el ámbito local una problemática sustancialmente diferente a la que se presenta respecto a los tributos estatales, así como, respecto del resto de tributos locales que no siguen este esquema procedimental. Precisamente, es en relación a estos tributos y su particular modo de gestión, donde la remisión genérica a la normativa estatal realizada en el art. 12

LRHL despliega una menor eficacia. En efecto, a ellos apenas si se refiere la LGT ni tampoco sus disposiciones de desarrollo; en este sentido, sólo en el art. 124.3 LGT se contiene una alusión específica a la notificación en estos supuestos, y en los arts. 20.2 y 86 a 90 del Reglamento General de Recaudación, sobre plazos de ingreso y recaudación de este tipo de deudas.

En estos tributos, su marcado carácter censal, y su particular modo de gestión, se ve favorecido por el predominio del elemento real y objetivo sobre el subjetivo o personal, unido generalmente a una ausencia de valoración de rendimientos, así como, por la continuidad en los presupuestos determinantes de su exigibilidad y constancia en el importe de la deuda. El esquema básico que se sigue para su exacción y aplicación es, a grandes rasgos, el siguiente: el sujeto declara en el primer período impositivo, en el que el procedimiento a seguir no se diferencia básicamente del correspondiente al resto de figuras tributarias, salvo por la particularidad existente en dos impuestos, en los que las facultades gestoras se han atribuido a órganos pertenecientes a dos Administraciones diferentes. Se iniciará, por tanto, mediante la presentación de la declaración, o en su caso, siempre que así se prevea en una norma legal y regule en la correspondiente Ordenanza fiscal, de la autoliquidación; o bien, excepcionalmente, mediante el desarrollo de las actuaciones investigadoras pertinentes. Seguidamente, se procederá a la incorporación de los datos declarados, y en su caso, comprobados e investigados al correspondiente registro, y se dictará la liquidación, siendo notificada individualmente al obligado al pago. En el segundo período impositivo y siguientes, en tanto no se produzca una modificación de las circunstancias tomadas en consideración en el período inicial o una baja o cese en la situación o actividad que motivó la inclusión en el respectivo Padrón, Registro o Matrícula; la Administración gestora procederá a exigir de oficio el correspondiente tributo.

DÉCIMA. El procedimiento de gestión de dos de los impuestos tradicionalmente más importantes como son el IBI y el IAE, e incluso, del IVTM, está indudablemente mediatizada e influida por la dependencia que, para el conocimiento de determinados datos relevantes para la aplicación y exacción de estos tributos, existe respecto del buen funcionamiento y del actuar de otros órganos administrativos. Se tiende, por tanto, a resaltar en los dos primeros casos su condición de impuestos de gestión compartida o dual. Ahora bien, en estos supuestos lo que sucede no es que el procedimiento de gestión de estas figuras impositivas se disgrege en dos grandes fases: la catastral y censal, de un lado, y la estrictamente tributaria, de otro; sino que se trata de procedimientos administrativos distintos con finalidades igualmente diferentes.

En este sentido, respecto al primero de los impuestos citados, el IBI, la finalidad del conjunto de actuaciones y actos coordinados que se integran en el seno del llamado

procedimiento de incorporación de bienes inmuebles al Catastro (gestión catastral) no es determinar la deuda correspondiente al IBI y alcanzar su efectiva recaudación, ni siquiera sólo y exclusivamente determinar el valor catastral, sino llevar a cabo la formación y mantenimiento del Catastro y la difusión de la información catastral; esto es, conocer y reflejar la descripción catastral de cada inmueble urbano, rústico y de características especiales en particular, y del conjunto de la riqueza inmobiliaria nacional en general.

Cuestión distinta es que dichos datos, como sin duda ocurre con el valor catastral, resultan ser esenciales en el procedimiento de liquidación de determinadas figuras tributarias, hasta el punto de que cualquier demora o incorrección en su determinación indudablemente incidirá sobre el citado procedimiento de gestión tributaria. Ahora bien, el que dichos datos tengan una relevancia o trascendencia tributaria no significa que las actuaciones administrativas a través de las cuales se obtienen, se inserten en el seno de un procedimiento de gestión tributaria en sentido estricto. De ello se deriva que en el ámbito de estos impuestos, siendo precisos, en realidad no se comparte la gestión de los mismos; sino que más bien depende su efectiva liquidación y recaudación de las actuaciones desarrolladas y llevadas a buen fin en el seno de otro procedimiento.

La afirmación anterior no se ve desvirtuada por el hecho de que la propia Ley del Catastro Inmobiliario reconozca naturaleza tributaria al procedimiento de incorporación de bienes inmuebles al Catastro, esto es, al que podríamos denominar procedimiento catastral por excelencia; puesto que tener naturaleza tributaria no significa, como es sabido y resulta evidente, que sea un procedimiento de gestión tributaria, por cuanto no persigue liquidar y recaudar un tributo en particular; dicho reconocimiento obedece a que la información catastral cobra una especial trascendencia tributaria, siendo relevante para la gestión de diversas figuras tributarias pertenecientes a los distintos niveles de Hacienda, y va a significar esencialmente que les será de aplicación supletoria lo dispuesto en la Ley General Tributaria y en la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, entre otras disposiciones. No podemos olvidar que la gestión tributaria es uno de tantos procedimientos tributarios y que éstos son a su vez, procedimientos administrativos. Tras lo dicho, resulta evidente que no se puede confundir el Catastro con el IBI, y por ende, tampoco la gestión del Catastro con la gestión del IBI.

UNDÉCIMA. El que parte de las facultades necesarias para el conocimiento de determinados datos precisos para la correcta aplicación y exacción de estos impuestos hayan sido reservadas a la Administración estatal, podría seguir siendo objeto de crítica en la actualidad; si bien, no puede dudarse de su constitucionalidad, sancionada por el Tribunal Constitucional en su Sentencia 233/1999, de 16 de diciembre. En efecto, en el caso concreto del IBI, reconoce la adecuación al texto constitucional de la reserva estatal de las funciones del Catastro, al tratarse de una institución común e indispensable para la

gestión de alguno de los impuestos estatales más relevantes; además, ha de tenerse en cuenta su importancia como fuente de información de la riqueza inmobiliaria del país, así como su contribución a la salvaguarda del principio de igualdad. De otro lado, razones de eficacia justifican la atribución a la Administración tributaria estatal de las funciones que integran la llamada gestión censal.

DUODÉCIMA. Uno de los aspectos más destacados del procedimiento de gestión de estos tributos de cobro periódico está en la formación del Registro, Padrón o Matrícula correspondiente. En efecto, la Administración, a partir de las declaraciones (de alta, baja o variación) presentadas por los particulares, así como de los datos obtenidos a raíz de las propias comprobaciones administrativas; elaborará los listados de contribuyentes que se denominan, en función de los datos en ellos contenidos y del tributo respecto del cual sean elaborados, Padrones, Matrículas o Registros. Tienen en común su designado carácter estático, en cuanto no podrán ser objeto de modificación o rectificación por la Entidad municipal en el devenir del período impositivo en el que estén desplegando su eficacia; los cambios acaecidos durante el mismo quedarán reflejados en estos documentos y producirán efectos en el período siguiente. Se diferencian así de los registros de los cuales obtienen la información que reflejan: el Catastro, el Censo de Actividades Económicas y el Registro de Vehículos, respectivamente, pues en ellos se incorporan las modificaciones pertinentes conforme se van produciendo o conociendo. Igualmente, se caracterizan por que en ellos no se deja constancia del importe de la deuda tributaria; sin perjuicio de que sí hagan mención a algunos elementos de cuantificación de la misma.

En los dos primeros casos corresponde su elaboración y aprobación a un determinado órgano perteneciente a la Administración Estatal, la Dirección General del Catastro respecto al Padrón y la AEAT en relación a la Matrícula. Tanto Padrón como Matrícula posibilitan que la información catastral y censal con relevancia para la liquidación del IBI e IAE, respectivamente, sea conocida por los Ayuntamientos, y por tanto, a partir de su recepción por éstos últimos se inician las actuaciones de estricta gestión tributaria. El registro que sirve de base a la elaboración de las listas cobratorias en el IVTM podrá ser confeccionado por la propia Entidad municipal, si bien, ésta se limitará a reproducir la información obtenida del Registro de Vehículos llevado a cabo por las Jefaturas de Tráfico. El contenido de cada uno de estos documentos públicos diferirá, como es evidente, en función del objeto imponible gravado en el tributo al cual se refieren; la riqueza inmobiliaria, el ejercicio de una actividad económica, o la tenencia de un determinado elemento material.

Con carácter general, estos documentos son objeto de exposición pública inicial, con la finalidad de corregir los posibles errores que pudieran contener y de

que los interesados puedan formular las alegaciones que estimen convenientes. Asimismo sobre la base de dichos Padrones, Registros y Matrículas se confeccionarán las denominadas listas cobratorias que serán objeto, igualmente, de exposición pública, considerándose dicha exposición como la notificación colectiva de la liquidación pertinente del tributo en cuestión.

DECIMOTERCERA. La iniciación del procedimiento de gestión en los tributos de cobro periódico mediante recibo se produce de oficio cada año por la propia Administración, una vez que ha tenido lugar el alta del sujeto en el correspondiente Padrón, Matrícula o Registro, salvo que se produzca alguna variación en los datos previamente declarados o comprobados inicialmente por la Administración y que conllevaron el alta, entre otras consecuencias jurídicas. Tradicionalmente se han distinguido en el ámbito de los impuestos de cobro periódico mediante recibo tres tipos de declaraciones: de alta, variación y baja; que han de ser diferenciadas, como cualquier otra declaración, de las meras comunicaciones de datos, entendiéndose por tal aquella manifestación de datos adicionales y parciales de contenido fundamentalmente complementario y ampliatorio, y de las solicitudes consideradas como meras peticiones o declaraciones de voluntad.

Sólo en el caso de alta en el correspondiente registro o de modificación de las circunstancias que motivaron la inclusión, el sujeto habrá de presentar una declaración; siendo cuestionada doctrinalmente la naturaleza de dicha declaración, fundamentalmente en el ámbito nuevamente del IBI y el IAE. En nuestra opinión, si bien es cierto que uno de los principales efectos que produce su presentación es la incorporación de los datos que contienen en el correspondiente Padrón, Matrícula o Registro, no podemos considerarlas como meras declaraciones censales. En efecto, cuando se habla de declaración censal se alude a aquella que han de presentar las personas o entidades que desarrollen o vayan a desarrollar en territorio español actividades económicas o profesionales, o en su caso, satisfagan rendimientos sujetos a retención, conforme al art. 107 de la Ley 37/1988, de 28 de diciembre y el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio. Es indudable, por tanto, la importancia censal que tienen estas declaraciones al objeto de que se pueda mantener al día el correspondiente Catastro (por la DGC), Censo de actividades económicas (AEAT), e incluso, el Registro de Vehículos (DGT); pero ello no es impedimento para calificarlas como auténticas declaraciones tributarias, por cuanto a través de ellas se ponen en conocimiento de la Administración datos que en mayor o menor medida incidirán sobre el *an* y el *quantum* de la prestación tributaria.

No se trata de una cuestión baladí carente de efectos prácticos, ni de una mera discusión teórica; pues el reconocerles una indudable naturaleza tributaria significa que compartirán el régimen jurídico propio de estas actuaciones del particular, salvo que la

normativa específica establezca alguna especialidad. En este sentido, su presentación extemporánea y espontánea provocará la aplicación de los recargos del art. 61.3 de la LGT; si bien hay determinados casos en los que puede resultar más discutible, como es el supuesto de las declaraciones de baja o cese; así como, supuestos en los que será especialmente dificultosa su exigencia. Nos referimos a aquéllos en los que se ha de presentar la declaración ante un órgano perteneciente a una Administración distinta a aquélla a la que corresponde la potestad liquidadora. Los plazos, contenido, sujetos legitimados para su presentación, modelos y demás cuestiones referentes a las declaraciones en IBI e IAE, se encuentran reguladas en sendas normas reglamentarias estatales a raíz de las breves consideraciones realizadas en la LRHL y en la LCI (en el caso del impuesto inmobiliario), mientras que en el ámbito del IVTM será el propio Ayuntamiento el que, ante la parquedad de la Ley de Haciendas Locales, desarrolle el régimen jurídico de estas declaraciones en la correspondiente Ordenanza fiscal. En relación a este último impuesto, conviene resaltar que se han de diferenciar los términos alta y baja en el Registro de Tráfico (declaración de aptitud para circular o lo contrario), y en el correspondiente padrón o registro municipal. Por su parte, qué se considera variación en este ámbito se deducirá de lo establecido en el art. 100.1 LRHL y 2.1 RD 1576/1989, por el que se dictan normas para la aplicación del IVTM.

Especialmente llamativo es el régimen establecido para los supuestos de incumplimiento de este deber de declarar; la falta de presentación de la declaración o el hacerlo fuera de plazo (previo requerimiento ha de entenderse), o la presentación de una declaración falsa, incorrecta o inexacta, son conductas que dependiendo del tributo de cobro periódico mediante recibo de que se trate, e incluso del tipo de declaración a presentar, serán calificadas de un modo distinto dentro de los tipos de infracciones simples o graves (regulados en la LGT, y que resultan aplicable por la remisión del art. 10 LRHL). En efecto, la falta de presentación de una declaración de baja cabe entender que será constitutiva de infracción simple, por cuanto no conlleva una pérdida económica para la Administración; por su parte, la falta de presentación de una declaración de alta o variación, o el efectuarla fuera de plazo o su presentación falsa, incompleta o inexacta podría ser constitutiva de infracción tributaria grave conforme al art. 79.a) LGT, y de hecho así sucederá en todos los tributos de exacción periódica a excepción del IBI y el IAE. En el primero de ellos el art. 16.1 LCI califica esta conducta como constitutiva de infracción simple; e igual sucede en relación al IAE, en el art. 11 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, si bien con la particularidad de que el tenor literal del precepto se refiere a las declaraciones de variación, y en consecuencia podría inferirse que cuando se trata de una declaración de alta, su calificación sería la de infracción grave en virtud del citado art. 79.a) LGT.

DECIMOCUARTA. La competencia para la liquidación de cualquier tributo local es atribuida al Ayuntamiento; y en particular, dentro de la organización municipal, el órgano competente para dictar la correspondiente liquidación será el Alcalde, quien podrá delegarla (art. 21.1.m LRBRL). El que en relación a determinadas figuras impositivas la determinación de algunos elementos de cuantificación se haya atribuido a órganos pertenecientes a una Administración distinta a la local, no altera esa atribución competencial.

En el ámbito de los impuestos de cobro periódico mediante recibo, la liquidación presenta importantes singularidades; evidentemente, el acto de liquidación como tal declaración unilateral de la Administración por la que se cuantifica el importe de la prestación tributaria y se declara exigible, no se diferencia en este caso; tampoco atendiendo a su contenido y efectos existen particularidades por el mero hecho de que sea un tributo local el que se liquida. Ahora bien, sí existen determinadas notas singulares en cuanto a la propia existencia del acto y su notificación que merecen ser tenidas en cuenta. De un lado, el acto administrativo de liquidación en estos tributos puede llegar a tener un carácter necesario, o si se prefiere, inevitable, en cuanto a que es precisa su práctica por la Administración para poder exigir al sujeto el ingreso de la deuda tributaria; así sucederá en aquellos supuestos en los que el sujeto haya de presentar una declaración simple, no una autoliquidación, cuando se produzca un alta o modificación en los datos registrados, así como, en aquellos períodos impositivos posteriores al alta, o a la incorporación de las variaciones, en los que se proceda a liquidar de oficio por parte de la propia Administración tributaria local.

De otro lado, la liquidación presenta algunas singularidades en función de que se refiera al primer período impositivo (cuando se produce un alta o una modificación) y en los sucesivos; fundamentalmente relativas a su notificación y plazos de ingreso. En efecto, tras el alta en el correspondiente Padrón, Matrícula o Registro y tras la notificación individual de la primera liquidación, las liquidaciones sucesivas en tanto no se produzca una modificación, serán susceptibles de notificación edictal conforme al art. 124.3 LGT; forma de notificación cuya constitucionalidad ha sido reconocida expresamente en la Sentencia del Tribunal Constitucional 73/1996, de 30 de abril.

Una de las principales dificultades que a nivel doctrinal se han presentado y que creemos tiene una respuesta sencilla, es la de identificar el acto de liquidación en estos tributos: el acto de liquidación es el Padrón en el IBI, Matrícula en el IAE y Registro en el IVTM, o bien el acto de liquidación es la conocida como lista cobratoria, o en su caso, es aquel documento que recibe el sujeto en su domicilio (recibo). Sin duda, el acto de liquidación es aquel documento en el que se relaciona básicamente el conjunto de contribuyentes e importes debidos, entre otros datos relevantes, por cada impuesto, esto

es, la conocida como lista cobratoria. Evidentemente, no puede tratarse del Padrón y demás registros por cuanto en ellos no se contiene especificación alguna sobre la cuota; ni de los recibos, ya que estos son girados por los Ayuntamientos a título meramente informativo recogiendo los datos esenciales de la liquidación contenida en la lista cobratoria, sin que en principio pueda plantearse recurso frente a los mismos y sin que su no recepción por el obligado tributario le exima de la obligación del pago. Además se ha de tener en cuenta que el cómputo de los plazos de ingreso en voluntaria y para plantear el pertinente recurso se inicia a partir de la notificación colectiva de la lista cobratoria y no a raíz de la recepción del recibo por el contribuyente; es más, la no recepción del recibo por el contribuyente no le exime de su obligación de ingreso en el plazo fijado.

De lo anterior se infiere también que ha de ser diferenciado el padrón, matrícula o registro de la correspondiente lista cobratoria; como decimos se diferencian esencialmente por su contenido y efectos, y en los dos primeros casos, a su vez, por el órgano de procedencia.

DECIMOQUINTA. Tal y como está configurado el régimen jurídico de los tributos locales, la comprobación, entendida no como mera comprobación formal, sino en sentido de actuación comprobadora material, tiene un menor peso e importancia que respecto al resto de tributos estatales. Se encuentran estructurados de manera que la actividad comprobadora pueda reducirse al mínimo imprescindible para constatar la certeza y veracidad de los datos declarados, y para que no resulte excesivamente costosa la investigación de aquellos posibles datos ocultados.

Lo que pretendemos decir es que las facultades comprobadoras de los Entes locales se encuentran muy mermadas: en unas ocasiones porque, la comprobación de aquellos datos que pudieran resultar de conocimiento más complicado se encuentran reservadas a determinados órganos de la Administración estatal (como sucede en el IBI y en el IAE), y en otros, porque cuando la comprobación podría revestir una mayor complejidad, se acuden a presunciones y ficciones para simplificar la base imponible como es el caso del IIVTNU.

DECIMOSEXTA. En materia recaudatoria, las principales singularidades se presentan, como no podía ser de otra manera, respecto a los tributos de exacción periódica mediante recibo. Precisamente a ellos se encuentran referidas las principales modificaciones que desde el punto de vista de la recaudación de los ingresos tributarios locales se han producido recientemente en virtud de la Ley 51/2002, de 28 de diciembre. En efecto, con el propósito de facilitar la recaudación y de incentivar el ingreso en estos casos, se ha previsto la posible aplicación de una bonificación en la cuota por domiciliación de la deuda de vencimiento periódico en una entidad financiera, anticipación

de pagos, o realización de actuaciones que impliquen colaboración en la recaudación e ingreso (art. 9.1 LRHL). Asimismo, se ha establecido, para el caso de que se trate de deudas correspondientes a tributos de cobro periódico mediante recibo cuyo pago se produzca en el mismo ejercicio que el de su devengo, la posibilidad de que las Ordenanzas fiscales, que han de regular el propio régimen de aplazamiento y fraccionamiento de sus deudas tributarias (art. 6.4 RGR), prevean la inexistencia del interés de demora en los acuerdos de aplazamiento y fraccionamiento solicitados en período voluntario (art. 10 LRHL)

Se caracteriza asimismo la gestión recaudatoria de estos tributos porque el plazo de ingreso en voluntaria podrá ser fijado por la propia Ordenanza fiscal, sin que en ningún caso pueda ser inferior a dos meses, operando en su defecto el establecido en el art. 87 del RGR. En este caso, la comunicación del período de cobro se producirá mediante la publicación de edictos en el Boletín Oficial de la Provincia y en los locales del Ayuntamiento, sin perjuicio de que puedan divulgarse también por otros medios que se consideren adecuados. Más concretamente, será el llamado anuncio de cobranza, el que reflejará el plazo de ingreso, junto a otros aspectos del mismo. Cabe, por otra parte, la posibilidad de que el obligado tributario domicilie el ingreso en una entidad de depósito, previa solicitud presentada ante el Ayuntamiento que habrá de ser atendida necesariamente y que desplegará su eficacia en sucesivos años, mientras no se disponga lo contrario.

Junto a las anteriores, se han de resaltar la medida de aseguramiento del cobro prevista para uno de los impuestos de exacción periódica, el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, en el que se exige la acreditación previa del pago del Impuesto, cuando se soliciten determinadas actuaciones ante la Jefatura de Tráfico; de modo que, si no se acredita, no se procederá a la tramitación de estos expedientes.

DECIMOSÉPTIMA. La regulación básica del procedimiento de aplicación del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras se encuentra en el art. 104 de la LRHL; tras una primera lectura de su apartado primero, y tomando en consideración las referencias a la “liquidación provisional”, seguida de las actuaciones de “comprobación” y posterior “liquidación definitiva”, podríamos concluir que se sigue el esquema del llamado procedimiento clásico de gestión (regulado en la Ley General Tributaria); sin olvidar, que en el apartado tercero, se habilita al Ayuntamiento para que pueda exigir este impuesto en régimen de autoliquidación. Sin embargo, este esquema aparentemente claro y sencillo, con fases bien delimitadas, suscita importantes dudas y controversias, debido fundamentalmente a su desafortunada regulación, que no se ha visto mejorada en la reciente reforma que de la financiación local en general y de cada uno de los tributos locales en particular

se ha llevado a cabo. En efecto, salvo por la introducción de un nuevo apartado (el quinto) en el art. 104 LRHL, el resto del precepto se mantiene totalmente inalterado. Gran parte de los problemas que suscita la aplicación de este impuesto son debidos a la falta de rigor en la referencia a las distintas fases y actos procedimentales; lo que dificulta la labor de las Entidades municipales al regular en la correspondiente Ordenanza fiscal la gestión de este impuesto, que ha de ser respetuosa con los dictados de la Ley. A su vez, dicha gestión se verá indudablemente mediatizada por el comportamiento adoptado por el sujeto, no sólo ante la Administración tributaria, sino también ante las Dependencias de Urbanismo. Por ello, hemos decidido referirnos al que podría considerarse supuesto normal en el que el sujeto, en primer lugar, solicita la licencia de obras y posteriormente inicia la construcción, instalación u obra; sin perjuicio de que también hemos hecho alusión expresa a aquellos supuestos en los que no se suceden los hechos de este modo.

DECIMOCTAVA. La Ley reguladora de las Haciendas Locales guarda un absoluto silencio respecto al modo y momento en que debe considerarse iniciado el procedimiento de gestión del ICIO; tan sólo se limita a habilitar al Ayuntamiento para que pueda exigirlo en régimen de autoliquidación (art. 104.3). Ante el silencio de la norma se ha debatido en torno a si la solicitud de licencia de obras puede ser considerada, a su vez, declaración tributaria del ICIO o no, debiendo ser rechazada dicha posibilidad, atendiendo fundamentalmente a que no encaja en la definición de declaración tributaria, ni comparte, por tanto, sus requisitos propios; se ha de recordar que la petición de licencia de obras es un documento mediante el cual el interesado requiere a la Administración local la emanación de un acto administrativo autorizando una determinada construcción, instalación u obra, previa verificación de su legalidad y adecuación al interés público urbanístico. En cualquier caso dicha petición contiene datos que pueden resultar de interés de cara a la futura realización del hecho imponible del ICIO y su cuantificación, si es que llega a producirse. Igualmente, ha de descartarse que la declaración correspondiente a la Tasa por licencia urbanística, pueda ser considerada a su vez declaración tributaria de este impuesto municipal; sin perjuicio de que pueda ser estimada como una comunicación de datos, o como una valiosa fuente de información, para la liquidación y comprobación de otras obligaciones tributarias tanto del propio interesado como de terceros.

El Ayuntamiento goza de libertad para establecer mediante Ordenanza fiscal el deber de los interesados de presentar la pertinente declaración y en su caso autoliquidación, o ambas, referente al ICIO. Asimismo, también puede fijar el contenido, forma y plazo que estime oportuno para la práctica de semejante declaración o autoliquidación; sin olvidar que se impide por la norma legal practicar una “liquidación provisional” o exigir autoliquidación con anterioridad a la obtención de la licencia de

obras, no así la declaración simple. No hay inconveniente, por tanto, para que el Ayuntamiento decida exigir la presentación de una declaración en el momento de solicitar la licencia de obras; no sería admisible, en cambio, que se fijase en ese momento la realización de un ingreso anticipado a través de una autoliquidación. Esta última puede tener lugar en un determinado plazo a partir de la concesión de la licencia, tratándose en la normalidad de los casos de la autoliquidación de un ingreso anticipado; o bien, a partir del devengo del impuesto, siendo diversas las alternativas que se plantean a la Entidad municipal de cara a fijar un momento para su presentación: un plazo a partir del inicio de las construcciones, instalaciones y obras y/o a partir de la finalización de las mismas.

Ahora bien, como se ha reconocido en los supuestos en los que el Ayuntamiento cuente con la información necesaria para cuantificar el importe debido, carece de sentido incrementar la complejidad del impuesto exigiendo al particular la presentación de declaraciones, acompañadas o no de autoliquidación, siendo más coherente la práctica de la liquidación directamente por la propia Entidad municipal; no se puede olvidar que uno de los objetivos a alcanzar es limitar los costes indirectos derivados del cumplimiento de las obligaciones formales que soportan los administrados (art. 2.2 LDGC).

En el supuesto de que el sujeto incumpla con el deber de declarar, o en su caso, autoliquidar, y pese a ello, la oficina gestora local pueda practicar una liquidación provisional de oficio ex art. 123 LGT; conforme a la STS de 10 de noviembre de 1999, no ha lugar a calificar el comportamiento del sujeto como constitutivo de infracción grave (art. 79.a) y b LGT), sino, en todo caso, como infracción simple. Distinto es que en la correspondiente Ordenanza fiscal no se contenga una regulación concreta de los deberes de declarar y autoliquidar a cargo del sujeto; en estos supuestos, la gestión del impuesto se iniciará necesariamente por actuación administrativa, siendo enormemente facilitada esta actividad si el sujeto ha presentado la solicitud por licencia de obras.

DECIMONOVENA. La Ley reguladora de las Haciendas Locales distingue una liquidación provisional a cuenta y, tras la oportuna comprobación, una liquidación definitiva. La primera ha de ser practicada en uno de los dos siguientes momentos: en el momento de concesión de la licencia de obras preceptiva, o bien, cuando se inicie la construcción, instalación u obra, aunque no se haya solicitado, concedido o denegado aún la licencia; es decir, a partir del momento del devengo del impuesto. Con este último supuesto se aporta una solución a aquellos casos en los que se inicie la obra sin solicitar o sin que se haya obtenido aún la licencia.

Los inconvenientes se plantean en relación al primer supuesto pues la concesión de la licencia puede tener lugar en un momento anterior o posterior al devengo del tributo (art. 104.3 LRHL). En el caso de que el otorgamiento de la licencia se produzca antes de

la iniciación de las obras y por tanto, antes del nacimiento de la obligación tributaria, y en dicho momento se gire la denominada por la Ley de Haciendas Locales “liquidación provisional”, en realidad, se tratará de una cuantificación de ingresos anticipados. Esto es, estaremos ante un ingreso anticipado de una obligación tributaria aún no devengada; que podríamos considerar integrado dentro de una categoría más genérica, reconociendo la multiplicidad de términos empleados para referirse a la misma, denominada “prestaciones tributarias a cuenta” u “obligaciones tributarias a cuenta”. Se encuentra ligado dicho ingreso anticipado a la concesión de la licencia urbanística (que constituye su presupuesto de hecho), sin que en principio pueda la Entidad municipal exigirlo en un momento anterior a éste; en virtud de la incidencia del principio de reserva de ley, las Ordenanzas fiscales no podrán anticipar la exigibilidad de ningún tributo cuando no exista habilitación legal, ni pueden hacerlo de forma distinta a la autorizada.

Por consiguiente, del art. 104.1 LRHL podemos inferir que la intención del legislador, pese a la utilización imprecisa del término “liquidación provisional a cuenta”, ha sido que el particular realice un ingreso a cuenta de su futura obligación tributaria en el momento en que se conceda la licencia de obras pertinente, o bien que realice un pago a cuenta en el momento de iniciarse la construcción, instalación u obra.

VIGÉSIMA. En esta llamada liquidación provisional a cuenta (ya se trate de un auténtico acto liquidatorio en sentido estricto, o de la cuantificación de un ingreso a cuenta), así como, en la autoliquidación, se determinará el importe provisional de la prestación tributaria a partir del presupuesto visado por el Colegio oficial correspondiente, o en su caso, en función de los índices o módulos previstos en la correspondiente Ordenanza fiscal; correspondiendo al Ente local decidir en su Ordenanza fiscal cuál de estos sistemas será de aplicación preferente. En el supuesto de que el sujeto presente presupuesto visado por el Colegio oficial correspondiente, la Administración tributaria local procederá a girar la liquidación en función del mismo, si bien podrá llevar a cabo una actividad de control previo, al objeto de poder corregir los errores materiales o de hecho que se aprecien, depurar aquellas partidas recogidas en el presupuesto presentado y que no forman parte del coste real y efectivo de la obra, o bien, adecuar las partidas que resulten del presupuesto y las que figuren en el proyecto, etc.; siendo discutible que pueda entrar a valorar las partidas de forma distinta a como se realiza en el presupuesto del proyecto visado.

Respecto a los índices y módulos que fundamentalmente serán de aplicación en los casos de obras menores, así como, en aquellos supuestos en los que desarrollándose la obra sin licencia urbanística raramente existirá presupuesto visado; la Ley reguladora de las Haciendas Locales no establece ningún criterio para su elaboración, si bien, habrá de tenerse en cuenta qué se considera “coste de ejecución material de la obra”, pues con

él se identifica la base imponible de este impuesto (art. 103.1 LRHL). En ningún caso, podrán fundar estos índices o módulos la valoración que dé lugar a la liquidación definitiva.

VIGÉSIMO PRIMERA. Una vez finalizada la construcción, instalación u obra, se comprobará y valorará el hecho imponible y su coste real y efectivo; resultando de dicha actividad comprobadora una liquidación a la que la Ley califica como “definitiva”, y que en numerosas ocasiones será el primer acto auténticamente liquidatorio que se practique. Pese al tenor de la norma, esta actividad de comprobación se encuadra dentro de la categoría genérica de comprobación tributaria a la que se refiere el art. 109 LGT, sin que deba, por tanto, simplemente limitarse a comprobar el coste real y efectivo de la obra, o lo que es lo mismo, la base imponible del impuesto.

Es evidente que hasta que no han terminado las obras, momento en el que se conoce quién es el sujeto pasivo, cuál ha sido el coste de ejecución de las mismas, etc., no podrá girarse esta liquidación definitiva; en la que habrá de estarse a lo realmente realizado, si bien no podrán actualizarse los precios al momento de finalización de la obra, sino que habrán de estar referidos al devengo.

VIGÉSIMO SEGUNDA. En el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, los aspectos más destacados de su gestión han sido regulados en el art. 111 LRHL. El Ayuntamiento puede decidir, y así reflejarlo en la correspondiente Ordenanza fiscal, si exige este impuesto siguiendo el régimen de declaración, o bien, de autoliquidación; aunque existe un supuesto en el que no es posible establecer esta última, como es aquél en el que aún no se ha fijado el valor catastral del terreno que genera la plusvalía (art. 108.3 LRHL). Se contiene en la Ley citada una regulación bastante exhaustiva (por comparación a lo establecido respecto a los demás impuestos locales) sobre diferentes aspectos de dicha declaración. Expresamente determina los plazos en los cuales deberá ser presentada por el sujeto pasivo, que serán computados a partir del devengo del impuesto; de modo que no ha lugar a que el Ayuntamiento fije en la Ordenanza fiscal un plazo distinto.

Uno de los aspectos más controvertidos en relación a la gestión de este impuesto se ha centrado en el ámbito de la comprobación; en principio, frente a lo que puede inferirse de la mera lectura del art. 111.4 LRHL, no cabe que sólo se pueda comprobar la aplicación de las normas realizadas por el contribuyente en su autoliquidación, sino que también ha lugar a la comprobación de la veracidad de los datos declarados e investigación de los no declarados, conforme al art. 109 LGT que es aplicable a toda comprobación administrativa.

Goza, por tanto, el ente local de todas las facultades comprobadoras a las que se refiere el art. 109 LGT, así como aquéllas a las que alude el art. 123 LGT, de forma que ante la autoliquidación tributaria puede comprobar formalmente si las operaciones de autoliquidación son correctas, así como, también puede comprobar y verificar otros elementos y datos tanto referentes al hecho imponible, como a otros aspectos de su régimen jurídico. Ahora bien, respecto a la cuantificación del impuesto, y en particular respecto a la base imponible, no podrá hacer uso el órgano local de las facultades de comprobación de valores (teniendo en cuenta, además, que se parte de un valor determinado administrativamente en la generalidad de los casos), ni podrá determinar la base de forma diferente a la establecida en la Ley. De forma que, si el Ente local, tras la realización de las actuaciones de comprobación e investigación correspondientes, llega a la conclusión de que el incremento real de valor del terreno es superior o inferior al declarado por el sujeto, y que coincide con el manifestado por la ley, no puede modificarlo y ha de liquidar conforme a lo dispuesto en la Ley; pero si comprueba la existencia de cualquier otro aspecto que no incida sobre la cuantificación, evidentemente puede proceder a su rectificación. Se constata así cómo el objetivo de la norma ha sido evitar cualquier posible valoración de la plusvalía realmente producida; pretensión que se ha visto reafirmada recientemente al suprimirse la referencia expresa en la definición de la base tributaria al término real (incremento real del valor), pasando a estar constituida simplemente por el incremento de valor de los terrenos.

VIGÉSIMO TERCERA. Entre los impuestos de exacción potestativa, se encuentra el Impuesto sobre Gastos Suntuarios que, tras diversos intentos de derogación, continúa vigente en la actualidad en la modalidad que grava los aprovechamientos de los cotos de caza y pesca. Será la correspondiente Ordenanza fiscal la que concrete el procedimiento de aplicación de este impuesto, teniendo en cuenta la casi ausencia de referencias expresas al mismo en el Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el Texto refundido de Régimen Local (arts. 372 a 377); sin perjuicio de que le resultará de aplicación el régimen general de gestión previsto en la LRHL.

El procedimiento de gestión de este impuesto se iniciará, sólo y exclusivamente mediante declaración simple, que deberá presentar ante la Administración tributaria municipal competente el sujeto pasivo sustituto, es decir, el propietario del terreno, ya que como tal está obligado a cumplir con las prestaciones materiales y formales que se derivan del impuesto (art. 373.d) TRRL). No cabe, por tanto, ante la ausencia de una habilitación específica en la Ley, que en este impuesto se exija la presentación de una autoliquidación, debiendo considerarse nulo el correspondiente precepto de la Ordenanza fiscal que imponga al sujeto semejante deber. En el supuesto de que el terreno ocupe varios términos municipales, el Ente municipal competente para exigir el impuesto y ante el cual el sujeto pasivo ha de cumplir con sus obligaciones y deberes tributarios, en

nuestra opinión, es el Ayuntamiento en el que se sitúe la mayor parte del terreno del coto; el cual, una vez recaudado deberá distribuir la cantidad obtenida entre los demás Ayuntamientos en cuyo territorio se encuentre el bien acotado.

Nuevamente, como viene siendo habitual en el ámbito de los tributos locales, las facultades comprobadoras del Ente municipal tienen un ámbito de posible intervención bastante reducido; sobre todo, respecto a la base tributaria, atendiendo a su peculiar forma de determinación, bastante discutible atendiendo al principio de reserva de ley.

VIGÉSIMO CUARTA. Son de sobra conocidos los profundos cambios acaecidos en el procedimiento clásico de gestión tributaria en general en las últimas décadas, motivados fundamentalmente por la generalización de las autoliquidaciones, así como, por el reconocimiento expreso de facultades liquidadoras a los órganos de Inspección y la atribución de funciones comprobadoras a los de gestión. Ciertamente es que todos estos cambios referentes al procedimiento de aplicación de los tributos han llegado con un relativo retraso al campo de aplicación de los tributos locales. De este modo la posibilidad de que se inicien mediante autoliquidación fue introducida para la mayoría de las figuras tributarias en la Ley reguladora de las Haciendas locales aprobada en 1988, e incluso, en el caso concreto del IAE, se incorporó esta posibilidad por el art. 5 de la Ley 6/1991, de 11 de marzo, por la que se modifica parcialmente este impuesto local; y, por otro lado, como hemos visto, en los tributos de cobro periódico mediante recibo, cuyo procedimiento de exigibilidad y aplicación es bastante particular o *sui generis*, se atribuye la potestad liquidadora al órgano gestor, sin que pueda ser ejercitada, por tanto, por el Inspector. Así sucede en el ámbito del IBI y del IAE en los que, hablando en términos genéricos, la competencia inspectora se atribuye a los órganos respectivos de la Administración estatal; y la estrictamente gestora, y entre ellas, la potestad liquidadora, a los órganos competentes locales. En consecuencia, un inspector estatal no podrá liquidar en ambos supuestos; documentará su actuación en una diligencia, o en su caso, emitirá la correspondiente propuesta de regularización de la situación tributaria del sujeto que documentará evidentemente en una acta, y dará traslado de la misma al Ente local respectivo para que proceda a emitir el acto de liquidación correspondiente en función de los datos comprobados y en su caso, investigados por el órgano estatal. Es en el resto de figuras tributarias donde se ha percibido más la impronta de estas modificaciones.

En el ámbito local la autoliquidación no se impone, sino que se deja al arbitrio de cada Corporación local la posibilidad de su implantación, vía ordenanza fiscal, que será la que establezca o no este sistema de gestión tributaria y la que concrete el contenido, modo y plazos para su realización, teniendo evidentemente en cuenta lo establecido en la propia Ley de Haciendas Locales. Por tanto, no se contiene una mención expresa más allá de su mera previsión; siendo respetuosa de este modo con las exigencias derivadas

del principio de legalidad (art. 31.3 CE). Este régimen de autoliquidación es aplicable a la práctica totalidad e los tributos locales, salvo en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, un supuesto muy particular del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (art. 108.3 LRHL), el Impuesto sobre Gastos Suntuarios, y las Contribuciones especiales. Asimismo, respecto al IAE sólo cabe la posibilidad de que se exija en régimen de autoliquidación cuando el contribuyente tribute por cuota nacional o provincial, no municipal; y en cualquier caso, en los tributos de cobro periódico mediante recibo, atendiendo a su particular modo de gestión, la posibilidad de que se siga el régimen de autoliquidación sólo operará respecto al alta y modificaciones.

VIGÉSIMO QUINTA. Atendiendo a la relevancia que desde la década de los ochenta y sobre todo en los diez últimos años, a partir de la modificación de la Ley General Tributaria efectuada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, han adquirido las llamadas liquidaciones provisionales de oficio que se giran por la Administración tributaria tras la realización de las denominadas “actuaciones de comprobación abreviada”, y cuya regulación básica se encuentra en el art. 121.2 y 123 de la Ley General Tributaria; hemos tratado de determinar las posibles particularidades que puedan presentar en el ámbito local, si las hay.

Ante la pregunta de, si en el ámbito local, ha lugar a la realización de estas actuaciones por las oficinas liquidadoras, la respuesta, bastante obvia según creemos, ha de ser afirmativa, en virtud de la remisión del art. 12 LRHL a la Ley General Tributaria, a la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, y a las disposiciones que las desarrollen para regular los procedimientos tributarios locales; y precisamente, entre ellos, se encuentra la comprobación abreviada y liquidación provisional de oficio. Además, el propio art. 123 se refiere a la Administración en general, utilizando este término en un sentido globalizador en cuanto a su extensión territorial; puede tratarse, en consecuencia, de un órgano de gestión de cualesquiera de las Administraciones territoriales, y no exclusivamente estatal.

Una vez reconocida su posible aplicación en la esfera local, para analizar la especial operatividad que pueda tener en el mismo, es imprescindible conocer su régimen jurídico general. Al respecto, hemos destacado que las denominadas actuaciones de comprobación abreviada a las que se refiere el art. 123 LGT, se sitúan generalmente en un espacio intermedio entre la comprobación formal (entendida como actividad de mero control o cotejo de las declaraciones a fin de detectar y corregir los posibles errores que se adviertan), a la cual engloban, y la llamada comprobación en sentido propio (considerando como tal aquella actuación orientada a la verificación o constatación de la veracidad de las declaraciones tributarias). Pueden participar en determinados casos de la esencia de esta comprobación en sentido propio, si bien hay un determinado supuesto

en el que específicamente no podrán rebasar los límites de la llamada comprobación formal.

Ello nos permite afirmar que los órganos de gestión pueden llegar a desempeñar una actividad de comprobación al mismo nivel que la Inspección de los tributos, pero con dos excepciones: de un lado, la comprobación de la documentación contable que deben llevar los empresarios y profesionales es una facultad exclusiva de la Inspección, junto a sus otras facultades; y de otro, las tareas de comprobación realizadas por los órganos gestores, no impedirán la posterior comprobación e investigación, que en su caso, efectúe la Inspección de los tributos, aunque incidirán en su alcance.

Por tanto, la comprobación que llevan a cabo los órganos gestores, se caracteriza por ser una comprobación que, en cuanto a su contenido y alcance, puede llegar a equipararse a la llamada comprobación material o en sentido propio, sobre todo en aquellos supuestos en los que, por las circunstancias concurrentes o por las características del tributo, no es preciso examinar y verificar la documentación contable del sujeto pasivo para comprobar su situación tributaria. Esto acontece en la mayoría de los tributos locales, en los que para comprobar el hecho imponible y la base tributaria, no es preciso el examen de documentación contable alguna. En cambio, cuando para llevar a cabo una comprobación total de la situación tributaria del sujeto, sea preciso examinar y verificar su contabilidad; en este caso, la llamada comprobación abreviada se sitúa en una zona intermedia, esto es, entre el simple cotejo o comprobación formal y la comprobación o investigación completa de la situación tributaria del sujeto pasivo en relación con un determinado hecho imponible.

De lo anterior se deriva que, no todas las hipótesis recogidas en el art. 123 de la LGT, conducen a la práctica de una liquidación provisional. En un principio, sólo en los supuestos de corrección de errores materiales o aritméticos, o de indebida aplicación de normas jurídicas; es decir, sólo cuando se realice una mera comprobación formal, puede mantenerse la calificación de “liquidación provisional”. Pero, cuando se desarrollen por parte del órgano gestor auténticas actuaciones de comprobación material, dirigidas a la constatación de la veracidad e integridad de los datos declarados, el resultado de dicha comprobación no podrá ser modificado posteriormente por la Inspección, y por tanto, la liquidación dictada por el órgano gestor, en su totalidad o al menos en parte de su contenido, no podrá ser considerada provisional. En estos supuestos, pese a la dicción del art. 123, se ha considerado que nos encontramos ante una “liquidación parcialmente definitiva a cuenta”. Se constata así, cómo su aparición ha motivado una modificación de los tradicionales criterios de distinción entre liquidaciones provisionales y definitivas. Hoy día, la mera realización o no de una actividad comprobadora es insuficiente para

determinar si nos encontramos ante una u otra liquidación; y habrá que estar al tipo de comprobación realizada, o mejor dicho, a su alcance.

VIGÉSIMO SEXTA. Del régimen jurídico general de la comprobación abreviada y liquidación provisional de oficio diseñado en la Ley General Tributaria se infiere que, cuando estas actuaciones se refieren a los tributos locales, presentan algunas singularidades derivadas, fundamentalmente, de que las normas tributarias que las regulan están pensando en una realidad impositiva muy distinta de la local. Al respecto, destacan las dificultades que se presentan para girar estas liquidaciones en el ámbito de los impuestos de gestión dual o compartida. En estos casos, salvo que existan, cuando sea posible, convenios de delegación, la Ley reguladora de las Haciendas Locales atribuye la potestad liquidadora a los órganos de gestión local, mientras que la potestad comprobadora se residencia en los órganos estatales; y son precisamente estos últimos ante quienes el sujeto habrá de cumplir con sus deberes formales de declarar. De este modo, el sujeto ha de presentar su declaración simple, o en su caso, autoliquidación, en las oficinas del órgano estatal, quien podrá llevar a cabo las correspondientes actuaciones de comprobación, pero sin poder liquidar, pues las facultades liquidadoras se atribuyen a los órganos gestores.

Junto a la anterior, se ha de resaltar la práctica imposibilidad de que nos encontremos ante una liquidación provisional de oficio girada por una oficina liquidadora local, por discordancia entre la autoliquidación negativa del particular y el resultado arrojado por la propia liquidación administrativa; contemplado en el artículo 123 LGT como uno de los supuestos en los que habrá lugar a la realización de estas actuaciones comprobadoras. Asimismo, destaca la escasa operatividad del límite expresamente impuesto en el art. 123.2 LGT a la extensión material de las actividades de comprobación abreviada cuando nos encontramos ante los impuestos locales; pues, no es preciso o imprescindible con carácter general, dada la configuración de su hecho imponible y base tributaria, examinar o verificar la documentación contable del sujeto, para comprobar en sentido estricto su situación tributaria respecto a estos tributos. Y finalmente, conviene asimismo reseñarse la posibilidad que tiene el Ente local de diseñar el procedimiento para la realización de las actuaciones de comprobación abreviada y tramitación de las liquidaciones provisionales de oficio, dado que la Ley General Tributaria guarda prácticamente un absoluto silencio, pues sólo hace una referencia al trámite de audiencia y al derecho de alegaciones.

En cualquier caso, de lo que no cabe duda es de que se trata de un valioso instrumento con el que cuentan los órganos gestores locales para agilizar sus actuaciones comprobadoras y liquidadoras, rentabilizar la enorme cantidad de información recibida de

diversas fuentes, reducir el fraude y lograr, en definitiva, mayores cotas de eficacia y eficiencia en la aplicación y exacción de sus tributos.

VIGÉSIMO SÉPTIMA. Es evidente la heterogeneidad existente en cuanto al número de Municipios, su población y recursos materiales, técnicos y humanos de los que disponen; todos ellos, en cambio, cuentan con un mismo sistema impositivo, integrado por tres impuestos obligatorios y otros tantos potestativos y, gozan, a su vez, de un mismo poder normativo en materia tributaria, así como, de iguales potestades y facultades para la aplicación y exacción de sus propios tributos. Son escasas, por no decir prácticamente inexistentes, las referencias normativas que atienden a las especialidades de esta gran variedad de Entidades municipales en relación al conjunto de sus recursos tributarios en general, y respecto a la aplicación y exigencia de los mismos en particular; si bien, hemos de reconocer que paulatinamente se está prestando una mayor atención a esta diversidad, sobre todo, en el ámbito de la financiación de dichas Entidades. Desde el punto de vista de la gestión tributaria, esta heterogeneidad sólo se ha tenido en cuenta estableciendo la posibilidad de acudir a mecanismos de delegación e intensificando las relaciones de colaboración y coordinación entre las distintas Administraciones, así como, previendo la posible adaptación de dicho procedimiento al particular régimen de organización y funcionamiento de la Entidad local.

Sin embargo, aún hoy se debe demandar el reconocimiento de un mayor protagonismo al Ente local en la ordenación y configuración del procedimiento de gestión de sus tributos propios, pues si es importante el papel que se les reconoce y los avances producidos en los últimos años, aún no es suficiente; no se puede olvidar que su poder y potestad tributaria se ven considerablemente mermados, tanto por una Ley excesivamente reglamentista como es la Ley de Haciendas Locales, que llega incluso a fijar el plazo de ingreso de la declaración de uno de los impuestos potestativos (el Impuesto sobre Incrementos del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana), como por la remisión a la materialmente inaplicable Ley General Tributaria y sobre todo a su normativa de desarrollo. La diversidad que podría originarse de esta ampliación de las competencias normativas y facultades administrativas a los Municipios respecto de la gestión de sus tributos, respetando siempre unos mínimos indisponibles expresa y claramente identificados, como puedan ser los derechos y garantías de los ciudadanos en la tramitación de cualquier procedimiento tributario con independencia de la Administración que lo desarrolle; no está reñida con la igualdad ni menos aún, tiene porqué estar enfrentada a ella, interpretada en los términos que la entiende el Tribunal Constitucional.

Finalmente, deseamos dejar constancia de que se ha pretendido poner de manifiesto las particularidades y especialidades que se presentan en el procedimiento de

aplicación de los impuestos municipales; singularidades más numerosas de las que en un principio cabría pensar, atendiendo a la remisión genérica que se realiza a la Ley General Tributaria y sus disposiciones de desarrollo. No obstante, somos conscientes de que son asimismo, numerosas las cuestiones que podrían haber tratado, pero que quizá escapan al enfoque concreto de este trabajo de investigación, sin perjuicio de que al tratarse de materias con la suficiente entidad y relevancia estaría mejor justificado su estudio y análisis singularizado.

BIBLIOGRAFÍA

BIBLIOGRAFÍA

- AA.VV.: *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras, Tomo I y II*; Edersa, Madrid, 1982.
- *Organización territorial del Estado (Administración Local)*; Volumen III, ed. I.E.F., Madrid, 1985.
- *Tratado de Derecho Municipal*, Tomos I y II; Civitas, Madrid, 1988.
- *Gestión catastral y gestión tributaria en la Ley reguladora de las Haciendas Locales*; Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1989.
- *Cuestiones Tributarias Prácticas*; La Ley, Madrid, 1990.
- *La Fiscalidad Inmobiliaria en la Hacienda Local. III Jornadas de Estudios de Haciendas Locales (celebradas en Torremolinos (Málaga) del 27 al 29 de Abril de 1989)*; CEMCI, Granada, 1990.
- *El debate sobre la Hacienda Local en Italia*; Ajuntament de Barcelona, Barcelona, 1990.
- *La gestión tributaria y el servicio al contribuyente*; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991.
- *La reforma de las Haciendas Locales*, Tomos I y II; Lex Nova, Valladolid, 1991.
- *Gestión recaudatoria y jurisdicción en las Haciendas locales (Jornadas Técnicas de Estudio de Haciendas Locales celebradas en Torremolinos en 1991 y 1992)*; Cemci, Granada, 1992.
- *Dossiers Pratiques Francis Lefebvre. Impôts Locaux*; Francis Lefebvre, París, 1994.
- *La reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25/1995, de 20 de julio*; Cedecs, Barcelona, 1995.
- *Manual del Sistema Tributario Español*; Civitas, Madrid, 1996.

«Gestión tributaria local. El procedimiento de aplicación de los impuestos municipales»

- *La gestión, inspección y doctrina administrativa del Impuesto sobre Actividades Económicas*; Civitas, Madrid, 1996.
- *Temas pendientes de Derecho tributario*; Cedecs, Barcelona, 1997.
- *Manual de Impuestos Indirectos y Haciendas Locales*; Ciss, Bilbao, 1997.
- *Curso de Derecho Tributario. Parte General. Sistema tributario: los tributos en particular*; Marcial Pons, Madrid, 1997.
- *Estudios sobre Economía de las Corporaciones Locales XII. Gestión financiera y tributaria*; Temas de Administración Local; ed. CEMCI, Granada, 1998.
- *Manual General de Derecho Financiero y Tributario*, Tomo IV, Volumen II, "Haciendas Locales"; Comares, Granada, 1998.
- *El Consell Tributari Municipal de Barcelona. Diez años de actividad y de interpretación de las normas tributarias en la Hacienda Municipal: 1989-1998*; Fundació Carles Pi i sunyer d'Estudis Autònoms i Locals, Barcelona, 1999.
- *Guía de la recaudación de los tributos*; Ciss, Valencia, 1999.
- *Manual de Ordenanzas Fiscales*; Ciss, Valencia, 1999.
- *Curso de Derecho Financiero y Tributario*; Tecnos, Madrid, 2000.
- *Derecho Financiero y Tributario. Parte general. Lecciones de Cátedra*; Lex Nova, Valladolid, 2000.
- *Modificaciones y Panorama actual del Régimen Local Español*; Centro de Estudios Municipales y Cooperación Internacional, Granada, 2000.

- ACEBES FERNÁNDEZ, Matías: "La exigibilidad y el devengo del recargo de apremio en el ámbito de las Corporaciones Locales"; *Revista de Hacienda Local*, n.º 71, 1994.
- "El Impuesto sobre Actividades Económicas en la Jurisprudencia de los Tribunales Superiores de Justicia"; *Impuestos*, n.º 7, 1997.

- ACÍN FERRER, Angela: "La organización de los servicios de gestión en la Diputación de Barcelona", en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*; Marcial Pons, Madrid, 1993.
- "Una experiencia de colaboración interadministrativa hacia la ventanilla única"; *Tributos Locales*, n.º 11, 2001.
- "La autoliquidación en el ámbito local"; *Tributos locales*, nº 1, 2000.
- "La necesaria consulta del Padrón de habitantes para la gestión de los tributos locales"; *Tributos Locales*, n.º 17, 2002.

- ADAME MARTÍNEZ, Francisco: "Los sujetos pasivos en el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica"; *Tributos Locales*, n.º 13, 2001.

- AGÜALLO AVILÉS, Ángel: “Interés fiscal y estatuto del contribuyente”; *Civitas, REDF*, n.º 80, 1993.
- AGULLÓ AGÜERO, Antonia: “La determinación del valor catastral y su impugnación en el ámbito de la Contribución Territorial Urbana y del Impuesto sobre Bienes Inmuebles”; *RHAL*, n.º 55-56, 1989.
 - “La impugnación de valoraciones catastrales”, en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*; Marcial Pons, Madrid, 1993.
 - “La reforma de la Ley General Tributaria”; *Revista Técnica Tributaria*, n.º 22, 1993.
 - “Tributos y Haciendas Locales”, en *Anuario del Gobierno Local 1995*; Marcial Pons, Madrid, 1995.
 - “Tributos y Haciendas Locales”, en *Anuario del Gobierno Local 1996*; Marcial Pons, Madrid, 1996.
- AGÚNDEZ FERNÁNDEZ, Antonio: *El Impuesto municipal sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*; Comares, Granada, 1990.
- AIMÉ, Charles, y ROCHEDY, Marc: *Droit fiscal*; Dalloz, París, 2001.
- ALARCÓN GARCÍA, Gloria: *Autonomía municipal, autonomía financiera*; Cuadernos Civitas, Madrid, 1995.
- ALBERTI ROVIRA, E.: “Relaciones entre las Administraciones Públicas”, en *La nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*; Tecnos, Madrid (1993).
- ALBIÑANA CILVETTI, César: “Las ordenanzas fiscales como fuente del derecho”, en *Organización territorial del Estado (Administración local)*, Volumen I; IEF, Madrid, 1985.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César: *La armonización de las potestades tributarias regionales en España*; Anales del Centro de la UNED de Albacete, separata, 1980.
 - “Los Impuestos potestativos en la Ley de Haciendas Locales: notas críticas”; *La Ley*, Tomo II, 1989.
 - *Sistema Tributario español y comparado*; Tecnos, Madrid, 1992.
 - “El catastro inmobiliario y el Registro de la propiedad”; *RDFHP*, n.º 223, 1993.

«Gestión tributaria local. El procedimiento de aplicación de los impuestos municipales»

- ALEMANY Y SÁNCHEZ LEÓN, Luis Fernando: “Gestión de los tributos y relación jurídica tributaria en el Derecho Español”; *RDFHP*, n.º 114, 1974.

- ALIAGA AGULLÓ, Eva: *Notificaciones en Derecho Tributario*; Marcial Pons, Madrid (1997).

- ALIAGA AGULLÓ, Eva, NAVARRO FAURE, Amparo y NÚÑEZ GRAÑÓN, Mercedes: *Lecciones de Hacienda pública*; Compás, Alicante, 1999.

- ALONSO FERNÁNDEZ, Felipe: “La iniciación, desarrollo y terminación de las actuaciones inspectoras. Circunstancia de tiempo y lugar, medidas cautelares y comprobaciones abreviadas (y II)”; *Carta Tributaria*, n.º 118, 1990.

- “El Impuesto sobre Actividades Económicas”; *Revista Técnica Tributaria*, n.º 15, 1991.

- ALONSO GIL, Miguel: “La aplicación de los tributos locales. Relaciones entre la gestión tributaria y la Inspección tributaria local”; *Gaceta Fiscal*, n.º 208, 2002.

- ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel: “Jurisprudencia constitucional en materia de Haciendas Locales”, en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*; Marcial Pons, Madrid, 1993.

- “La Sentencia del tribunal Constitucional 221/1992 en materia del Impuesto sobre Plusvalía: un paso más hacia el distanciamiento del principio de capacidad económica”; *RHL*, n.º 74, 1995.

- “La Jurisprudencia del Tribunal Constitucional (1981-2000) y la reforma de las Haciendas Locales”; *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, n.º 4, 2000.

- ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel, y PAGÉS I GALTÈS, Joan: “La aplicación de la LGT a las Haciendas Locales”; *RHAL*, n.º 68, 1993.

- “La aplicación de la LGT a las Haciendas Locales”, en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*; Marcial Pons, Madrid, 1993.

- ÁLVAREZ ARROYO, Francisco: *El Impuesto Municipal sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*; Aranzadi, Pamplona, 1996.

- *El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica. El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*; Colección Leyes Tributarias comentadas; Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 2002.

- ÁLVAREZ-CIENFUEGOS SUÁREZ, José María: “La revisión de los actos de gestión tributaria”, en *Financiación de los Entes locales*; Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2001.
- ÁLVAREZ MARTÍN, Juan Antonio: “Sobre la naturaleza y régimen jurídico de las licencias urbanísticas”; *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, n.º 4, 2002.
- ÁLVAREZ VILLAZÓN, José Claudio: “La modificación de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales”; *Tributos Locales*, n.º 26, 2003.
- AMORÓS RICA, Narciso: “Derecho y procedimiento tributario. Notificaciones por correo”; *RDFHP*, n.º 148, 1980.
- “Derecho y procedimiento tributario. Notificaciones por edicto”; *RDFHP*, n.º 148, 1980.
- ANÍBARRO PÉREZ, Susana: *La sujeción al Impuesto sobre Actividades Económicas*; Mc Graw Hill, Madrid, 1997.
- “A propósito de la cuota tributaria del IAE”; *Quincena Fiscal*, n.º 8, 1997.
- “Las competencias normativas de las corporaciones locales sobre sus tributos locales”; *Revista de Estudios locales, Cunal*, n.º 42, 2000.
- *La interpretación razonable de la norma como exigente de la responsabilidad por infracción tributaria*; Lex Nova, Valladolid, 1999.
- “La tramitación abreviada del procedimiento sancionador tributario a la luz de la separación de los procedimientos de liquidación y de imposición de sanciones”; *Información Fiscal*, n.º 33, 1999.
- “Los principios de autonomía y suficiencia financiera como parámetro para la reforma del sistema tributario local”; *Nueva Fiscalidad*, n.º 8, 2002.
- “La reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas”, *Tributos locales*, n.º 26, 2003.
- ARAGONÉS BELTRÁN, Emilio: “La gestión tributaria en la Hacienda local”; *Gaceta Fiscal*, n.º 53, 1988.
- “Régimen legal de las ordenanzas fiscales municipales”; *Actualidad administrativa*, n.º 3 y 4, 1992.
- “Impugnaciones del Impuesto sobre Actividades Económicas”; *Gaceta Fiscal*, n.º 106, 1993.
- “El autocontrol jurídico de las Corporaciones locales: el ejemplo del Consell Tributari de Barcelona”; *RHL*, n.º 70, 1994.
- “Estructura de la imposición local. Posible supresión de determinados impuestos como el IAE o el IIVTNU. Fuentes alternativas: Impuestos locales sobre la renta, recargos

sobre impuestos estatales. Posible distinción a estos efectos entre entidades de diverso tamaño”, en *Financiación de los Entes locales*; Marcial Pons, Madrid- Barcelona, 2001.

- *Novedades de Hacienda Local 1999*; Fundacio Carles pi i Sunyer, Federacio de Municipis de Catalunya, Collegi de secretaris, Interventoris i Dipositaris D’Administracio Local de Barcelona, Marcial Pons, Madrid, 1999.

- *Anuario de Hacienda Local 1998*, Tomo II; Fundacio Carles pi i Sunyer, Federacio de Municipis de Catalunya, Collegi de secretaris, Interventoris i Dipositaris D’Administracio Local de Barcelona, Marcial Pons, Madrid, 1998.

- “Vía de apremio: eficacia y garantías”; *Gaceta Fiscal*, n.º 110, 1993.

- “Primeros problemas en la aplicación del nuevo Impuesto sobre Construcciones – y II-“; *Gaceta Fiscal*, n.º 102, 1992.

- ARAUZ DE ROBLES VILLALÓN, Piedad, y PÉREZ-CAMPANERO FERNÁNDEZ, José Luis: “Ley General Tributaria y Haciendas Territoriales en el ordenamiento jurídico vigente”; *Crónica Tributaria*, n.º 65, 1993.

- ARIAS VELASCO, José: “Actas previas y actas definitivas en el procedimiento de gestión tributaria (Decreto de 24 de febrero de 1976)”; *Crónica Tributaria*, n.º 18, 1976.

- “La gestión tributaria”; *Revista Catalana de Derecho Público*, 1990.

- ARIAS VELASCO, José, y SARTORIO ALBALAT, Susana: *Procedimientos tributarios*; Marcial Pons, Madrid, 1996.

- ARNAL SURÍA, Salvador: *El nuevo régimen de los tributos locales (R.D.Leg. 781/1986, de 18 de abril)*; ediciones Siete, Valencia, 1987.

- “La gestión de los tributos locales”; *Palau 14, RVHP*, n.º 7, 1989.

- *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles*; El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Madrid, 1991.

- ARNAL SURÍA, Salvador, y GONZÁLEZ PUEYO, Jesús: *Manual de Ingresos de las Corporaciones Locales*; El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Madrid, 2001.

- ARNAL SURÍA, Salvador e IRANZO ALARCÓN, L: *Los nuevos Impuestos Municipales y otras exacciones de Derecho Público de las Entidades Locales*; Siete, Valencia (1990).

- ARRAEZ, A.: “Reforma de la Gestión Fiscal”; *RDFHP*, n.º 149, 1980.

- ARROYO DÍEZ, Alfonso: “El hecho imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana: elementos que lo integran. Análisis jurisprudencial de los supuestos de no sujeción”; *Carta Tributaria*, n.º 335, 2000.

- BALLARÍN ESPUÑA, Montserrat: “Notas sobre el ámbito objetivo de aplicación del art. 61.3 de la Ley General Tributaria”; *Crónica Tributaria*, n.º 82-83, 1997.

- “Los ingresos tributarios fuera de plazo sin requerimiento previo”; Marcial Pons, Madrid, 1997.

- BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN, Julio: “Las declaraciones-liquidaciones y las declaraciones complementarias”; *HPE*, n.º 80 (1983).

- “La declaración tributaria”; *Crónica Tributaria*, n.º 50, 1984.

- “Duración de las actuaciones inspectoras. Comentario a la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 28 de diciembre de 1992”; *Jurisprudencia Tributaria*, Tomo I, 1993.

- “Problema de gestión tributaria”; *Impuestos*, n.º 6, 1998.

- *Los derechos del contribuyente*; La Ley, Madrid, 2000.

- “Las actuaciones de comprobación y de investigación”; *Impuestos*, n.º 23, 2000.

- “Consideraciones sobre la gestión tributaria”; *Impuestos*, n.º 2, 2002.

- “Los derechos del contribuyente”; *Impuestos*, n.º 15-16, 2002.

- BANDRÉS SÁNCHEZ-CRUZAT, José Manuel: *El principio de subsidiariedad y la Administración local*; Marcial Pons, Madrid, 1999.

- BAÑO LEÓN, J.M.: “La ordenación de las normas reguladoras del régimen local” (Capítulo VIII), en *Tratado de Derecho Municipal*, Tomo I; Civitas, Madrid, 1988.

- BARNÉS, Javier: “Subsidiariedad y autonomía local en la Constitución”, en *Anuario del Gobierno Local 1997*; Marcial Pons, Madrid, 1997.

- BARQUERO ESTEVAN, Juan Manuel: *La gestión de los tributos locales. Aspectos competenciales*; ed. Civitas, Madrid (1998).

- “La organización de las Administraciones locales para el ejercicio de sus competencias de gestión tributaria”; *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica*, n.º 276, 1998.

- *Gestión tributaria y relaciones interadministrativas en los tributos locales*; Montecorvo, Madrid, 1999.

- “Delegaciones, convenios y otras técnicas de colaboración en la gestión de los tributos locales: con especial referencia a algunas de las modificaciones introducidas por

la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de M.F.A.O.S.”; *Revista de Hacienda Local*, n.º 86, 1999.

- BARRACHINA JUAN, Eduardo: “Recargo por ingreso fuera de plazo sin requerimiento previo”; *Impuestos*, n.º 11, 1995.

- “El plazo en los procedimientos tributarios”; *Revista Asociación Española de Asesores Fiscales*, junio 1999, entrega n.º 6, informe 19/99.

- BATISTONI FERRARA, F.: “Contraddittorio anticipato e tutlea giurisdizionale”; *Fisco*, 1994.

- “Accertamento con adesione” en *Enciclopedia del Diritto (aggiornamento)*; Giuffrè, Milano, 1998.

- BATLLE GUILLÉN, Carlos: “Los caballos fiscales atribuidos a los automóviles para la determinación de las cuotas del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, que les corresponde según la normativa vigente”; *El Funcionario Municipal*, n.º 414, 1995.

- “Las obras incluidas en un Proyecto de Urbanización están sujetas al pago del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras”; *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, n.º 20, 2000.

- BAYONA DE PEROGORDO, Juan José, y SOLER ROCH, María Teresa: *Materiales de Derecho Financiero*; Librería Compás, Alicante, 1998.

- BAYONA GIMÉNEZ, Juan José: “La cobertura constitucional del deber de autoliquidación”; *Impuestos*, n.º 13, 1998.

- BLASCO, Avelino: “El papel del ente intermedio en la cooperación local. El caso de los *Consells Tributaris* de Baleares”, en *Anuario del Gobierno Local 1997*; Marcial Pons, Madrid, 1997.

- BLASCO DELGADO, Carolina: “Autoliquidación y facultad de interpretación del contribuyente (Sentencia del Tribunal Supremo 9-12-1997 [RJ 1998, 485])”; *Actualidad jurídica Aranzadi*, n.º 369, 1998.

- “Caducidad y prescripción en los procedimientos tributarios”; *Información fiscal*, n.º 33, 1999.

- BLÁZQUEZ LIDOY, Alejandro: “Ingresos fuera de plazo realizados sin identificar su carácter extemporáneo: un nuevo supuesto de hecho en las relaciones de los artículos 61.3 y 79.a) de la LGT”; *Estudios Financieros*, n.º 197-198, 1999.

- BOLLO AROCENA, María del Carmen: *Análisis jurídico de la liquidación provisional*; EDERSA, Madrid, 1983.
- “La notificación de las liquidaciones tributarias”, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje al Profesor Fernando Sáinz de Bujanda*, Volumen II; IEF, Madrid, 1991.

- BOQUERA OLIVER, J.M.: “Las Ordenanzas de exacciones”; *Palau 14, RVHP*, n.º 7, 1989.

- BUENO MALUENDA, Cristina: “Reflexiones acerca del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”; *Revista de Hacienda Local*, n.º 80, 1997.

- CAAMAÑO ANIDO, Miguel Ángel: “Separación de procedimientos –de liquidación y sancionador- sin separación de órganos”; *Impuestos*, nº 15-16, 2000.

- CABALLEIRA RIVERA, M. T.: “La cooperación interadministrativa en la LBRL”; *REALA*, n.º 257, 1993.

- CABALLERO GEA, José Alfredo: *Licencias, Tasas e Impuestos municipales*; Dykinson, Madrid, 2000.

- CABALLERO SÁNCHEZ, Rafael: *Prescripción y caducidad en el ordenamiento administrativo*; Mc Graw Hill, Madrid, 1999.

- CABEDO RUBIO, María Dolores: “Las Disposiciones de carácter inferior a la Ley”; *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, n.º 9, 2003.

- CALAMA RODRÍGUEZ, Lilia: “El IBI y las declaraciones de obra nueva: ¿retroactividad de los valores catastrales?”; *Tributos locales*, n.º 19, 2002.

- CALATRAVA ESCOBAR, M^a Jesús y DAMAS SERRANO, Antonio: “El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras: algunas consideraciones”, en *La Fiscalidad Inmobiliaria en la Hacienda Local*; Cemci, Granada, 1990.

- CALDERÓN GONZÁLEZ, Jesús María: “Procedimientos de determinación de los valores catastrales en la Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas Locales. Su aplicación a los bienes inmuebles urbanos”; *Quincena Fiscal*, n.º , septiembre, 1999.

- CALDERÓN PATIER, Carmen: “La tributación local sobre vehículos”; *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, n.º 4, 2000.

- CALERO RODRÍGUEZ, Juan Ramón: “La conformidad del sujeto pasivo con las actas de Inspección”, en *Estudios de Derecho Tributario*, Volumen II; I.E.F., Madrid, 1979.

- CALLE SÁIZ, Ricardo, y GONZALO Y GONZÁLEZ, Leopoldo: “Una reforma urgente: la de las Haciendas Locales”; *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, n.º 4, 2000.

- CALONDE VELÁZQUEZ, Antonio., ALLUÉ BUIZA, Alfredo., y GONZÁLEZ DEL TESO, Teodosio: *El Pacto Local de 1999. Medidas para el desarrollo del gobierno local*; Comares, Granada, 2000.

- CALVO ORTEGA, Rafael: “Las Ordenanzas Fiscales”, en *La Reforma de las Haciendas Locales*, Tomo I; Lex Nova, Valladolid, 1991.

- “Principios Tributarios y Reforma de la Hacienda Pública”, en *La Reforma de las Haciendas Locales*, Tomo I; Lex Nova, Valladolid, 1991.

- “Constitución y Haciendas Locales”; *Civitas, REDF*, n.º 100, 1998.

- *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario. Parte general*; Civitas, Madrid, 2000.

- “Litigiosidad fiscal y arbitraje tributario”; *Impuestos*, n.º 15-16, 2001.

- CAMPO RUIZ DE ALMODÓVAR, Luis Fernando, y CANO MURCIA, Antonio: “El coste real y efectivo en el cálculo de la base imponible del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. Comentarios a la Sentencia de 1 de febrero de 1994”; *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, n.º 3, 1995.

- CARINCI, A.: “I limiti della potestà regolamentare degli enti locali in materia tributaria al vaglio della Corte costituzionale”; *Rivista di Diritto Tributario*, Parte II, 1998.

- CARO CEBRIÁN, Aníbal: “La comprobación tributaria en el procedimiento de gestión”; *Carta Tributaria*, n.º 89, 1989.

- CARPIO GARCÍA, Maximino: “El objetivo constitucional de la suficiencia financiera de los Ayuntamientos: Situación y perspectivas”; *Revista de Estudios Locales, Cunal*, n.º Extraordinario de julio, 2000.

- CARRASCO PARRILLA, Pedro José: “Los recargos por declaración voluntaria extemporánea y el recargo de apremio”; *Carta Tributaria*, n.º 297, 1998.

- CARRERA RAYA, Francisco José: “Período ejecutivo y procedimiento de apremio: problemas que suscita la normativa vigente”; *Gaceta Fiscal*, n.º 155, 1997.

- CARRETERO LESTÓN, J. Luis: “Comunicaciones y notificaciones tributarias”, en *La gestión tributaria en la Hacienda local*; INAP- CEMCI, Granada, 1991.

- CARRETERO PÉEZ, A.: “Problemas constitucionales de la imposición municipal (Comentario a la STC 17 febrero 1987)”; *La Ley*, 1987/4.

- CASADO OLLERO, Gabriel: “De la imposición de producto al sistema de retenciones y fraccionamiento de pago en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (I). La retención a cuenta”; *Civitas, REDF*, n.º 21, 1979.

- “La colaboración con la Administración tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el fisco”; *Hacienda Pública Española*, n.º 68, 1981.

- “Sistema financiero local y justicia fiscal”; en *Organización territorial del Estado (Administración local)*, Volumen I; IEF, Madrid, 1985.

- CASANA MERINO, Fernando: “Derecho Transitorio”, en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*; Marcial Pons, Madrid, 1993.

- *El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*; Marcial Pons, Madrid, 1994.

- *El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza urbana*; Colección de Leyes Tributarias comentadas, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 2002.

- CATALÁN SENDER, Jesús: “Algunas consideraciones sobre la exclusión de las instalaciones de la base imponible del Impuesto sobre Construcciones”; *Tributos locales*, n.º 7, 2001.

- CAYÓN GALIARDO, Antonio: “La interdicción de la discrecionalidad en la gestión tributaria”; *Civitas, REDF*, n.º 36, 1982.

- “Artículo 142: Las Haciendas Locales”, en *Comentarios a las Leyes Políticas. Constitución Española de 1978*, Tomo X; Edersa, Madrid, 1985.

- CAZORLA PRIETO, Luis M.: *Poder tributario y Estado contemporáneo*; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1981.

- *Las llamadas liquidaciones paralelas en el IRPF*; Ciss, Valencia, 1988.

- *Impuesto sobre Actividades Económicas y deporte*; Aranzadi, Pamplona, 1993.

- *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*; Aranzadi, Pamplona, 2000.

- CEBALLOS REVILLA, Helena: “Relación de competencias en el ámbito municipal tras las Leyes 11/1999, de 21 de abril, y 55/1999, de 29 de diciembre”; *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, n.º 24, 2000.

- CEDILLO LÓPEZ, Luis: “La liquidación provisional en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras”; *Estudios Financieros*, n.º 183, 1998.

- CHAMORRO GONZÁLEZ, Jesús María: “Algunas notas en relación a la normativa aplicable a la gestión de los tributos locales cedida a Entes públicos distintos de quienes son sus sujetos activos”; *Tributos locales*, n.º 13, 2001.

- CHAMORRO Y ZARZA, José Antonio: “La vulneración del principio de legalidad por organismos autónomos locales de gestión tributaria”; *Revista de Hacienda Local*, n.º 84, 1998.

- CHECA GONZÁLEZ, Clemente: “La asunción de funciones liquidadoras por la Inspección de los Tributos: Hª de una evolución”; *Impuestos*, Tomo II, 1986.

“El Impuesto sobre Actividades Económicas”; *Impuestos*, n.º 23, 1989.

- “La transgresión de principios constitucionales en aras a conseguir la suficiencia financiera en las Haciendas Locales”; *Impuestos*, n.º 24, 1991.

- *La revisión de los actos tributarios locales. Análisis teórico y jurisprudencial de los procedimientos especiales de revisión y del recurso de reposición*; EDERSA, Madrid, 1999.

- *Los tributos locales. Análisis jurisprudencial de las cuestiones sustantivas mas controvertidas*; Marcial Pons, Madrid, 2000.

- “No existe doble imposición entre el ICIO y el IBI”; *Jurisprudencia Tributaria*, n.º 3, 2001.

- *El sistema tributario local*; Aranzadi, Pamplona, 2001.

- CHECA GONZÁLEZ, Clemente, y MERINO JARA, Isaac: “Los principios de capacidad económica y de reserva de ley y el Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos. Comentarios a la STC 221/1992, de 11 de diciembre”; *Crónica tributaria*, n.º 67, 1993.

- *Tributos Locales*; Universidad de Extremadura, Servicio de Publicaciones, Cáceres, 1999.

- *La Reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en Materia Tributaria*; Aranzadi, Pamplona, 2003.

- CHOLBI CACHÁ, Francisco Antonio: “Diversas consideraciones sobre la Tasa de licencias de urbanismo y el ICIO (Impuesto de Construcciones, Instalaciones y Obras)”;
Revista de Estudios Locales, n.º 33, 1999.

- CLAVIJO CARAZO, Francisco: “La función comprobadora y liquidadora de la Inspección”; *Impuestos*, n.º 7, 1986.

- CLAVIJO CARAZO, Francisco, y ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto: “El nuevo reglamento para la Inspección Tributaria: ¿garantía para la Administración o para los administrados?”; *Impuestos*, Tomo II, 1986.

- CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco: “El acto de liquidación”; *Civitas, REDF*, n.º 20, 1978.

- “La autoliquidación tributaria”, en *Estudios de Derecho y Hacienda (Homenaje a César Albiñana Quintana)*, Volumen III; Madrid, 1987.

- “Las liquidaciones: liquidaciones provisionales y definitivas”; en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje al Profesor Fernando Saínz de Bujanda*, Volumen II; IEF, Madrid, 1991.

- “Notas sobre el procedimiento de liquidación en el Derecho Tributario Español”, en *Estudios jurídicos (Libro conmemorativo del Bicentenario de la Universidad de la Laguna)*, Tomo I; Facultad de Derecho de la Universidad de la Laguna, 1993.

- “Contribuciones especiales” (Capítulo XI), en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*; Marcial Pons, Madrid, 1993.

- “Imposición, ordenación y gestión de las contribuciones especiales”, en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*; Marcial Pons, Madrid, 1993.

- “Las liquidaciones provisionales de oficio”; *Revista Técnica Tributaria*, n.º 31, 1995.

- “La comprobación tributaria. La prueba”, en *Manual General de Derecho Financiero. Parte General*, Tomos I y II; Comares, Granada, 1999.

- “La inspección tributaria”, en *Manual General de Derecho Financiero. Parte General*, Tomos I y II; Comares, Granada, 1999.

- CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco, y MAZORRA MANRIQUE, Sonsoles: “La gestión tributaria en el ordenamiento tributario norteamericano”; *Civitas, REDF*, n.º 63, 1989.

- COBO OLVERA, Tomás: *Recursos tributarios y precios públicos de las Entidades Locales*; Bayer Hnos, Barcelona, 1990.

- “Reseña de las disposiciones reguladoras del poder tributario de la Administración local”; *RDFHP*, n.º 220, 1992.

«Gestión tributaria local. El procedimiento de aplicación de los impuestos municipales»

- “El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y obras en la jurisprudencia”; *RHL*; n.º 71, 1994.
- “Liquidaciones de las contribuciones especiales”; *Revista de Hacienda Local*, n.º 74, 1995.
- “La delegación de competencias en materia de gestión censal y recursos administrativos en el Impuesto sobre Actividades Económicas (Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero)”; *Actualidad Tributaria*, n.º 22, 1995.
- “Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica: algunas consideraciones de interés”; *Revista de Hacienda Local*, n.º 86, 1999.
- “Imposición y ordenación de los tributos locales”, en *Estudios sobre Economía de las Corporaciones Locales, XII. Gestión financiera y tributaria*; Cemci, Granada, 2000.
- “Las fases del procedimiento sancionador en materia tributaria local”; *Tributos locales*, n.º 2, 2000.
- “La revisión de los actos y disposiciones generales en materia de tributos locales: algunas cuestiones de interés”; *Tributos locales*, n.º 1, 2000.
- “Imposición y ordenación de los tributos locales. Delegación de competencias y colaboración en la gestión”; Ponencia en curso de Cemci, 2002.

- COLLADO YURRITA, Miguel Ángel: “Las inspecciones tributarias y las situaciones jurídicas del contribuyente en el Derecho italiano: un apunte”, *Civitas, REDF*, n.º 54, 1987.
- “El Impuesto sobre Actividades Económicas en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales y en el Real Decreto Legislativo de Tarifas e Instrucción del Impuesto”; *Revista Técnica Tributaria*, n.º 11, 1990.
- “El Impuesto municipal sobre Construcciones, Instalaciones y Obras: algunas cuestiones controvertidas”; *Tributos locales*, n.º 17, 2002.

- COLLADO YURRITA, Miguel Ángel, y CARRASCO PARRILLA, Pedro José: “Impuesto sobre los Aprovechamientos de Caza y Pesca”, en *Manual General de Derecho Financiero y Tributario*, Tomo IV, Volumen 2, “Hacienda local”; Comares, Granada, 1998.

- COLLADO YURRITA, Miguel Ángel, y GIMÉNEZ-REYNA, Enrique: *La nueva Hacienda local española*; Cuadernos Civitas, Madrid, 1990.

- CORCUERA TORRES, Amable., y BLASCO DELGADO, Carolina: “El inicio y los efectos del período ejecutivo en la nueva Ley General Tributaria”; *Impuestos*, n.º 19, 1996.

- CORDERO CASTILLO, Manuel: “El Organismo de recaudación de Badajoz al servicio de los Municipios de la Provincia”; *Tributos locales*, n.º 14, 2002.

- CORDERO LÓPEZ, José: “La base imponible del ICIO: Normativa, doctrina administrativa y jurisprudencia”; *Tributos locales*, n.º 19, 2002.
- CORDERO GARCÍA, José Antonio: *La conformidad con la propuesta de regularización tributaria*; Tirant lo Blanch, Valencia, 2000.
- CORELLA MONEDERO, Jose Mario: “La función pública local”, en *Organización territorial del Estado (Administración local)*, Volumen I; IEF, Madrid, 1985.
- CORRAL GUERRERO, Luis: “Potestades específicas de comprobación tributaria: examen documental y acceso”; *Impuestos*, Tomo I, 1999.
- CORS MEYA, Xavier: “Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras” (Capítulo XV), en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*; Marcial Pons, Madrid, 1993.
- “Teoría del devengo. El caso de los Impuestos municipales. Comentario a la STC 197/1992”; *Jurisprudencia Tributaria*, Tomo II, 1995.
- CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías: “La declaración tributaria”; *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n.º 52, 1963.
- CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías, y MARTÍN DELGADO, José María: *Ordenamiento tributario Español I*; Civitas, Madrid, 1977.
- COSCULLUELA MONTANER, Luis.: *Manual de Derecho Administrativo I*; Civitas, Madrid, 1999.
- COSTAS TERRONES, Joan Carles: “Corresponsabilidad fiscal y gestión tributaria”; *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, n.º 69, 1993.
- CUCHILLO FOIX, Montserrat: “Las relaciones interadministrativas”; *CEUMT*, n.º 96, 1986.
- D’AMATI, Nicola: “La autonomía impositiva de los Entes locales en Italia: aspectos históricos y jurídicos”; *RHL*, n.º 37, 1983.
- DASÍ GRAU, A.: *Guía Práctica de los tributos locales*; Aranzadi, Pamplona, 1992.

«Gestión tributaria local. El procedimiento de aplicación de los impuestos municipales»

- DE LA PEÑA VELASCO, Gáspar: “La liquidación provisional de oficio y la comprobación abreviada (el nuevo artículo 123 LGT)”; *Impuestos*, n.º 1, 1996.

- DEL POZO LÓPEZ, Joaquín: “Las Haciendas locales en el Proyecto de ley de regulación de las Bases del Régimen local de 1984”, en *Organización territorial del Estado (Administración local)*, Volumen III; IEF, Madrid, 1985.

- DEL RÍO SÁNCHEZ, Alfonso: “Problemas recaudatorios derivados de la gestión tributaria”; *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, n.º 10, 1997.

- DE MIGUEL CANUTO, Enrique: “La Sentencia constitucional núm. 211/1992, de 11 de diciembre: capacidad económica e inflación”; *Crónica Tributaria*, n.º 66, 1993.

- “Presentación de autoliquidaciones extemporánea y espontáneamente”; *RDFHP*, n.º 251, 1999.

- *La afección en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles*; Tirant lo Blanch, Valencia, 2002.

- DE PAOLIS, Dante: “Prime riflessioni sul riordino dei tributi locali operato dal Decreto Legislativo n. 446/97”; *La Finanza Locale*, fascículo 11, volumen 18, 1998.

- DE ROVIRA MOLA, Alberto: *La Hacienda Municipal y sus problemas*; Instituto de Estudios de la Administración Local, Madrid, 1972.

- DE VICENTE GARCÍA, José: “Recaudación en período voluntario. Aplazamiento y fraccionamiento de pago”, en *Estudios sobre Economía de las Corporaciones Locales, XII. Gestión financiera y tributaria*; Cemci, Granada, 2000.

- DELGADO GARCÍA, Ana María: *Las notificaciones tributarias en el ordenamiento jurídico español*; Tirant lo Blanch, Valencia, 1997.

- “El nuevo marco normativo de las notificaciones tributarias”; *Revista de Información Fiscal*, n.º 34, 1999.

- *La derivación de responsabilidades en la recaudación de los tributos*; Marcial Pons, Madrid, 2000.

- DELGADO MERCÉ, Arturo: “La Inspección de Tributos municipal”, en *Hacienda y Finanzas municipales. Ponencias presentadas en el XIV Programa Iberoamericano de Formación Municipal organizado por la Unión de Ciudades Iberoamericanas (UCCI)*; Marcial Pons, Madrid, 2001.

- DELGADO PACHECO, Abelardo: “Derechos, deberes y facultades del personal inspector en el desarrollo de sus actuaciones”; *Impuestos*, n.º 11, 1986.
- “La asistencia mutua entre Administraciones tributarias”; *Impuestos*, n.º 6, 1990.

- DELUARD, Joël: “La gestion de la fiscalité directe locale para la Direction Générale des Impôts”; *Reveu française des Finances Publiques*, n.º 50, 1995.

- DI PIETRO, Adriano: *Lineamenti di una teoria giuridica dell’imposta sull incremento di valore degli immobili*; Giuffrè, Milano, 1978.
- “La aportación de los recursos propios en una moderna hacienda local italiana: consideraciones jurídicas”, en *El debate sobre la Hacienda Local en Italia*; Ajuntament de Barcelona, Barcelona, 1990.
- “Tributi comunali”; *Enciclopedia Giuridica Treccani*, XXXI, 1994.
- *L’ accertamento tributario: principi, metodi, funzioni; giornata di studi per Antonio Berliri*; Giuffrè, Milano, 1994.
- “La Legge 241/90 e procedure tributarie”; conferencia impartida en el Corso di perfezionamiento in Diritto tributario «A. Berliri», Università degli Studi di Bologna, 1995.
- *L’ accertamento tributario nella Comunità Europea: l’ esperienza della Repubblica Federale Tedesca*; Giuffrè, Milano, 1997.
- “Regolamenti Tributarî”; *Enciclopedia Giuridica Treccani*, 1999.
- “Il contribuente dell’ accertamento delle imposte sui redditi: dalla collaborazione al contraddittorio”, en *L’ evoluzione dell’ ordinamento tributario italiano. Atti del Convegno: «I settanta anni di Diritto e pratica tributaria (Genova 2 – 3 luglio 1999)»* (Coordinato da Antonio e Victor Uckmar); CEDAM, Padova, 2000.
- *Le sanzioni tributarie nell’ esperienza europea*; Giuffrè, Milano, 2001.
- “El futuro tributario de la Unión Europea: del mercado al ordenamiento jurídico, de las libertades económicas a los principios de la imposición”; *Civitas, REDF*, n.º 116, 2002.

- DÍAZ FERNÁNDEZ, Ángel: “El Impuesto sobre Actividades Económicas”, en *Hacienda y Finanzas municipales. Ponencias presentadas en el XIV Programa Iberoamericano de Formación Municipal organizado por la Unión de Ciudades Iberoamericanas (UCCI)*; Marcial Pons, Madrid, 2001.

- DIEZ-OCHOA AZAGRA, Jose María, y FERRANDO CAMPUS, Salvador: “Algunas consideraciones en torno a la delegación de competencias inspectoras del IAE en los Ayuntamientos, Diputaciones provinciales, Cabildos o Consejos Insulares y Comunidades Autónomas”; *Estudios Financieros*, n.º 127, 1993.

- D' OCÓN, Joaquín: "Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana"; *Palau 14, RVHP*, n.º 8, 1989.
- "Algunas consideraciones en torno a la Ley de Haciendas Locales, con especial referencia al Impuesto de Plusvalía"; *Revista de Hacienda Local*, n.º 87, 1999.

- DOSIÈRE, René: *La fiscalité locale*; Presses Universitaires de France, París, 1996

- EMBID IRUJO, Antonio: "La potestad reglamentaria de las Corporaciones locales"; en *Organización territorial del Estado (Administración local)*. Volumen II; IEF, Madrid, 1985.
- "Ordenanzas y Reglamentos municipales", en *Tratado de Derecho Municipal*, Tomo I; Civitas, Madrid, 1988.
- "Ordenanzas y Reglamentos municipales" (Capítulo IX), en *Tratado de Derecho Municipal*, Tomo I, 2.ª edición; Civitas, Madrid, 2003.

- ESCRIBANO, Francisco: "La Hacienda Local en el seno del ordenamiento tributario: unidad y diversidad"; *Palau 14, RVHP*, n.º 15, 1991.
- "Valor y valoración en el ordenamiento tributario español"; *Palau 14, RVHP*, n.º 23, 1994.
- "La aplicación de la Ley de Procedimiento Administrativo Común en otros ámbitos. Especial referencia al procedimiento tributario"; *Revista Técnica Tributaria*, n.º 27, 1994.
- "El procedimiento tributario tras la reforma de la L.G.T."; *Quincena Fiscal*, n.º 10, 1996.
- "El procedimiento tributario tras la reforma de la LGT", en *Temas pendientes de Derecho Tributario*; Cedecs, Barcelona, 1997.

- ESCUIN PALOP, Vicente M.: "La delegación de competencias de las Comunidades Autónomas a las Diputaciones Provinciales", en *Organización territorial del Estado (Administración local)*, Volumen II; IEF, Madrid, 1985.

- ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto: "Sobre la naturaleza jurídica de las autoliquidaciones tributarias"; *Civitas, REDF*, n.º 37, 1983.
- *Las actuaciones tributarias reclamables en vía económico-administrativa*; Civitas, Madrid, 1983.
- "Apuntes sobre la prescripción tributaria"; *Civitas, REDF*, n.º 57, 1988.
- "IRPF.: Se amplían las competencias de las oficinas liquidadoras"; *Carta Tributaria*, n.º 79, 1988.
- "Sanciones tributarias e intereses de demora"; *Crónica tributaria*, n.º 87, 1989.
- "Las actuaciones inspectoras"; *RDFHP*, n.º 200, 1989.

- “El Impuesto sobre Bienes Inmuebles y valoración catastral”, en *La fiscalidad inmobiliaria en la Hacienda Local*; INAP-CEMCI, Granada, 1990.
- “El ingreso extemporáneo de las deudas autoliquidadas”; *Crónica Tributaria*, n.º 61, 1992.
- “Impuesto sobre el Valor de los Terrenos: de la presunción a la ficción jurídica”; *Gaceta Fiscal*, n.º 108, 1993.
- “Las Diputaciones como administraciones delegadas de las entidades locales”, en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*; Marcial Pons, Madrid, 1993.
- “La organización de los servicios de gestión. Delegaciones y colaboración administrativa”, en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*; Marcial Pons, Madrid, 1993.
- “Potestades de la Administración y Derechos del Contribuyente”; *Crónica Tributaria*, n.º 69, 1994
- *Presunciones legales y Derecho tributario*; IEF–Marcial Pons, Madrid, 1995.
- “Suspensión de los actos de liquidación tributaria”; *Crónica Tributaria*, n.º 74, 1995.
- “Infracciones tributarias graves: Tipos”; *Crónica Tributaria*, n.º 98, 2001.

- ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto y LASARTE ÁLVAREZ, Javier: “Las Haciendas locales ante las autonomías”; *Documentación Administrativa*, n.º 187, 1980.

- ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto y LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan: *Temas prácticos de Derecho Financiero. Parte General*; Aranzadi, Pamplona, 1999.

- ESPINOSA FERRANDO, Francisco: “Incidencia del Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero, en la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas”; *Palau 14, RVHP*, n.º 25, 1995.

- EZQUIAGA DOMÍNGUEZ, Ignacio: “Suelo, Catastro e Impuesto sobre Bienes Inmuebles”; *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, n.º 4, 2000.

- FALCÓN Y TELLA, Ramón: *La prescripción en materia tributaria*; La Ley, Madrid, 1992.
- “Los Entes locales en el sistema tributario estatal y autonómico”, en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*; Marcial Pons, Madrid, 1993.
- “La modulación de los plazos de prescripción en función de la conducta del sujeto pasivo”; *Quincena Fiscal*, n.º 14, 1996.
- “Prescripción de tributos y sanciones”; *Civitas, REDF*, n.º 98, 1998.
- “La doctrina constitucional en materia de recargos por ingreso extemporáneo”; *Quincena Fiscal*, abril, 2001.

- FANLO LORAS, Antonio: “Relaciones de cooperación y nuevas tutelas”, en *Anuario del Gobierno Local 1997*; Marcial Pons, Madrid, 1997.

- FEDELE, A.: “L’ accertamento tributario ed principi costituzionali”, en *L’ accertamento tributario. Principi, metodi, funzioni*, dirigido por A. Di Pietro; Giuffrè, Milano, 1994.

- “La potestà normativa degli enti locali”; *Rivista di Diritto Tributario*, Parte I, 1998.

- FENELLÓS PUIGSERVER, Vicente: “La modificación de las liquidaciones tributarias provisionales practicadas por los órganos gestores”; *Quincena Fiscal*, n.º 3, 1997.

- FERNÁNDEZ DOMÍNGUEZ, María José: *Gestión Tributaria Local*; Cuadernos e documentación e información, n.º 97, Cemci, Granada, 2000.

- FERNÁNDEZ FARRERES, Germán: “La potestad local de autoorganización: contenido y límites”, en *Tratado de Derecho Municipal*, Tomo I; Civitas, Madrid, 1988.

- “Relaciones interadministrativas: Comunidades autónomas y administración local”, en *Anuario del Gobierno Local 1995*; Marcial Pons, Madrid, 1995.

- “Relaciones interadministrativas: Comunidades autónomas y administración local”, en *Anuario del Gobierno Local 1996*; Marcial Pons, Madrid, 1996.

- “La delegación de competencias y la encomienda de gestión”, en *Anuario del Gobierno Local 1997*; Marcial Pons, Madrid, 1997.

- FERNÁNDEZ JUNQUERA, Manuela: “El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras”, en *La reforma de las Haciendas Locales*, Tomo II; Lex Nova, Valladolid, 1991.

- “El Impuesto sobre Gastos Suntuarios”, en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*; Marcial Pons, Madrid, 1993.

- *La Hacienda Local en un Estado federal. Un estudio de Derecho Comparado*; Marcial Pons, Madrid, 1994.

- “El contribuyente ante la Administración tributaria local”; *Revista de Hacienda Local*, n.º 74, 1995.

- FERNÁNDEZ LÓPEZ, Roberto I.: “Posibles disfunciones orgánicas en el ejercicio de la potestad de comprobación tributaria”; *Impuestos*, n.º 1, 1995.

- *La comprobación de hechos por la Inspección de los tributos*; Marcial Pons, Madrid, 1998.

- FERNÁNDEZ MARÍN, Fernando: *La liquidación provisional de oficio*; Tirant lo Blanch, Valencia, 1998.
- *Estudio jurisprudencial de las contribuciones especiales*; Universidad de Almería, Servicio de Publicaciones, 1999.
- *Las liquidaciones tributarias*; Comares, Granada, 2000.

- FERNÁNDEZ MONTALVO, Rafael: “Garantías constitucionales del procedimiento tributario”; *Revista de Hacienda Local*, n.º 75, 1995.
- “Revisión administrativa de los actos tributarios locales”; *Revista de Hacienda Local*, n.º 88, 2000.
- *Relaciones interadministrativas de colaboración y cooperación*; Marcial Pons, Madrid, 2000.

- FERNÁNDEZ PAVÉS, María José: “La autoliquidación en la imposición local”, en *La gestión tributaria en la Hacienda local*; Cemci, Granada, 1991.
- “Administración y gestión tributaria”, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, Volumen II; IEF, Madrid, 1991.
- “La liquidación provisional de oficio en el IVA”; *Civitas, REDF*, n.º 84, 1994.
- *La autoliquidación tributaria*; IEF-Marcial Pons, Madrid, 1995.
- “Implicaciones del principio constitucional de legalidad tributaria en el ámbito procedimental del tributo”, en *Estudios de Derecho Público. Homenaje a Juan José Ruiz Rico*; Tecnos, Madrid, 1997.
- “Nuevo recurso de reposición local en materia económico financiera”; CEMCI, *Estudios de divulgación*, n.º 88, 1999.
- “Las nuevas tasas y precios públicos locales”; *Estudios de divulgación*, n.º 89, CEMCI, Granada, 1999.
- “Gestión tributaria. Liquidación”, en *Manual General de Derecho Financiero. Parte General*, Tomos I y II; Comares, Granada, 1999.
- “Sistema de Financiación Local: las Tasas tras la Sentencia del Tribunal Constitucional de 1999 sobre la Ley de Haciendas Locales”; *Cunial, Revista de Estudios Locales*, núm. extraordinario de julio, 2000.
- “La reforma de las Haciendas Locales”, en *Modificaciones y panorama actual del Régimen Local Español*; CEMCI, Granada, 2000.
- “El Estatuto del Contribuyente: su aplicación al ámbito local”; Cemci, *Estudios de Divulgación*, n.º 90, 2000.
- “El sistema de financiación local español: principios constitucionales que lo delimitan”; *Revista Venezolana de Gerencia*, n.º 14, 2001.
- “Fraude de ley tributaria: su consideración legal y perspectivas de reforma”; *Revista de Información Fiscal*, n.º 48, 2001.

«Gestión tributaria local. El procedimiento de aplicación de los impuestos municipales»

- “Evolución de las tasas locales: incidencia del régimen de prestación de los servicios”, Comunicación presentada al VI Congreso Iberoamericano de Municipalistas: «Municipio y Financiación. La integración y la cohesión del desarrollo territorial» celebrado en Santo Domingo (República Dominicana), del 28 de octubre al 1 de noviembre de 2002.

- “Algunas cuestiones sobre la recaudación tributaria local”; *Tributos locales*, n.º 10, 2001.

- “La reforma de las Haciendas Locales”, en *Nueva publicación sobre modificaciones y panorama actual del régimen local español*; edición en preparación por el CEMCI, en prensa.

- “La suficiencia financiera local: algunas reflexiones de cara a la reforma”; *Cunial, Revista de Estudios Locales*, n.º 63, 2003.

- FERNÁNDEZ PAVÉS, María José, y JABALERA RODRÍGUEZ, Antonia...: *Algunas cuestiones sobre la gestión tributaria en Italia*; IEF, Madrid, 2002.

- FERNÁNDEZ SEGADO, Francisco: “La autonomía local: su naturaleza y caracterización jurisprudencial”, en *Organización territorial del Estado (Administración local)*, Volumen II; IEF, Madrid, 1985.

- FERREIRO LAPATZA, José Juan: “La extinción de la obligación tributaria”; *RDFHP*, n.º 77, 1968.

- Las funciones liquidadoras de la Inspección de los Tributos”; *Civitas, REDF*, n.º 11, 1976.

- “La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativos”; *Civitas, REDF*, n.º 37, 1983.

- “Principios constitucionales informantes de la Hacienda local”, en *Organización territorial del Estado (Administración local)*, Volumen I; IEF, Madrid, 1985.

- “El proyecto de ley y los principios de competencia, autonomía, suficiencia, coordinación y legalidad”; en *Informe sobre el Proyecto de Ley reguladora de las Haciendas Locales*; Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1988.

- “Principios generales de la Hacienda Local y competencias de las Comunidades Autónomas”; *Palau 14, RVHP*, n.º 7, 1989.

- “Análisis constitucional de la nueva Ley Reguladora de las Haciendas Locales”; *RHAL*, n.º 55 y 56, 1989.

- “Tasas y precios públicos” (Capítulo X), en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*; Marcial Pons, Madrid, 1993.

- “La Hacienda local. Antecedentes históricos y situación actual. El marco constitucional” (Capítulo I), en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*; Marcial Pons, Madrid, 1993.

- “La Ley reguladora de las Haciendas Locales de 1988: aplicación y reforma”; *Quincena Fiscal*, n.º 6, marzo, 1998.
- “Resolución extrajudicial de conflictos tributarios”; *Quincena Fiscal*, n.º 3, 2002.

- FERRO PARGA, Marcelino Jesús, SÁNCHEZ ONDAL, Juan José, y DÍAZ FERNÁNDEZ, Jose Luis: “La recaudación ejecutiva municipal”, en *Hacienda y Finanzas municipales. Ponencias presentadas en el XIV Programa Iberoamericano de Formación Municipal organizado por la Unión de Ciudades Iberoamericanas (UCCI)*; Marcial Pons, Madrid, 2001.

- FONT BLÁZQUEZ, S.: “Tributación de los cotos de caza. El extraño caso del Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios”; *Crónica Tributaria*, n.º 64, 1992.

- FONT I LLOVET, Tomás: “La autonomía local en España a los veinte años de la Constitución: perspectivas de cambio”, en *Anuario del Gobierno Local 1998*; Marcial Pons, Madrid, 1999.
- “La evolución del Gobierno local en España: de los «nuevos principios» a la «geometría variable»”, en *Anuario del Gobierno Local 1999/2000*; Marcial Pons, Madrid, 2000.

- FONTANA PUIG, Arturo: “Las relaciones interadministrativas en la Ley reguladora de las Bases de Régimen Local”; *Revista de Estudios de la Vida Local*, n.º 46, 1987.

- FUENTES VALENCIA, M. del Pilar: “Convenios de colaboración en materia de gestión catastral”; *Catastro*, 2000.

- GALAPERO FLORES, Rosa: “La financiación municipal en la actualidad”; *Jurisprudencia Tributaria*, n.º 21, 2000.
- “Estudio de algunos aspectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles”; *Jurisprudencia Tributaria*, Tomo II, 2001.

- GALLEGO ANABITARTE, Alfredo: “Transferencia y descentralización; delegación y desconcentración; mandato y gestión o encomienda (Teoría jurídica y Derecho Positivo)”; *Revista de Administración Pública*, n.º 122, 1990.

- GARCÍA-AGÚNDEZ JIMÉNEZ, Juan M.: “El nuevo Impuesto Municipal sobre Actividades Económicas”; *Impuestos*, n.º 12, 1988.

«Gestión tributaria local. El procedimiento de aplicación de los impuestos municipales»

- GARCÍA AÑOVEROS, Jaime: “Los poderes de comprobación, la actividad de liquidación y la discrecionalidad de la Administración Financiera”; *Civitas, REDF*, n.º 76, 1992.

- “Una nueva Ley General Tributaria. Problemas constitucionales”; *Crónica Tributaria*, n.º 78, 1996.

- GARCÍA BERRA, Florián: “Plazos de resolución de los procedimientos tributarios y efectos de su incumplimiento. Análisis de la regulación aplicable”; *Impuestos*, n.º 2, 2001.

- GARCÍA BRAGADO DALMAU, A.: “Régimen jurídico de las liquidaciones provisionales”, en *Estudios de Derecho Financiero*, Volumen II; IEF, Madrid, 1979.

- GARCÍA DE LA MORA, Leonardo, y MARTÍNEZ LAGO, M.A.: *Derecho financiero y Tributario. Guía para su estudio y fuentes de conocimiento*; IBIDEM, Madrid, 1992.

- GARCÍA FRESNEDA GEA, Francisco: *El Impuesto sobre Actividades Económicas. Régimen jurídico vigente y perspectivas de reforma*; Comares, Granada, 1996.

- “El Impuesto Municipal sobre cotos de caza y pesca”; *Revista de Hacienda Local*, n.º 84, 1998.

- GARCÍA GARCÍA, María Jesús: “La Ley de Derechos y Garantías del contribuyente su aplicación a la Administración local”; *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, n.º 20, 1998.

- GARCÍA HERNÁNDEZ, Luis: “El Pacto Local y la atribución de competencias a las Entidades locales”; *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, n.º 10, 1999.

- GARCÍA LOMBARDÍA, José Miguel: “Haciendas locales y autonomía municipal: fundamento constitucional”, en *Organización territorial del Estado (Administración local)*, Volumen II; IEF, Madrid, 1985.

- GARCÍA LUIS, T.: “Impuesto sobre Actividades Económicas”, en *La Reforma de las Haciendas Locales*, Tomo I; Lex Nova, Valladolid, 1991.

- *Impuesto sobre Actividades Económicas. Normativa aplicable y Tarifas*; Lex Nova, Valladolid, 1993.

- GARCÍA NOVOA, César: “Las garantías del contribuyente ante la gestión del Impuesto sobre Bienes Inmuebles”; *Impuestos*, n.º 3, 1992.

- “El Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Hecho imponible. Sujetos pasivos. Exenciones”, en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*; Diputación de Barcelona-Marcial Pons, Madrid, 1993.
- “Las consecuencias del impago del tributo tras la reforma de la Ley General Tributaria”; *Impuestos*, n.º 19, 1996.
- *Las notificaciones tributarias*; Aranzadi, Pamplona, 2001.

- GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo: “La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria”; *Crónica Tributaria*, n.º 10, 2001.

- GASCÓN CATALÁN, Jesús: “Ingresos tributarios extemporáneos, sin requerimiento previo de la Administración. (Comentario a la Sentencia del Tribunal Constitucional de 13 de noviembre de 1995)”; *Crónica Tributaria*, n.º 77, 1996.

- GÉNOVA GALVÁN, Alberto: “La prescripción tributaria”; *Civitas, REDF*, n.º 57, 1988.

- GIL JIMÉNEZ, Francisco., y OLAYA INIESTA, Antonio: “El futuro de la Hacienda Local: Reflexiones sobre los recursos ordinarios”; *Cunial, Revista de Estudios Locales*, n.º extraordinario de julio, 2000.

- GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, Enrique: “Las Liquidaciones paralelas”; *Impuestos*, n.º 2, 1985.
- “Nueva regulación de las actuaciones de la Inspección de los Tributos”; *Impuestos*, n.º 2, 1985.
- “Las competencias para la regulación de las Haciendas Locales en la Constitución y en las leyes”, *RJC*, n.º 3, 1988.
- “La Hacienda local española. Reflexiones en torno al pasado, presente y futuro”; *Revista Iberoamericana de derecho tributario*, n.º 5, 1997.

- GIOVANARDI, A.: “Tributi comunali”; *Digesto delle discipline privatistiche (Sezione Commerciale)*, Quarta edizione, UTET, 1999.

- GOMAR SÁNCHEZ, Juan Ignacio: “La suspensión de los actos de liquidación en materia tributaria local”; *Impuestos*, n.º 9, 1996.
- “Características generales del sistema de financiación de los municipios españoles”; en *Hacienda y Finanzas municipales. Ponencias presentadas en el XIV Programa Iberoamericano de Formación Municipal organizado por la Unión de Ciudades Iberoamericanas (UCCI)*; Marcial Pons, Madrid, 2001.

«Gestión tributaria local. El procedimiento de aplicación de los impuestos municipales»

- “La regulación de la potestad sancionadora local, requisito indispensable para una segunda y auténtica descentralización”; *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, n.º 9, 2003.

- GÓMEZ CABRERA, Cecilio: *La discrecionalidad de la Administración tributaria*; Mc Graw Hill, Madrid, 1998.

- GÓMEZ HERNÁNDEZ, Juan Vicente: “Impugnación de los tributos locales en vía económica administrativa y replanteamiento de la cuestión”; *TAPIA*, n.º 91, 1996.

- GÓMEZ PUENTE, Marcos: “Los recursos en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles”; *Impuestos*, n.º 15-16, 1991.

- GONZÁLEZ ESCUDERO, María Teresa: “El principio de legalidad tributaria en la doctrina del Tribunal Constitucional: Reflexiones sobre la STC 185/1995, de 14 de diciembre”; *Revista de Hacienda Local*, n.º 78, 1996.

- GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio: “Los esquemas fundamentales del Derecho Tributario”; *RDFHP*, n.º 114, 1974.

- “El procedimiento de gestión tributaria en el ámbito de la imposición inmobiliaria local”; *RDFHP*, n.º 200, 1989.

- “El procedimiento de gestión tributaria en la Hacienda local”, en *La gestión tributaria en la Hacienda Local*; Cemci, Granada, 1991.

- GONZÁLEZ GARCÍA, José Luis: “Ingresos públicos y vehículos de tracción mecánica en España. (Un análisis desde la Teoría de los Bienes Públicos)”; *RHAL*, n.º 58, 1990.

- GONZÁLEZ JAIME, Emilio: “Gestión financiera por la provincia de competencias delegadas por el Municipio”; *Tributos locales*, n.º 17, 2002.

- GONZÁLEZ MÉNDEZ, Amelia: “Los plazos de ingreso voluntario de deudas tributarias en la nueva redacción de la Ley General Tributaria y del Reglamento General de Recaudación”; *Civitas, REDF*, n.º 47-48, 1985.

- “Algunos aspectos procedimentales de la recaudación en vía de apremio”, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, Volumen II; IEF, Madrid, 1991.

- “El Catastro. Procedimiento para su elaboración” , en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*; Marcial Pons, Madrid, 1993.

- GONZÁLEZ NAVARRO, Francisco: “El procedimiento administrativo de las corporaciones locales”, en *Tratado de Derecho Municipal*, Tomo I; Civitas, Madrid, 1988.
- GONZÁLEZ PINO, Apolonio: “Naturaleza, período y hecho imponible. Su interrelación en la configuración del actual Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos”; *El consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, n.º 4, 1997.
 - “El devengo en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras”; *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, n.º 2, 1998.
- GONZÁLEZ SÁNCHEZ, Manuel: “Sistema tributario”, en *Manual de Derecho Tributario*; Comares, Granada, 2002.
- GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, María Luisa: *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*; Colex, Madrid, 1998.
- GONZÁLEZ Y GONZÁLEZ, Oscar: “Valoraciones de bienes inmuebles de naturaleza urbana”, en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*; Marcial Pons, Madrid, 1993.
- GONZÁLEZ-VARAS IBÁÑEZ, Santiago: “Las competencias del Alcalde”; *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, n.º 11, 2002.
- GOROSPE OVIEDO, Juan Ignacio: “La inclusión de las obligaciones a cuenta en la deuda tributaria”; *RDFHP*, n.º 547, 1998.
 - *La deuda tributaria básica. Cuota, prestaciones a cuenta y recargos contributivos*; Marcial Pons, Madrid, 2000.
- GOROSPE OVIEDO, Juan Ignacio, y PÉREZ DE AYALA BECERRIL, Miguel: “Cuestiones pendientes en intereses de demora tras la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los contribuyentes”; *Estudios Financieros*, n.º 189, 1998.
- GRANIZO LABRANDEJO, José Javier: *La Reforma del Sistema Tributario Local de 1998*; Ciss, Valencia, 1999.
 - “Dos años de doctrina administrativa en materia de tributos locales: 1998 y 1999”; *Revista de Hacienda Local*, n.º 89, 2000.
- GRAU RUIZ, María Amparo: “Avances propuestos en la asistencia mutua en materia de recaudación”; *Crónica Tributaria*, n.º 94, 2000.

- GUARDIOLA BLANQUER, Francisco: “La suficiencia financiera de las Haciendas Locales”; *Cunial, Revista de Estudios Locales*, n.º 63, 2003.

- GUTIÉRREZ DE PABLO, Gonzalo: “El Pacto Local y su Financiación. Diversos aspectos sobre una posible reforma en el sistema de financiación de las corporaciones locales”; *Impuestos*, n.º 23, 1998.

- GUTIÉRREZ RODRÍGUEZ, Fernando Elías: “Reflexiones en torno a la naturaleza jurídica de los consorcios en la legislación de Régimen Local”; *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, n.º 23, 1996.

- HERNÁNDEZ, Clavijo.: “La autoliquidación tributaria”, en *Estudios de Derecho y Hacienda (Homenaje a César Albiñana Quintana)*, Volumen II; Madrid, 1987.

- HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, Francisco: “Procedimiento de Gestión: Iniciación. La declaración”, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, Volumen II; IEF, Madrid, 1991.

- HERNÁNDEZ LAVADO, Alejo: *El Impuesto municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos. Hecho imponible y cuantificación*; Lex nova, Valladolid, 1987.

- “Notas en torno a la regulación del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras”; *Impuestos*, Tomo II 1989.

- “El Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos”, en *La Reforma de las Haciendas Locales*, Tomo II; Lex Nova, Valladolid, 1991.

- HERRERA MOLINA, Pedro Manuel: “Hacienda General y Autonomía Financiera”; *Civitas, REDF*, n.º 56, 1987.

- *La potestad de información tributaria sobre terceros*; La Ley, Madrid, 1993.

- HERRERO DE LA ESCOSURA, Patricia, y GONZÁLEZ GONZÁLEZ, Ana Isabel: “Las tasas y los precios públicos. Comentario a la Sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995, de 14 de diciembre”; *Impuestos*, n.º 1, 1997.

- HINOJOSA TORRALVO, Juan José: “La gestión tributaria local en el Derecho comparado europeo”, en *La gestión tributaria en la Hacienda Local*; Cemci, Granada, 1991.

- “La tributación de los incrementos de valor de terrenos en Europa”; *Crónica Tributaria*, n.º 68, 1993.

- “La tributación de los incrementos de valor de los terrenos en Europa (II). Criterios de sujeción y cuantificación”; *Crónica tributaria*, n.º 69, 1994.

- “Eficacia de los pactos privados sobre obligaciones tributarias en la adquisición de inmuebles”; *Tribuna Fiscal*, n.º 55, 1995.

- HONTANILLA CENDRERO, Julian: “Titularidad de los Ayuntamientos de la recaudación ejecutiva de los tributos locales de carácter real”, en *Organización territorial del Estado (Administración local)*, Volumen II; IEF, Madrid, 1985.

- IBIZA GARCÍA-JUNCO, Ana María: “Comentarios a la Sentencia del Tribunal Supremo sobre notificación de valores catastrales”; *Tributos locales*, n.º 6, 2001.

- IZARD ANAYA, Beatriz: *El Impuesto Local sobre Bienes Inmuebles*; Diputación de Cáceres, Cáceres, 1999.

- IZQUIERDO BARRIUSO, Mirian: *La Unión Europea ante las entidades Locales y Territoriales. Políticas, Programas y Subvenciones*; El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados; Madrid, 2001.

- JIMÉNEZ DE CISNEROS CID, Francisco Javier: “Las valoraciones del suelo en la Ley de reforma del régimen urbanístico: la búsqueda del valor catastral”; *Crónica Tributaria*, n.º 63, 1992.

- JIMÉNEZ LECHUGA, Francisco Javier: “Autonomía local y competencias de los órganos necesarios de las Corporaciones locales españolas”; *Cunial, Revista de Estudios Locales*, n.º 58, 2002.

- JOVER PÉREZ, Antonio: “La gestión municipal del Impuesto de Actividades Económicas (IAE)”; *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, n.º 6, 1992.

- JUAN LOZANO, Ana María.: “Un caso de superación de los esquemas del procedimiento de gestión de la Ley General Tributaria: el régimen de las liquidaciones provisionales en el IVA”; *Revista Información Fiscal*, n.º 9, 1995.

- “Una propuesta para la articulación entre los procedimientos tributarios sancionadores y los desarrollados por los órganos de gestión en inspección en orden a la aplicación de los Principios Constitucionales”; *Estudios Financieros*, n.º 173-174, 1997.

- “Problemática de los plazos en materia tributaria: la prescripción y la caducidad en los procedimientos de liquidación e imposición de sanciones”; *Fiscal Mes a Mes*, n.º 58, 2000.

- “Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana: la contradictoria jurisprudencia acerca de la determinación de la base imponible en los

supuestos en que el terreno transmitido previamente tenía calificación de suelo rústico”; *Revista de Hacienda Local*, n.º 79, 1997.

- JUAN LOZANO, Ana María, y SIMÓN ESTEVE, Rosendo: “La tramitación procedimental de las liquidaciones provisionales de oficio del art. 123 LGT y la aplicación analógica del Reglamento General de Inspección”; *Tribuna Fiscal*, n.º 76, 1997.

- LA ROSA, S.: “L’ accertamento e i poteri di controllo nella disciplina dell’ ICI”; *Rivista di Diritto Tributario*, Parte I, 1998.

- LACORTE SENTEACH, Carlos Javier: “El nuevo tratamiento de las autoliquidaciones extemporáneas”; *Estudios Financieros*, n.º 153, 1995.

- LAGO MONTERO, José María: *Las liquidaciones cautelares en el derecho tributario español*; Editoriales de Derecho reunidas, Madrid, 1990.

- “Algunas consideraciones sobre la distribución de competencias de gestión tributaria en España”; *RDFHP*, n.º 219, 1992.

- “Reflexiones sobre una hipotética reforma del sistema de financiación de las Corporaciones Locales”; *Revista de Hacienda Local*, n.º 70, 1994.

- “El procedimiento de gestión tributaria: modificaciones recientes. Incidencia en la Hacienda local española”; *Revista iberoamericana de derecho tributario*, n.º 5, 1997.

- “La comprobación y la liquidación en el procedimiento de gestión tributaria”; *RHL*, n.º 86, 1999.

- LAMBERT, Thierry: *Impôts directs locaux*; Economica, París, 1987.

- LAMELA FERNÁNDEZ, Manuel: “Aproximación a la reforma de la Ley General Tributaria”; *Crónica Tributaria*, n.º 75, 1995.

- LASARTE ÁLVAREZ, Jvier, y SÁNCHEZ PEDROCHE, J. Andrés: “La gestión tributaria. Relaciones entre Hacienda y los ciudadanos en los procedimientos de aplicación del tributo”, en *Manual General de Derecho Financiero. Parte General*, Tomos I y II; Comares, Granada, 1999.

- LASARTE ÁLVAREZ, Rocío: “Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”, en *Manual General de Derecho Financiero y Tributario*, Tomo IV, Volumen 2, “Hacienda local”; Comares, Granada, 1998.

- LEJEUNE VALCÁRCEL, E.: “Comentarios al art. 120 LGT”, en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo II; EDERSA, Madrid, 1983.

- LITAGO LLEDÓ, Rosa: “La notificación edictal de las liquidaciones tributarias”; *Fiscal Mes a Mes*, n.º 42, 1999.
- Las autoliquidaciones tributarias ante la recaudación ejecutiva; Aranzadi, Pamplona, 2000.
- LLAVADOR CISTERNES, Hilario: “Las oficinas de información y atención al ciudadano en la Administración local”; *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, n.º 20, 2000.
- “Modernización y nuevo régimen jurídico de las Administraciones Públicas”; *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, n.º 20, 2001.
- LLOMBART BOSCH, María José: “El Impuesto de Bienes Inmuebles en la Ley Reguladora de Haciendas Locales”; *Palau 14, RVHP*, n.º 7, 1989.
- LÓPEZ DÍAZ, Antonio: “Los catastros y censos fiscales: enumeración, formación, conservación y su función en relación con la gestión tributaria”; en *Compendio de Derecho Tributario Español*; Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, Madrid, 1984.
- “El Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Base Imponible. Cuota. Recargos. Gestión” (Capítulo XII), en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*; Marcial Pons, Madrid, 1993.
- LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María: “Los recargos por presentación extemporánea de las declaraciones tributarias”, en *Manual General de Derecho Financiero. Parte General*, Tomos I y II; Comares, Granada, 1999.
- “Cuotas devengadas por la caza en espacios naturales bajo gestión pública”; *RHL*, n.º 89, 2000.
- LÓPEZ GETA, Jose María: “La Base 31 del Real Decreto de 30 de marzo de 1926. A propósito de la facultad de comprobación abreviada a que se refiere el art. 121 de la Ley General Tributaria”; *Impuestos*, n.º 18, 1995.
- “El IAE, un tributo a suprimir, por coherencia”; *Impuestos*, n.º 24, 1996.
- LÓPEZ LEÓN, Javier: “El régimen de autoliquidación en el Impuesto sobre Actividades Económicas: una crítica al Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero”; *Estudios Financieros*, n.º 151, 1995.
- “El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica. Reflexiones”; *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, n.º 3, 1997.
- “La gestión tributaria municipal mediante Padrones, Censos o Matrículas”; *Estudios Financieros*, n.º 166, 1997.

«Gestión tributaria local. El procedimiento de aplicación de los impuestos municipales»

- “Análisis de las modificaciones operadas en el IIVTNU, por la Ley 51/2002. Cuestiones pendientes”; *Tributos Locales*, n.º 27, 2003.

- LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan: *Los deberes de información tributaria*; IEF-Marcial Pons, Madrid, 1992.

- “Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras”, en *Manual General de Derecho Financiero y Tributario*, Tomo IV, Volumen 2, “Haciendas Locales”; Comares, Granada, 1998

- “Análisis constitucional de las reacciones del Ordenamiento ante el cumplimiento extemporáneo de las obligaciones tributarias (Al hilo del comentario de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 23 de noviembre de 1995)”; *Impuestos*, n.º 12, 1999.

- *La información en poder de la Hacienda Pública: obtención y control*; Edersa, Madrid, 2000.

- “Alcance de la nueva reforma del R.G.I.T. (RD 136/2000, de 4 de febrero). (Especial referencia al tiempo de duración de las actuaciones inspectoras)”; *RDFHP*, n.º 257, 2000.

- LÓPEZ MARTÍNEZ, Miguel: “Discrecionalidad de la Potestad de Imposición”; *RDFHP*, n.º 114, 1974.

- LÓPEZ MOLINO, Antonio María: *Régimen Jurídico de la Prueba en la Aplicación de los Tributos*; Aranzadi, Pamplona, 1998.

- “Articulación entre los procedimientos de inspección y los de imposición de sanciones tributarias”; *Impuestos*, n.º 2, 1998.

- LOZANO SERRANO, Carmelo: “La actividad inspectora y los principios constitucionales”; *Impuestos*, n.º 9, 1990.

- “Potestades tributarias de las Entidades Locales”; *Palau* 14, *RVHP*, n.º 18, 1992.

- “¿La anulación de la comprobación de valores permite una nueva valoración?”; *Jurisprudencia Tributaria*, n.º 19, 2001.

- LUCHENA MOZO, Gracia M^a.: “La asociación administrativa de contribuyentes en las Contribuciones especiales como medio de participación ciudadana en la Hacienda local”; *Revista de Hacienda local*, n.º 79, 1997.

- “La suspensión del procedimiento de apremio (I) (y II)”; *Crónica Tributaria*, n.º 87 y 89, 1998.

- LUQUE MUÑOZ, Jose Manuel: “Exigibilidad del IBI por los ejercicios no prescritos en los supuestos de alteración de los bienes gravados”; *Tributos Locales*, n.º 4, 2001.

- LLISSET CANELLES, Annabel: "Incidencia de la figura de los convenios de cooperación interadministrativa en la teoría de las formas de gestión de los servicios públicos"; *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, n.º 11, 1997.

- LLOMBART BOSCH, María José: "Comentarios sobre la reforma del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y sus efectos sobre las revisiones del Catastro"; *Tribuna Fiscal*, n.º 108, 1999.

- MADRIGAL VELÁZQUEZ, María: *Manual Práctico. Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica*; Bayer Hnos., Barcelona, 2001.

- MAGADAN DÍAZ, Marta: "Los ingresos tributarios de las Corporaciones locales: El Impuesto sobre Bienes Inmuebles"; *Impuestos*, n.º 7, 1994.

- MAGRANER MORENO, Francisco J.: *La comprobación tributaria de los órganos de gestión: naturaleza y alcance*; Aranzadi, Pamplona, 1995.

- MANTERO SAENZ, Alfonso: "El acta con prueba preconstituida"; *HPE*, n.º 48, 1977.

- *Procedimiento de la Inspección tributaria*; Ministerio de Hacienda, Madrid, 1981.

- "La función inspectora tributaria", *Civitas, REDF*, n.º 41, 1984.

- MARCHESSOU, Philippe: "Le contribuable et ses conseils face au juge fiscal", en *Le juge fiscal* (bajo la dirección de Robert Hertzog); Economica, París, 1988.

- "L'incidence du droit communautaire sur le statut du contribuable national"; *Petites Afiches*, n.º 112, 1997.

- MARCHESSOU, Philippe, COZIAN, Maurice y AMSELEK, Paul: *L'interprétation des textes fiscaux*; Economica, París, 1980.

- MARCHESSOU, Philippe y GROSCLAUDE, Jaques: *Droit Fiscal Général*; Dalloz, París, 1997.

- *Procedures fiscales*; Dalloz, París, 1998.

- MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego: "La base imponible del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras", en *Estudios sobre Economía de las Corporaciones Locales, XII. Gestión financiera y tributaria*; Cemci, Granada, 2000.

- *El ICIO. Teoría y práctica en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*; Colex, Madrid, 2001.

- MARONGIU, G., y TUNDO, F.: “Il sistema dei tributi comunali alla luce dei recenti provvedimenti di riforma”; *Tributi*, n.º 9, 1998.

- MÁRQUEZ MÁRQUEZ, A.: “Reflexiones acerca de los límites reales de las garantías del contribuyente en la fase de comprobación-investigación inspectora”; *RDFHP*, n.º 239, 1996.

- MARTÍN ALBÀ, Sonia, y QUINTANA FERRER, Esteban: “Devengo y deducibilidad de las cuotas en los impuestos locales”; *Cuadernos jurídicos*, n.º 44, 1996.

- MARTÍN DELGADO, Jose María: “Los nuevos procedimientos tributarios: las declaraciones-autoliquidaciones y las declaraciones complementarias”; *Hacienda Pública Española*, n.º 84, 1983.

- MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier: “La Ley General Tributaria. Principales líneas de modificación”; *Alcabala*, n.º 2, 2001.

- “Las medidas tributarias del Proyecto de Ley de Reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales”; *Cunial, Revista de Estudios Locales*, n.º 60, 2002.

- MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier, GALÁN SÁNCHEZ, Rosa María, y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús: “Los recargos por declaración extemporánea en la Ley General Tributaria”; *Estudios Financieros*, n.º 161- 162, 1996.

- “Las retenciones a profesionales a propósito de la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de julio de 1999”; *Jurisprudencia Tributaria*, n.º 12, 1999.

- MARTÍN MATEO, Ramón: “Los Servicios Locales. Especial referencia a la prestación bajo fórmulas societarias”; *REALA*, n.º 255-256, 1992.

- MARTÍN QUERALT, Juan: “Un cambio sustancial: la suspensión en vía contenciosa del acto de liquidación impugnado”; *Tribuna Fiscal*, n.º 109, 1999.

- “La Intervención de las Comunidades Autónomas en la regulación de las Haciendas Locales”; *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, n.º 4, 2000.

- “La gestión de los recursos procedentes de la prestación de servicios realizada por las entidades locales”, en *Financiación de los Entes locales*; Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2001.

- MARTÍNEZ-ALONSO CAMPS, José Luis: “La encomienda de gestión informatizada de los padrones municipales de habitantes: un ejemplo de colaboración

entre Administraciones Públicas”; *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica*, n.º 276, 1998.

- MARTÍNEZ CARDELI, Ana, MENÉNDEZ FERNÁNDEZ, Jesús, TOLIVIA HUERTA, Andrés; y GONZÁLEZ BUERES, Pilar.: “Gestión del servicio público, mediante concesión (I), y (II). Servicios municipales de abastecimiento de agua y saneamiento”; *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, n.º 22 y 24, 2000.

- MARTÍNEZ ECHEVARRÍA, Rafael: *Los nuevos tributos municipales*; DYKINSON, Madrid, 1992.

- MARTÍNEZ GARCÍA-MONCÓ, Alfonso: “El nuevo Impuesto municipal sobre Bienes Inmuebles”, en *La Reforma de las Haciendas Locales*, Tomo I; Lex Nova, Valladolid, 1991.

- *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles y los Valores Catastrales*; Lex Nova, Valladolid, 1993.

- MARTÍNEZ LAFUENTE, Antonio: “La comprobación de valores a efectos tributarios: aspectos sustantivos”; *HPE*, n.º 80, 1983.

- MARTÍNEZ LÓPEZ, Rosa María, PABLOS GALLEGO, María Antonia y PIÑA GARRIDO, María Dolores: “Coordinación y colaboración entre administraciones tributarias estatal y autonómica”; *Palau 14, Revista valenciana de Derecho Financiero*, n.º 13, 1991.

- MARTÍNEZ MUÑOZ, Yolanda: *La gestión tributaria: una reforma necesaria*; Publicaciones de la Universidad de Alicante, Alicante, 2001.

- *Las comunicaciones tributarias*; Edersa, Madrid, 2002.

- “La comunicación del cambio de domicilio fiscal. La repercusión de las últimas sentencias del Tribunal Supremo en el ámbito local”; *Tributos Locales*, n.º 27, 2003.

- MARZAL DOMÉNECH, Ramón, y BUNES IBARRA, Jose Manuel de: “El artículo 123 de la Ley General Tributaria tras la reforma operada por la Ley 25/1995, de 20 de julio: una visión global”; *Crónica Tributaria*, n.º 78, 1996.

- MAZORRA MANRIQUE DE LARA, Sonsoles: “La recaudación”, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, Volumen II; IEF, Madrid, 1991.

- “Las Ordenanzas fiscales. Criterios para su elaboración” (Capítulo II), en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*; Marcial Pons, Madrid, 1993.

- MENÉNDEZ MORENO, Alejandro: “Régimen actual de la tasa por otorgamiento de licencias urbanísticas para viviendas de protección oficial”; *Crónica tributaria*, n.º 41, 1982.

- “El poder tributario de las Corporaciones Locales”; *Cuadernos de la Facultad de Derecho*, Universidad de Palma de Mallorca, n.º 9, 1984.

- “El poder tributario de las Corporaciones locales”, en *Organización Territorial del Estado (Administración local)*, Volumen III; IEF, Madrid, 1985.

- “Algunas reflexiones sobre los principios de capacidad y legalidad como inspiradores de los tributos y de los precios públicos”, en *Estudios de Derecho Tributario en memoria de María del Carmen Bollo Arocena*; Servicio editorial de la Universidad del País Vasco, Bilbao, 1993.

- “La configuración de los obligados tributarios en el Derecho español”, en *Temas pendientes de Derecho Tributario*; Cedecs, Barcelona, 1997.

- “La futura Ley General Tributaria: algunas reflexiones sobre su naturaleza, ámbito de aplicación y contenido”; *Civitas, REDF*, n.º 113, 2002.

- “El principio de no discriminación fiscal: alcance y excepciones a su aplicación en el Derecho español”; *Civitas, REDF*, n.º 116, 2002.

- MENÉNDEZ MORENO, Alejandro y ANÍBARRO PÉREZ, Susana: “Aproximación al presupuesto de hecho y al alcance de la posición deudora de los obligados tributarios”; *Crónica Tributaria*, n.º 66, 1993.

- MERINO JARA, Isaac: “El régimen de autoliquidación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”; *Impuestos*, n.º 12, 1988.

- “El Proyecto de Ley Reguladora de las Haciendas Locales. Comentarios al Informe del Instituto de Estudios Económicos”; *Impuestos*, n.º 11, 1988.

- “Las contribuciones especiales”; en *La reforma de las Haciendas Locales*, Tomo I; Lex Nova, Valladolid, 1991.

- “Hecho y base imponible del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. A propósito de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura de 3 marzo 1994 (JT 1994, 312)”; *Jurisprudencia Tributaria*, Tomo I, 1994.

- “Efectos de la falta de comunicación de las alteraciones de orden físico, económico y jurídico en el IBI y en el IIVTNU (a propósito de la STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 1 de septiembre de 2000 [RJ 2000, 7869])”; *Jurisprudencia Tributaria*, n.º 21, 2001.

- *Impuesto sobre Bienes Inmuebles*; Aranzadi, Pamplona, 2001.

- *Contribuciones especiales, cuadernos de jurisprudencia tributaria*; Aranzadi, Pamplona, 2002.

- “El Proyecto de Ley de Reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales”; *Nueva Fiscalidad*, n.º 8, 2002.

- “Cobro periódico de tributos mediante recibos y principio de confianza legítima”; *Jurisprudencia Tributaria*, n.º 15, 2002.
- MICHELI, G.A.: “El procedimiento tributario de liquidación”; *RDFHP*, n.º 114, 1974.
- MIRANDA HITTA, Jesús S.: “El Catastro en España: situación y perspectivas”; *Análisis Local*, n.º extraordinario 1, 2000.
- “Impuesto sobre Bienes Inmuebles y financiación municipal: esbozo de un balance (1990-1999)”; *Crónica Tributaria*, n.º 97, 2001.
- “El Impuesto sobre Bienes Inmuebles en la encrucijada de su reforma”; *Papeles de Economía Española*, n.º 92, 2002.
- MOCHÓN LÓPEZ, Luis: “Competencia”, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, Volumen II; IEF, Madrid, 1991.
- “Participación de las Haciendas locales en tributos del Estado. Incidencia de la Ley reguladora de las Haciendas Locales”; *RHAL*, n.º 63, 1991.
- “Nuevas perspectivas de la preclusión del plazo impugnatorio en materia tributaria”; *Civitas, REDF*, n.º 83, 1994.
- “Reflejo catastral del alta por nueva construcción”; *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, n.º 22, 1994.
- *Actos reclamables en el Procedimiento Económico-Administrativo*; Marcial Pons, Madrid, 1995.
- “Tasas, Precios Públicos y Contribuciones Especiales”, en *Manual General de Derecho Financiero y Tributario*, Tomo IV, Volumen 2, “Haciendas locales”; Comares, Granada, 1998.
- “Revisión”, en *Manual General de Derecho Financiero. Parte General*, Tomos I y II; Comares, Granada, 1999.
- *El valor catastral y los impuestos sobre bienes inmuebles y sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana. Una aproximación al concepto de valor catastral*; Comares, Granada, 2001.
- “El IBI. Cuestiones problemáticas en relación con su determinación y exigencia”; *Tributos locales*, n.º 10, 2001.
- “Las adaptaciones del Catastro a las alteraciones de la realidad inmobiliaria. A propósito de la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de septiembre de 2000” *Quincena Fiscal*, n.º 16, 2001.
- MODERNE, Franck: “La descentralización en Francia en 1994”, en *Anuario del Gobierno Local 1996*; Marcial Pons, Madrid, 1995.

«Gestión tributaria local. El procedimiento de aplicación de los impuestos municipales»

- “La descentralización en Francia en 1995”, en *Anuario del Gobierno Local 1996*; Marcial Pons, Madrid, 1996.

- MONASTERIO ESCUDERO, Carlos: “Pacto local, Hacienda local y tamaño de los Municipios”; *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, n.º 4, 2000.

- MONTESINOS OLTRA, Salvador: “La determinación del valor catastral y la tasación pericial contradictoria”; *Tribuna Fiscal*, n.º 61, 1995.

- *El Procedimiento de liquidación de los impuestos locales*; Tecnos, Madrid, 1996.

- “La nueva regulación de las declaraciones extemporáneas en el marco del régimen sancionador”; *RDFHP*, n.º 247, 1997.

- MONZÓN DE LA TORRE, M^a Elena: “El Impuesto sobre Bienes Inmuebles”, en *Hacienda y Finanzas Municipales. Ponencias presentadas en el XIV Programa Iberoamericano de Formación Municipal organizado por la Unión de Ciudades Iberoamericanas (UCCI)*; Marcial Pons, Madrid, 2001.

- MORELL OCAÑA, Luis: *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo I, *El Derecho Administrativo y sus Fuentes. La Organización Administrativa y sus Medios*; Aranzadi, Pamplona, 1998.

- MORENO CASTEJÓN, Tomás: *Impuesto sobre Actividades Económicas*; Trivium, Madrid, 1991.

- MORENO MOLINA, Angel Manuel: “Las competencias de las Entidades Locales”, en *Modificaciones y panorama actual del régimen local español*; CEMCI, Granada, 2000.

- MORESCO SUÁREZ, Ángel: “Notificación colectiva de liquidación en los tributos de cobro periódico por recibo”; *Gaceta Fiscal*, n.º 41, 1987.

- MORILLO MÉNDEZ, Antonio: “Los recargos en la Ley General Tributaria: tipología, naturaleza y compatibilidades”; *Impuestos*, n.º 23, 1995.

- “Liquidaciones provisionales por consecuencia de comprobaciones abreviadas, según la Ley General Tributaria”; *Carta Tributaria*, n.º 238, 1996.

- “La declaración tributaria y sus elementos constitutivos”; *Gaceta Fiscal*, n.º 152, 1997.

- “Contribuyente e interesado en los procedimientos tributarios”; *Impuestos*, n.º 8, 1998.

- “Caducidad y procedimientos tributarios”; *Gaceta Fiscal*, n.º 170, 1998.

- “Hacia una nueva concepción de las autoliquidaciones tributarias”; *Tribuna Fiscal*, n.º 118-119, 2000.

- “Análisis del artículo 123 de la Ley General Tributaria tras su modificación por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre”; *Carta Tributaria*, n.º 10, 2002.

- MORILLO-VELARDE DEL PESO, José Antonio: “La autoliquidación en el sistema tributario local”; *Tributos locales*, n.º 9, 2001.

- MOYA ANGELER SÁNCHEZ, Joaquín: “La nueva tributación en las Haciendas Locales”; *La Ley*, Tomo IV, 1989.

- “Alcance de las nuevas responsabilidades por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza urbana (IIVTNU), así como de los Precios Públicos”; *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, n.º 3, 1991.

- “Responsables tributarios en el IBI, Plusvalía y Precios Públicos”; *Estudios Financieros*, n.º 91, 1991.

- MUNAR FULLANA, Jaume: “Licencias urbanísticas. Especialidades procedimentales en e ámbito de las Illes Balears y consideración del régimen del silencio administrativo tras la reforma de la Ley 30/1992”; *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, n.º 17, 2000.

- MUÑOZ DEL CASTILLO, José Luis: “La Hacienda Provincial”, en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*; Marcial Pons, Madrid, 1993.

- NAVARRO EGEEA, Mercedes: “El derecho a presentar alegaciones y el trámite de audiencia en la gestión de los tributos”; *Civitas, REDF*, n.º 108, 2000.

- “La audiencia del contribuyente («contraddittorio») como forma de participación en el sistema italiano de gestión tributaria”; *RDFHP*, n.º 257, 2000.

- NAVARRO CACHO, Carlos: “Algunos posibles problemas de gestión en el Impuesto sobre el Incremento del valor de los Terrenos a consecuencia de la legislación urbanística”; *Revista de Hacienda Autónoma y Local*, n.º 63, 1991.

- NAVARRO FAURE, Amparo: *Aspectos tributarios de la economía sumergida en la provincia de Alicante*; Generalitat Valenciana, Conselleria d’Economia i Hisenda, 1986.

- “Adecuación del método de estimación objetiva de la base imponible por signos, índices y módulos a los principios de justicia tributaria”; *Palau 14, RVHP*, n.º 21, 1993.

- *El domicilio tributario*; Marcial Pons, Madrid, 1994.

«Gestión tributaria local. El procedimiento de aplicación de los impuestos municipales»

- “Facultades de la Administración autonómica en España en materia de comprobación de valores”; *Palau 14, RVHP*, n.º 28, 1997.

- “Ley de Estabilidad Presupuestaria y la autonomía financiera local, su marco constitucional”; *Presupuesto y Gasto Público*, n.º 30, 2002.

- NAVARRO HERAS, Rosa Ana: “La gestión de las tasas en los entes locales. Doctrina y jurisprudencia”; *Tributos locales*, n.º 21, 2002.

- NIETO MONTERO, Juan José: *La Gestión de los Impuestos Municipales*; Aranzadi, Pamplona, 1997.

- “La competencia estatal sobre el Catastro”; *Catastro*, abril, 2000.

- NÚÑEZ PÉREZ, Guillermo: “La actividad administrativa de comprobación tributaria”; *Civitas, REDF*, n.º 53, 1987.

- “Sobre la naturaleza jurídica de la contraprestación recibida de los servicios públicos prestados en régimen jurídico privado”; *Tributos locales*, n.º 21, 2002.

- OCHOA TREPAT, María Luisa: “Revisión de oficio de las liquidaciones provisionales”; *Impuestos*, n.º 12, 1987.

- “Valoración de inmuebles rústicos”, en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*; Marcial Pons, Madrid, 1993.

- OLAÑETA FERNÁNDEZ GRANDE, Rafael: “Revisión de actos administrativos de gestión tributaria” (Capítulo VI), en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*; Marcial Pons, Madrid, 1993.

- “La organización de los servicios de gestión en el Ayuntamiento de Barcelona”, en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*; Marcial Pons, Madrid, 1993.

- “Reflexiones sobre algunos problemas actuales en la gestión tributaria local. (Comentarios a la Memoria del Consell Tributari de Barcelona correspondiente a 1993)”; *Revista de Hacienda Local*, n.º 74, 1995.

- OLCINA, G., y PÉREZ, F.: “Corresponsabilización fiscal y gestión tributaria con dos niveles de gobierno: Delegación y cooperación”; *Palau 14, Revista Valenciana de Derecho Financiero*, n.º 13, 1991.

- ORÓN MORATAL, Germán: “El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”; *Palau 14, RVHP*, n.º 18, 1992.

- “El ingreso anticipado en las ordenanzas fiscales del ICIO: entre la reserva de Ley y la autonomía municipal”; *Jurisprudencia Tributaria*, Tomo I, 1993.

- “El Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios: el aprovechamiento de cotos de caza”; *Revista Técnica Tributaria*, n.º 30, 1995.
- *El Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana a través de cuestiones prácticas*; Editorial Práctica de Derecho, Valencia, 2001.

- ORTEGA, Luis: “Autonomía local y subsidiariedad europea”, en *Anuario del Gobierno Local 1996*; Marcial Pons, Madrid, 1996.
- “El principio de proporcionalidad como garante de la autonomía local”, en *Anuario del Gobierno Local 1997*; Marcial Pons, Madrid, 1997.
- “La potestad normativa local”, en *Anuario del Gobierno Local 2001*; Marcial Pons, Madrid, 2001.

- ORTEGA ÁLVAREZ, Luis: “Las competencias propias de las Corporaciones locales”, en *Tratado de Derecho Municipal*, Tomo I; Civitas, Madrid, 1988.

- PAGÈS I GALTÉS, Joan: “Comentario a la STC 214/1989, de 21 diciembre, sobre la Ley 7/1985, de 2 abril”; *RHAL*, n.º 58, 1990.
- “Tarifas”, en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*; Marcial Pons, Madrid, 1993.
- “El Impuesto sobre Actividades Económicas”, en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*; Marcial Pons, Madrid, 1993.
- “Las tasas en particular”, en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*; Marcial Pons, Madrid, 1993.
- *La impugnación del Impuesto sobre Construcciones. Doctrina y jurisprudencia*; EINIA, Barcelona, 1993.
- *El ICIO y la licencia de obras: actividades inmobiliarias y tributos*; Tecnos, Madrid, 1994.
- *Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*; Diputació de Barcelona-Marcial Pons, Madrid, 1995.
- *La memoria económico-financiera de las tasas y precios públicos por servicios y actividades*; Marcial Pons y Escola d’Administració Pública de Catalunya, Madrid, Barcelona, 1999.
- “Aspectos novedosos de la fiscalidad inmobiliaria local para 1999”; *Impuestos*, n.º 14, 1999.
- “Doctrina jurisprudencial sobre la sujeción al Impuesto sobre Actividades Económicas”; en *Estudios sobre Economía de las Corporaciones Locales, XII. Gestión financiera y tributaria*; Cemci, Granada, 2000.
- “El recaudador privado en el ámbito de las Haciendas locales”; *Tributos locales*, n.º 9, 2001.

«Gestión tributaria local. El procedimiento de aplicación de los impuestos municipales»

- “La participación de los sujetos privados en la gestión de los ingresos públicos”; *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, n.º 11, 2002.
- “Contribuciones especiales y seguridad jurídica: tres propuestas para la reforma de la LRHL”; *Quincena Fiscal*, n.º 13, 2002.
- “La reforma de las haciendas locales en aras a la consecución del principio de suficiencia financiera”; *Civitas, REDF*, n.º 114, 2002.
- “La notificación tributaria: cuestiones de teoría general”; *RDFHP*, n.º 264, 2002.
- “El pago fraccionado de los tributos locales: su regulación por Ordenanza fiscal”; *Tributos locales*, n.º 30, 2003.

- PALAO, Carmen, y BANACLOCHE, Julio: “Facultad comprobadora de la Oficina de Gestión”; *Impuestos*, n.º 12, 1989.
- “Las liquidaciones paralelas”; *Impuestos*, Tomo I, 1993.

- PALAO ARRIETA, Carlos Y BANACLOCHE PÉREZ, Julio: “Facultad comprobadora de la Oficina de Gestión”; *Impuestos*, n.º 12, 1989.

- PALAO TABOADA, Carlos: “Naturaleza y efectos jurídicos de la conformidad del contribuyente con las actas de la Inspección”; *Hacienda Pública Española*, n.º 21, 1973.
- “Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión tributaria en el Derecho español”, Estudio preliminar a *Principios de Derecho Tributario*, Volumen III (Berliri), 1974.
- “*Ordenanza Tributaria alemana*”; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980.
- “Métodos y procedimientos de determinación de las bases imponibles”; *Hacienda Pública Española*, n.º 79, 1982.
- “El nuevo procedimiento de Inspección tributaria”; *Revista de Hacienda Pública Española*, n.º 80, 1983.
- “La prueba en el procedimiento de gestión tributaria”, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, Volumen II; IEF, Madrid, 1991.
- “Temas para un debate sobre la regulación de los “procedimientos de gestión, recaudación e inspección” en la nueva Ley General Tributaria”; *Crónica Tributaria*, n.º 63, 1992.
- “Lo blando y lo duro del Proyecto de Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes”; *Estudios Financieros*, n.º 171, 1997.
- “Lo más destacado de la Sentencia del Tribunal constitucional 233/1999, de 16 de diciembre, sobre la Ley de Haciendas Locales”; *Estudios Financieros*, n.º 204, 2000.
- “Los presupuestos de aplicación del artículo 61.3 LGT (Comentario a la Resolución del TEAC de 6-10-1999)”; *Estudios Financieros*, n.º 202-2, 2000.
- “La estructura de la Administración local y su relación con la financiación”; en *Financiación de los Entes locales*; Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2001.

- PANIAGUA SOTO, Francisco: *Impuestos sobre la propiedad inmobiliaria: su papel en el sistema impositivo y análisis de sus efectos económicos y urbanísticos*; Universidad Nacional de Educación a Distancia, Madrid, 1997.

- PAREJO ALFONSO, Luciano: "Relaciones interadministrativas y régimen local"; *Civitas, Revista Española de Derecho Administrativo*, n.º 40-41, 1984.

- "Las relaciones interadministrativas en el régimen local", en *Organización territorial del Estado (Administración local)*. Volumen I; IEF, Madrid, 1985.

- "La autonomía local en la Constitución", en *Tratado de Derecho Municipal*, Tomo I; Civitas, Madrid, 1988.

- "La autonomía local en la Constitución" (Capítulo I), en *Tratado de Derecho Municipal*, Tomo I; Civitas, Madrid, 2003.

- PEDRAZA BOCHONS, José V.: "El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica"; *Palau 14, RVHP*, n.º 18, 1992.

- "Ordenación temporal de las actuaciones de la Inspección de los Tributos"; *Civitas, REDF*, n.º 73, 1992.

- "Rectificación de liquidaciones provisionales por la Inspección de los tributos"; *Jurisprudencia Tributaria*, n.º 18, 1993.

- PELLISÉ DE URQUIZA, Cristina: "La participación de los Entes locales en la construcción europea. La aplicación del derecho comunitario", en *Anuario del Gobierno Local 1996*; Marcial Pons, Madrid, 1996.

- "El comité de las regiones, órgano político de los poderes locales en la estructura institucional de la Unión Europea", en *Anuario del Gobierno Local 1997*; Marcial Pons, Madrid, 1997.

- PÉREZ ARRAIZ, Javier: *La liquidación y comprobación tributaria. Su titularidad y alcance en el procedimiento de gestión*; Tirant lo Blanch, Valencia, 2000.

- PÉREZ DE AYALA, José Luis: "Función tributaria y procedimiento de gestión"; *RDFHP*, n.º 114, 1974.

- "El Impuesto municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos: ¿un impuesto sobre una ficción legal?"; *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, n.º 4, 2000.

- PÉREZ DE AYALA, José Luis, y GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio: *Curso de Derecho Tributario*; EDERSA, Madrid, 1980.

- PÉREZ DE VEGA, Leonor, y ANÍBARRO PÉREZ, Susana: “Las liquidaciones provisionales de oficio de los órganos de gestión en la Ley General Tributaria”; *Revista de Hacienda Local*, n.º 79, 1997.

- PÉREZ LUQUE, Antonio: “Licencia, autorización y permiso: tres realidades iguales o diferentes”; *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, n.º 21, 2000.

- “Un caso atípico de ejercicio de potestad reglamentaria de los Presidentes de las Corporaciones locales y la necesidad de que lo tengan expresamente reconocido para el ámbito de ciertos reglamentos internos”; *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, n.º 19, 2002.

- “¿Existe materialmente la Autonomía local?”; *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, n.º 14, 2002.

- PÉREZ ROYO, Fernando: “El pago de la deuda tributaria”; *Civitas, REDF*, n.º 6, 1975.

- “Sobre la prescripción en Derecho Tributario y los actos con virtualidad interruptiva de la misma. (Comentarios a la STS de 17 de enero de 1975); *Crónica Tributaria*, n.º 19, 1976.

- “El Impuesto Municipal sobre Vehículos de Tracción Mecánica”, en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*; Marcial Pons, Madrid, 1993.

- PÉREZ ROYO, Ignacio: “La prescripción en las actuaciones inspectoras”; *Civitas, REDF*, n.º 96, 1997.

- “Documentación de las actuaciones inspectoras: contenido de las actas de Inspección”; *Tributos locales*, n.º 2, 2000.

- PERULLES BASSAS, Juan José: *Manual operativo del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los terrenos de Naturaleza Urbana*; Cisspraxis, Barcelona, 1997).

- PERULLÉS MORENO, Juan Manuel: “El nuevo procedimiento de gestión tributaria”; *Civitas, REDF*, n.º 45, 1995.

- PITA GRANDAL, Ana María: “La prueba de confesión en la Ley General Tributaria”, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, Volumen II; IEF, Madrid, 1991.

- “Prueba, medios de prueba y valoración en el procedimiento de gestión tributaria. Comentario al artículo 115 de la LGT”, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, Volumen II; IEF, Madrid, 1991.

- “Gestión de los tributos locales: liquidación e inspección” (Capítulo III), en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*; Marcial Pons, Madrid, 1993.
- “La atribución de competencias en materia de comprobación e investigación tributarias”; *Civitas, REDF*, n.º 92, 1996.

- PAGNET, Bernard: “Pasado, presente y futuro de la fiscalidad local en Francia”; *Tributos locales*, n.º 23, 2002.

- PLAZA VÁZQUEZ, Amancio L., y VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, Antonio: “Tributos locales” (Capítulo XLVII), en *Tratado de Derecho Municipal*, Tomo II; Civitas, Madrid, 2003.

- POMED SÁNCHEZ, Luis: “Jurisprudencia constitucional relevante para la autonomía local”, en *Anuario del Gobierno Local 2001*; Marcial Pons, Madrid, 2001.

- PONT I CLEMENTE, Joan-Francesc: “La necesidad de establecer un nuevo modelo de gestión de los recursos financieros locales: gestión de los tributos”, en *Financiación de los Entes locales*; Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2001.

- PONT MESTRES, Magín: “Comprobación e investigación”, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, Volumen II; IEF, Madrid, 1991.
- “Acerca de la modificación de los procedimientos tributarios: necesario equilibrio de derechos, deberes, y responsabilidades entre la Administración y los contribuyentes”; *RDFHP*, n.º 230, 1994.
- “El principio de suficiencia como principio constitucional propio de la Hacienda local”; en *Financiación de los Entes locales*; Marcial Pons, Madrid, 2001.

- PONT MESTRES, Magín y PONT CLEMENTE, Joan Francesc: *Análisis de la Ley 25/1995, de modificación de la Ley general Tributaria*; Civitas, Madrid, 1995.

- PONZUELO ANTONÍ, Francisco: “La información fiscal sobre valoración inmobiliaria (art. 25 de la Ley 1/1998)”; *Gaceta Fiscal*, n.º 168, 1998.

- PORRAS RAMÍREZ, Jose María: “La posición constitucional de los entes locales. La oportunidad del Pacto Local”, en *Modificaciones y Panorama actual del régimen local español*; Cemci, Granada, 2000.

- PORTILLO NAVARRO, María José: *Reformas tributarias y recaudación en la región de Murcia y en España*; Universidad de Murcia, Servicio de Publicaciones, 1998.

«Gestión tributaria local. El procedimiento de aplicación de los impuestos municipales»

- POVEDA BLANCO, Francisco: *El Impuesto sobre Actividades Económicas*; Deusto, Bilbao, 1994.
- *Impuestos. Casos prácticos*; Aranzadi, Pamplona, 1997.
- “El Impuesto sobre Actividades Económicas. Razones para su inaplazable reforma”; *Civitas, REDF*, n.º 108, 2000.
- *Los impuestos municipales*; Tecnos, Madrid, 2000.
- “El Impuesto sobre Actividades Económicas: los claroscuros de un tributo repudiado”; *Tributos Locales*, n.º 3, 2001.
- “El IBI y el ICIO ante la inminente reforma de la Hacienda Local”; *Tributos locales*, n.º 12, 2001.

- PERUELLES PÉREZ, José Antonio: “Impuesto municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos. Necesidad de que los valores que permiten cuantificar el incremento sean homogéneos”; *Gaceta Fiscal*, n.º 41, 1987.

- PUEYO MASÓ, José Antonio: “Los actos y el procedimiento de actuación de la Inspección tributaria. El RD 472/1982, de 12 de febrero”; *Revista de Hacienda Pública Española*, n.º 75, 1982.
- “Las funciones de la Inspección de los tributos en la LGT”; *Crónica Tributaria*, n.º 50, 1984.
- “El procedimiento de gestión en la Contribución Territorial Urbana”; *Impuestos*, n.º 9, 1985.

- PUYAL SANZ, Pablo: “Mantenimiento del Catastro y su incidencia en la gestión del IBI”; *Catastro*, n.º 14, 1992.

- QUESADA SANTIUSTE, Francisca: *Manual Práctico. Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*; Bayer Hnos., Barcelona, 2001.

- QUINTANA RUIZ, Manuel: “La gestión tributaria en las Corporaciones Locales”, en *Organización territorial del Estado (Administración local)*, Volumen III; IEF, Madrid, 1985.

- QUIRÓS ROLDÁN, Antonio, y ESTELLA LÓPEZ, José Miguel: *El Impuesto sobre Construcciones y la Tasa por Licencias de Obras*; El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Madrid, 1995.

- RAMALLO MASSANET, Juan: “La necesaria reforma de la Hacienda Local en el Estado de las Autonomías”, en *Anuario del Gobierno Local 1995*; Marcial Pons, Madrid, 1995.
- “Los nuevos recargos en la Ley General Tributaria”; *Tribuna Fiscal*, n.º 65, 1996.
- “Tasas, precios públicos y precios privados (hacia un concepto constitucional de tributo)”; *Civitas, REDF*, n.º 90, 1996.
- “Hacia un concepto constitucional de tributo”, en *Temas pendientes de Derecho Tributario*; Cedecs, Barcelona, 1997.

- RAMALLO MASSANET, Juan, y ZORNOZA PÉREZ, Juan: “Autonomía y suficiencia en la financiación de las Haciendas Locales”; *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica*, n.º 259, 1993.

- REBOLLO GARCÍA DE LA BARGA, Rafael: “La Reforma del Reglamento Hipotecario y el Catastro”; *Catastro*, abril, 1999.

- REBOLLO PUIG, Manuel: “Los consorcios entre Entes locales como forma de cooperación”, en *Anuario del Gobierno Local 1997*; Marcial Pons, Madrid, 1997.

- RIVAS GARCÍA, Jesús, y MAGADÁN DÍAZ, Marta: “Federalismo fiscal: una nota sobre las funciones económicas de los niveles descentralizados de Gobierno”; *Revista de Hacienda Autónoma y Local*, n.º 69, 1993.

- RIVERO YSERN, Enrique: “Autonomía local y jurisdicción”; *Cunial, Revista de Estudios Locales*, n.º 62, 2003.

- RODRIGO MORENO, Fernando: “Servicios privados prestados al público”; *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, n.º 15-16, 2000.
- “Atribuciones de los órganos municipales”; *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, n.º 6, 2002.

- RODRIGO RUIZ, M. A.: “Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica”, en *La Reforma de las Haciendas Locales*, Tomo II; Lex Nova, Valladolid, 1991.

- RODRÍGUEZ ÁLVAREZ, José Manuel: “La Carta Europea de la autonomía local. Su transcendental posición y significación en el ordenamiento jurídico español”; *Actualidad Administrativa*, n.º 42, 1997.

- RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro: *Introducción al Estudio del Derecho Financiero*; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1976.

- RODRÍGUEZ BUENO, Manuel A.: “El período impositivo: supuestos de no sujeción y exención del Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”; *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, n.º 19, 2000.

- RODRÍGUEZ FERNÁNDEZ, Javier, y GOMAR SÁNCHEZ, Juan Ignacio (coordinadores): *Hacienda y Finanzas Municipales. Ponencias presentadas en el XIV Programa Iberoamericano de Formación Municipal organizado por la Unión de Ciudades Capitales Iberoamericanas*; Marcial Pons, Madrid, 2001.

- RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús: “El sustituto en los tributos locales”; *Revista de Hacienda Local*, n.º 76, 1996.

- “El sustituto en los tributos locales”, en *Sujetos pasivos y responsables tributarios. XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Cartagena de Indias, octubre, 1995*; Marcial Pons, Madrid, 1997.

- “La nueva regulación de la notificación de los actos de gestión tributaria”; *Impuestos*, n.º 1, 1999.

- RODRÍGUEZ SÁINZ, A.: “La liquidación del Impuesto sobre Actividades Económicas”; *Actualidad Tributaria*, n.º 40, 1992.

- ROSEMBUJ, Tulio: *La gestión tributaria*; Edicions de la Universitat de Barcelona, Barcelona, 1983.

- “La transacción tributaria en Francia, Bélgica e Italia”; *Quincena Fiscal*, n.º 4, 2000.

- ROZAS VALDÉS, José Antonio, HERRERA MOLINA, Pedro M., y MAURICIP SUBIRANA, Sonia: “Estatuto del contribuyente: una visión comparada”; *Crónica Tributaria*, n.º 94, 2000.

- RUBIO DE URQUÍA, José Ignacio: “El Impuesto sobre Actividades Económicas (I, y II)”; *Carta Tributaria*, n.º 142 y 143, 1991.

- “Las competencias de las entidades locales en la gestión tributaria. Delegación de competencias. Colaboración interadministrativa en la gestión fiscal”, en *La Gestión tributaria en la Hacienda Local*; Cemci, Granada, 1991.

- *El Impuesto sobre Actividades Económicas*; El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Madrid, 1993.

- *El nuevo régimen de las Tasas y Precios Públicos Locales*; Ciss, Valencia, 1998.

- “Los tributos locales ante su inminente reforma: una encrucijada histórica”; *Tributos locales*, n.º 1, 2000.

- “Los sistemas de financiación autonómica y local: dos reformas que se vuelven a dar la espalda”; *Tributos Locales*, n.º 3, 2001.
- “El IBI: un tributo en busca de su identidad municipal”; *Tributos Locales*, n.º 5, 2001.
- “Algunas ideas para la reforma de los tributos locales”; *Tributos locales*, n.º 6, 2001.
- “Alcance de la potestad normativa de las Entidades locales en materia de gestión tributaria: algunas puntualizaciones”; *Tributos locales*, n.º 7, 2001.
- “Gestión tributaria local e iniciativa privada: la otra noche de Adán...”; *Tributos Fiscales*, n.º 7, 2001.
- “Hacia la gestión censal del IBI: un planteamiento nuevo para un impuesto más eficaz”; *Tributos locales*, n.º 11, 2001.
- “La reforma del sistema tributario local: especial referencia a la supresión o reforma del IAE”; *Carta Tributaria*, n.º 16, 2001.
- “Los tributos locales ante la nueva Ley General Tributaria”; *Tributos Locales*, n.º 17, 2002.
- “Los tributos locales en el Informe de la Comisión: algunos apuntes breves”; *Tributos locales*, n.º 21, 2002.

- RUBIO DE URQUÍA, Jose Ignacio, y ARNAL SURÍA, Salvador: *La Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, Tomo I; El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Madrid, 1996.

- RUBIO DE URQUÍA, Jose Ignacio, CORDERO LÓPEZ, José, y VALERO RODRÍGUEZ, Luis: “Impuesto sobre Bienes Inmuebles”; *Estudios Financieros*, n.º 83, 1990.
- *Sistema tributario local. Impuesto sobre Actividades Económicas*; Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1991.

- RUFÍAN LIZANA, Dolores María: “La “*imposition d’office*” en el Derecho francés. Una aproximación al régimen de estimación indirecta de bases”; *Civitas, REDF*, n.º 42, 1984.

- RUIZ GARCÍA, Jose Ramón: *La liquidación en el ordenamiento tributario español*; Civitas, Madrid, 1987.
- “Comentario al artículo 113 de la Ley General Tributaria”, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, Volumen II; IEF, Madrid, 1991.

«Gestión tributaria local. El procedimiento de aplicación de los impuestos municipales»

- RUIZ GARIJO, Mercedes: “Actuaciones gestoras “versus” actuaciones inspectoras en la comprobación abreviada de tributos”; *Boletín Aranzadi Fiscal*, n.º 4, 2002.

- RUIZ ROBLEDOS, Agustín: “El conflicto en defensa de la autonomía local», en “Modificaciones y panorama actual del Régimen Local español”; Cemci, Granada, 2000.

- RUSSINES TORREGOSA, J.: “El Catastro en España”; *Palau 14, RVHP*, n.º 7 1989.

- SÁINZ DE BUJANDA, Fernando (Dir.): *Lecciones de Derecho Financiero*; Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Sección de Publicaciones, Madrid, 1990.

- SÁINZ DE ROBLES RODRÍGUEZ, Federico Carlos: “La imposición local sobre la propiedad inmobiliaria como impuesto típicamente local. Problemas de Gestión. Posibles reformas”, en *Financiación de los Entes locales*; Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2001.

- SALAS SÁNCHEZ, Teresa: *Estudio Jurídico del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICO)*; Lex Nova, Valladolid, 1996.

- SÁNCHEZ GALIANA, Carlos María: *La fiscalidad inmobiliaria en la Hacienda Municipal*; Comares, Granada, 2002.

- SÁNCHEZ GALIANA, Jose Antonio: “Consideraciones acerca del Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos”; *Civitas, REDF*, n.º 42, 1984.

- “La determinación de la base imponible en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”, en *La Fiscalidad Inmobiliaria en la Hacienda Local*; Cemci, Granada, 1990.

- “Comentario al artículo 123”, en *La Reforma de la Ley General Tributaria (Análisis de la Ley 25/1995, de 20 de julio)*; CEDECS, Barcelona, 1995.

- “Tasas y precios públicos que afectan a los bienes inmuebles de ámbito local”; *RDFHP*, n.º 257, 2000.

- (Coordinador) *Estudios sobre la Fiscalidad Inmobiliaria y Doble Imposición Interna*; Comares, Granada, 2000.

- SÁNCHEZ GALIANA, José Antonio, y CALATRAVA ESCOBAR, María Jesús: “El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de naturaleza urbana”, en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*; Marcial Pons, Madrid, 1993.

- SÁNCHEZ GARCÍA, N.: *El Impuesto sobre Actividades Económicas*; Ciss, Valencia, 1991.

- SÁNCHEZ GOYANES, Enrique: “La potestad tributaria local. Problemática jurídica de las Ordenanzas Fiscales”; *Cunial, Revista de Estudios Locales*, n.º extraordinario de julio, 2000.

- SÁNCHEZ MORÓN, Miguel: “La distribución de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas en materia de Administración local”, en *Tratado de Derecho Municipal*, Tomo I; Civitas, Madrid, 1988.

- SÁNCHEZ NÚÑEZ, Pedro: “La imposición local... ¿autónoma? (Situación actual de las valoraciones para la Contribución Territorial Urbana y Rústica, Plusvalía y Solares en las Corporaciones Locales y perspectivas inmediatas)”; *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, n.º 52, 1988.

- SÁNCHEZ ONDAL, Juan José: “Problemática de la gestión recaudatoria municipal en el ámbito empresarial”; *Revista de Hacienda Local*, n.º 71, 1994.

- “El recurso de reposición en materia de Haciendas Locales”; *Cunial, Revista de estudios locales*, 1999.

- “Financiación de las Haciendas Locales”; *Cunial, Revista de Estudios Locales*, n.º extraordinario de julio, 2000.

- “Precisiones respecto a los intereses de demora en el procedimiento de apremio con especial referencia a las deudas locales”; *Tributos locales*, n.º 6, 2001.

- “Modificaciones recaudatorias de la Ley 51/2002, de 28 de diciembre, de reforma de la Ley Reguladora de Haciendas Locales”; *Cunial, Revista de Estudios Locales*, n.º 63, 2003.

- SÁNCHEZ PEDROCHE, J. Andrés: “La financiación de las Provincias”; *Revista de Hacienda Local*, n.º 88, 2000.

- “Escrituras privadas, prescripción del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales e Impuesto sobre Bienes Inmuebles”; *Tributos locales*, n.º 6, 2001.

- SÁNCHEZ PINO, Antonio José: “El sujeto pasivo del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica en la jurisprudencia”; *Carta Tributaria*, n.º 7, 2001.

- “La base imponible del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras en la jurisprudencia”; *Civitas, REDF*, n.º 94, 1997.

- “El procedimiento sancionador tributario en el ámbito local”; *Tributos locales*, n.º 7, 2001.

«Gestión tributaria local. El procedimiento de aplicación de los impuestos municipales»

- SÁNCHEZ SÁNCHEZ, Angel: “Los impuestos municipales voluntarios”; *Cunat, Revista de Estudios Locales*, n.º extraordinario de julio, 2000.
- “La participación municipal en los tributos del Estado”; *Tributos locales*, n.º 11, 2001.
- “La financiación impositiva municipal. Análisis de la situación actual”; *Tributos Locales*, n.º 15, 2002.

- SÁNCHEZ SERRANO, Luis: “En torno a la función comprobadora de la Administración Pública en la gestión de los tributos”; *Civitas, REDF*, n.º 3, 1974.
- *La Declaración Tributaria*; IEF, Madrid, 1977.
- “Comentarios al art. 101 LGT”, en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo II, Edersa, Madrid, 1983.
- “Comentarios al art. 109 LGT”, en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo II; Edersa, Madrid, 1983.
- “Los españoles, ¿súbditos fiscales? (I)”; *Impuestos*, Tomo I, 1992.
- “Principios y fuentes de financiación de los Entes locales”, en *Manual General de Derecho Financiero y Tributario*, Tomo IV, Volumen 2, “Haciendas locales”; Comares, Granada, 1998.

- SANTAMARÍA PASTOR, Juan Alfonso: *Principios de Derecho administrativo*, Volumen I; Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1998.

- SANZ MORENO, Carlos L.: “El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”, en *Hacienda y Finanzas Municipales. Ponencias presentadas en el XIV Programa Iberoamericano de Formación Municipal por la Unión de Ciudades Iberoamericanas (UCCI)*; Marcial Pons, Madrid, 2001.
- “El valor del suelo a tener en cuenta para la determinación de la base imponible en el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”; *Revista de Hacienda Local*, n.º 83, 1998.

- SARASA PÉREZ, Javier: “El valor Catastral: Su relación con el valor de mercado y su presencia en el ordenamiento tributario”; *Revista de Hacienda Local*, n.º 82, 1992.
- “Comentarios a la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, de 8 de mayo de 2000: el valor real tributario como fuente de conflictos”; *Canarias Fiscal*, n.º 17, 2001.

- SERRALONGA Y SIVILLA, M^a Montserrat: *El Impuesto sobre el Incremento de valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en la jurisprudencia*; Bayer, Barcelona, 2000.

- SERRANO ANTÓN, Fernando: “La terminación convencional de procedimientos tributarios en la experiencia de los Estados Unidos”; *Crónica Tributaria*, n.º 78, 1996.
- *La oposición a la Vía de Apremio*; Aranzadi, Pamplona, 1998.
- “La autonomía del poder tributario municipal: crónica de una insuficiencia anunciada”; en *Hacienda y Finanzas Municipales. Ponencias presentadas en el XIV Programa Iberoamericano de Formación Municipal organizado por la Unión de Ciudades Capitales Iberoamericanas (UCCI)*; Marcial Pons, Madrid, 2001.

- SERRANO LÓPEZ, Roberto: “La declaración censal”; *Tribuna Fiscal*, n.º 1, 1990.
- “Impuesto sobre Actividades Económicas”; *Tribuna Fiscal*, n.º 8, 1991.
- “La gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas. Cuestiones relativas a la delegación de la gestión censal de las Entidades Locales”; *Revista de Hacienda Local*, n.º 79, 1997.

- SESMA SÁNCHEZ, Begoña: *La Obtención de Información Tributaria*; Asociación Española de Asesores Fiscales–Aranzadi, Pamplona, 2001.

- SIERRA TOMÁS, Manuel: *La aplicación de la Ley de Haciendas Locales de 1988. Aspectos jurídicos y económicos*; Marcial Pons, Madrid, 1998.

- SIMÓN ACOSTA, Eugenio.: “El principio de suficiencia de la Hacienda Local”, en *Autonomía y financiación de las Haciendas Municipales*; IEF, Madrid, 1982.
- “El Impuesto municipal sobre Bienes Inmuebles”; *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, n.º 55-56, 1989.
- “El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y obras”; *RHAL*, n.º 57, 1989.
- “Tributación propia sobre actividades constructoras e inmobiliarias”, en *La Fiscalidad Inmobiliaria en la Hacienda Local*; Cemci, Granada, 1990.
- “La valoración en el impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos y en el impuesto Municipal sobre Solares”, en *Valoración de Derecho Tributario*; Ministerio de Economía y Hacienda-IEF, Madrid, 1991.
- “Las tasas y precios públicos”, en *La Reforma de las Haciendas Locales*, Tomo I; Lex Nova, Valladolid, 1991.
- “La comprobación tributaria. Comprobación de valores. Tasación pericial contradictoria”; en *La gestión tributaria en la Hacienda Local*; Cemci, Granada, 1991.
- *Las tasas de las Entidades Locales (el hecho imponible)*; Aranzadi, Pamplona, 1999.
- “Reflexiones sobre la reforma de los impuestos y tasas municipales”; *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, n.º 4, 2000.

«Gestión tributaria local. El procedimiento de aplicación de los impuestos municipales»

- “Posibilidad de reabrir el procedimiento de inspección para completar actuaciones cuando se ha finalizado el procedimiento inspector y dictado la correspondiente liquidación”; *Jurisprudencia Tributaria*, n.º 21, 2001.

- SIMÓN MATAIX, María: “La función constitucional de la legalidad tributaria”; *Revista de Hacienda Local*, n.º 85, 1999.

- SOLANA VILLAMOR, Francisco: “El deber de colaboración en la Ley General Tributaria”; *Crónica Tributaria*, n.º 50, 1984.

- SOLER ROCH, María Teresa: *Los recargos de prórroga y apremio en los tributos de la Hacienda Pública*; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974.

- “Las posibilidades de aplicación de la proyectada Ley General Tributaria a los distintos niveles de Hacienda”; *Crónica Tributaria*, n.º 59, 1989.

- “El sistema de gestión tributaria: problemas pendientes”, en *Temas Pendientes de Derecho Tributario*; Cedecs, Barcelona, 1997.

- SOPENA GIL, Jordi: “Gestión de los tributos locales: la recaudación en vía de apremio” (Capítulo IV), en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*; Marcial Pons, Madrid, 1993.

- “Gestión de los tributos locales: la recaudación en vía de apremio” (Capítulo V), en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*; Marcial Pons, Madrid, 1993.

- SOSA WAGNER, Francisco: “Los principios del nuevo régimen local” (Capítulo II), en *Tratado de Derecho Municipal*, Tomo I; Civitas, Madrid, 1988.

- “Los principios del régimen local” (Capítulo II), en *Tratado de Derecho Municipal*, Tomo I; Civitas, Madrid, 2003.

- SOTO VALLE, Juan Ignacio: “Un Modelo de Cooperación Local”; *CEUMT*, n.º 110, 1989.

- SUÁREZ PANDIELLO, Javier: “El futuro de la financiación local en le contexto del Estado de las Autonomías”; *Hacienda Pública Española*, Monografía 2001.

- TAPATA HÍJAR, Juan Carlos: “Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”; *Tributos locales*, n.º 21, 2002.

- TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel: “La Ley Reguladora de las Haciendas Locales”; *RHAL*, n.º 55-56, 1989.

- “La reforma de la gestión tributaria”; *Crónica Tributaria*, n.º 68, 1993.

- “Las funciones de los órganos de gestión tributaria. Algunas observaciones críticas”; *Quincena Fiscal*, n.º 3, 1997.
- “Procedimientos tributarios y garantías del contribuyente. Una perspectiva constitucional”; *Civitas, REDF*, n.º 100, 1998.

- TESAURO, F.: “Rilievi in tema di concordato tributario, con particolare riguardo a taluni indirizzi giurisprudenziali”; *Giurisprudenza Italiana*, 1970.
- *Istituzioni di Diritto tributario*, Vol. I; Utet, Torino, 1992.

- TORIBIO LEMES, Manuel, y FARFÁN PÉREZ, José Manuel: *Manual de Gestión tributaria y financiera de las Entidades Locales*; Temas de Administración Pública, Valbuena-Adams, Barcelona-Madrid, 1993.

- TORRENT I RIBERT, Pere-Joan: “Cuestiones procesales de Tributación local: Impugnación de contribuciones especiales, valores catastrales y altas censales de IAE”; *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, n.º 12, 2002.

- TOSI, L.: *Finanza locale. Profili giuridici*; Giuffrè, Milano, 1990.

- TOSI, L., y GIOVANARDI, A.: “L’ordinamento tributario degli enti locali tra ampliamento dei margini di autonomia e tentativi di ‘distributizzazione’ del prelievo”, en *L’evoluzione dell’ordinamento tributario italiano. Atti del Convegno: «I settanta anni di Diritto e pratica tributaria (Genova 2 – 3 luglio 1999)»* (Coordinato da Antonio e Victor Uckmar); CEDAM, Padova, 2000.

- TRIGO MORTERERO, Alejandro: “Liquidaciones provisionales de oficio y facultades de comprobación de los órganos de gestión en la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria”; *Crónica Tributaria*, n.º 75, 1995.

- TRIMELONI, M.: “L’evoluzione dell’autonomia finanziaria e tributaria degli enti locali territoriali”, en *L’evoluzione dell’ordinamento tributario italiano. Atti del Convegno: «I settanta anni di Diritto e pratica tributaria (Genova 2 – 3 luglio 1999)»* (Coordinato da Antonio e Victor Uckmar); CEDAM, Padova, 2000.

- TUNDO, F.: “La potestà regolamentare dei comuni: alcune ipotesi ‘di confine’”, en *L’evoluzione dell’ordinamento tributario italiano. Atti del Convegno: «I settanta anni di Diritto e pratica tributaria (Genova 2 – 3 luglio 1999)»* (Coordinato da Antonio e Victor Uckmar); CEDAM, Padova, 2000.

- TURPÍN VARGAS, J.: “Liquidaciones fiscales provisionales y complementarias”; *RDFHP*, n.º 91, 1971.
- “La notificación especial de las liquidaciones en los tributos de cobro periódico”; *Crónica Tributaria*, n.º 23, 1977.

- URQUIZU CAVALLÉ, Ángel: “El establecimiento de beneficios fiscales por los Ayuntamientos”; *Tributos locales*, n.º 7, 2001.

- VALDIVIESO FONTÁN, Manuel J.: *Las tasas por prestación de servicios urbanísticos y el impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras*; Comares, Granada, 2000.

- VALENTÍN FERNÁNDEZ SANTACRUZ, Manuel J.: “El inicio del periodo ejecutivo tras la modificación de la Ley General Tributaria”; *Quincena Fiscal*, n.º 11, 1996.

- VALENZUELA VILLARRUBIA, Isidro: “La nueva configuración del recurso de reposición en el ámbito local. Naturaleza perceptiva o potestativa”; *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, n.º 14, 1999.

- VANDELLI, Luciano: “Tendencias de las autonomías locales en Italia”, en *Anuario del Gobierno Local 1996*; Marcial Pons, Madrid, 1996.
- “Las tendencias del Gobierno local en Italia: entre el federalismo «constitucional» y el federalismo «administrativo»”, en *Anuario del Gobierno Local 1997*; Marcial Pons, Madrid, 1997.
- “Tendencias del Gobierno local en Italia entre los gobiernos Prodi y D’Alema”, en *Anuario del Gobierno Local 1998*; Marcial Pons, Madrid, 1998.
- “La autonomía local y reformas institucionales en Italia”, en *Anuario del Gobierno Local 1999/2000*; Marcial Pons, Madrid, 2000.

- VARONA ALABERN, Juan Enrique: “La recaudación de los impuestos locales en el período de ingreso tributario”; *Impuestos*, n.º 21, 1990.
- “Algunas consideraciones en torno a la gestión tributaria”, en *III Jornadas de Estudios de Haciendas Locales. Benalmádena. Málaga*; Cemci, Granada, 1990.
- “Gestión catastral y autonomía financiera local”; *RDFHP*, n.º 220, 1992.
- “Las ponencias de valores en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles”; *Revista de Hacienda Local*, n.º 75, 1995.
- “La motivación del Valor Catastral”; *RDFHP*; n.º 243, 1997.
- *El Valor Catastral: su gestión e impugnación*; Aranzadi, Pamplona, 1997.

- VEGA BORREGO, Félix Alberto: “La conformidad en el procedimiento de comprobación tributaria”; *Estudios Financieros*, n.º 202, 2000.
- VEGA HERRERO, Manuela: “La Hacienda de las otras Entidades locales”, en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*; Marcial Pons, Madrid, 1993.
- “Consideraciones sobre el Procedimiento de imposición de las Contribuciones especiales”; *Tributos locales*, n.º 6, 2001.
- “Las contribuciones especiales de la Hacienda local: estado actual y aspectos susceptibles de la reforma”; *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, n.º 4, 2000.
- VELÁZQUEZ CUETO, Francisco Antonio: “La inspección del Impuesto sobre Actividades Económicas”; *Crónica Tributaria*, n.º 66, 1993.
- VELDE HEDDERICH, Ilse van der.: “Tributación municipal en Venezuela”; *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, n.º 3, 1997.
- VERA GARCÍA, Carmen: “Notificación por edictos. Consideraciones en torno a la modificación del artículo 59.4 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, por la Ley 4/1999, de 13 de enero”; *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, n.º 19, 2000.
- VICENTE-ARCHE COLOMA, P.: “Relaciones entre entidades locales. Delegación de competencias y fórmulas de colaboración (Comentario a la STS 29 noviembre 1995)”; *Quincena Fiscal*, n.º 14, 1996.
- VICENTE-ARCHE DOMINGO, Fernando y HERRERA MOLINA, Pedro Manuel.: “La declaración liquidación en el ordenamiento tributario”, en *Estudios de Derecho Financiero y Tributario, Homenaje al Profesor Fernando Vicente-Arche Domingo*; Madrid, 1996.
- YEBRA MARTUL-ORTEGA, Prefecto: “Comentarios al Proyecto de Ley Reguladora de las Haciendas Locales”; *RHAL*, n.º 54, 1988.
- “El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica”; *RHAL*, n.º 65, 1992.
- *La fiscalidad del automóvil en España*; Marcial Pons, Madrid, 1994.
- YUSTE JORDÁN, Arancha: “¿Es posible la aplicación retroactiva de las Ordenanzas Fiscales?”; *RDFHP*, n.º 260, 2001.

«Gestión tributaria local. El procedimiento de aplicación de los impuestos municipales»

- ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, Arturo: “Impugnación y revisión de los actos de gestión tributaria local”; Palau 14, RVHP, n.º 7, 1989.

- “Apuntes sobre el nuevo régimen de notificaciones tributarias”; *Tribuna Fiscal*, n.º 99, 1999.

- ZAPATA HÍJAR, Juan Carlos: “Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”; *Tributos locales*, n.º 21, 2002.

- ZORNOZA PÉREZ, Juan J.: “Las consultas a la Administración en la Ley General Tributaria”, en *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, Volumen II; IEF, Madrid, 1991.

- “¿Qué podemos aprender de las experiencias comparadas?. Admisibilidad de los convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el Derecho tributario español (1)”; *Crónica Tributaria*, n.º 77, 1996.

- ZUMEL HOTELANO, Rafael.: “El pago de los tributos locales antes del embargo”; *Tributos locales*, n.º 8, 2001.