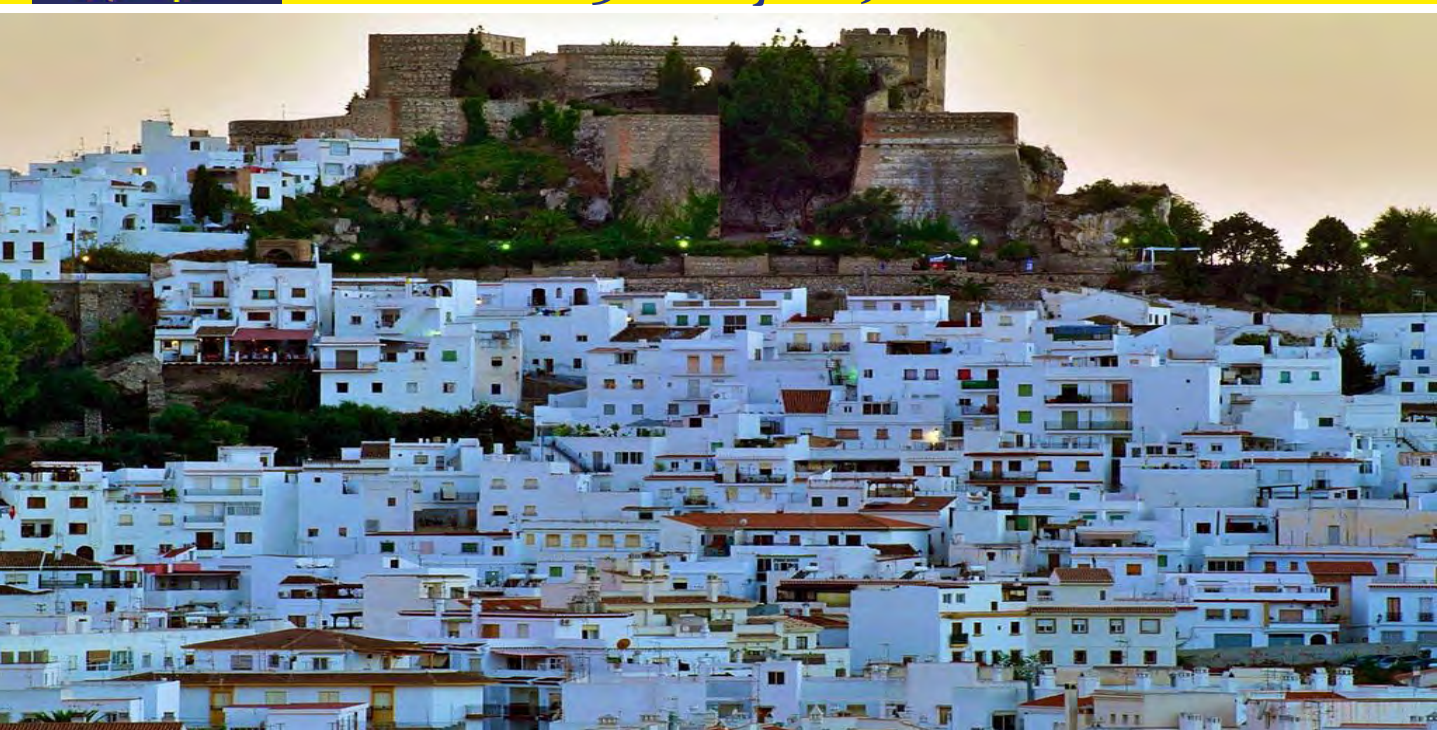




Nº 156 Mayo - Junio 2022



Salobreña (Granada) por Dirkhartung, CC BY-SA 2.0, via Wikimedia Commons

- Miscelánea. Los tributos locales en el “Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria”. Lo más reciente del TS: tasas; Ordenanzas fiscales; recargo sobre el IBI; coletazos de la declaración de inconstitucionalidad del IIVTNU.
- Una vía indirecta extramuros de la esfera propiamente local para ambientalizar el uso de vehículos de tracción mecánica.
- La prestación económica por la gestión local de residuos (primera parte): naturaleza jurídica.
- IBI. Acuerdos de colaboración de sujetos privados con Entidades locales. Permeabilidad de procedimientos. Garantías ante transmisiones y concurrencia.
- Causas determinantes de la judicialización de los valores de referencia establecidos en la Ley 11/2021, de medidas de lucha y prevención contra el fraude fiscal.

STAFF

DIRECCIÓN

José Ignacio Rubio de Urquía

SUBDIRECCIÓN

Pablo Chico de la Cámara

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

CONSEJO ASESOR

Francisco Adame Martínez (Catedrático de Derecho Financiero y Tributario)

Susana Anibarro Pérez (Catedrático de Derecho Financiero y Tributario)

Juan Calvo Vergez (Catedrático de Derecho Financiero y Tributario)

Gabriel Casado Ollero (Catedrático de Derecho Financiero y Tributario)

María de los Ángeles García Frías (Catedrática de Derecho Financiero y Tributario)

Pedro Manuel Herrera Molina (Catedrático de Derecho Financiero y Tributario)

Ismael Jiménez Compaired (Catedrático de Derecho Financiero y Tributario)

José María Lago Montero (Catedrático de Derecho Financiero y Tributario)

Isaac Merino Jara (Magistrado de lo contencioso-administrativo del Tribunal Supremo)

Diego Marín-Barnuevo Fabo (Catedrático de Derecho Financiero y Tributario)

Saturnina Moreno González (Catedrática de Derecho Financiero y Tributario)

Ana Muñoz Merino (Catedrático de Derecho Financiero y Tributario)

Enrique Ortiz Calle (Catedrático de Derecho Financiero y Tributario)

Joan Pagés i Galtés (Catedrático de Derecho Financiero y Tributario)

Jesús Ramos Prieto (Catedrático de Derecho Financiero y Tributario)

José Andrés Rozas Valdés (Catedrático de Derecho Financiero y Tributario)

Mercedes Ruiz Garijo (Catedrática de Derecho Financiero y Tributario)

Fernando Serrano Antón (Catedrático de Derecho Financiero y Tributario)

Juan Enrique Varona Alabern (Catedrático de Derecho Financiero y Tributario)

CONSEJO de REDACCIÓN

Miguel Alonso Gil (Presidente del Tribunal Económico-administrativo Municipal del Ayuntamiento de Móstoles)

Sofía Arana Landín (Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario)

Francisco José Cañal García (Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario)

María del Carmen Banacloche Palao (Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario)

Salvador Bueno Mora (Cuerpo de Interventores de la Administración Local. Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Municipal del Ayuntamiento de Valencia)

María Teresa Calvo Sales (Inspectora. Agencia Tributaria de Madrid)

Pedro José Carrasco Parrilla (Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario)

Jesús Chamorro González (Magistrado especialista de lo contencioso-administrativo) -Presidente del Tribunal Superior de Justicia de Asturias-

Arturo Delgado Merce (Inspector. Agencia Tributaria de Madrid)

Ana D'Ocón Espejo (Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario)

Rosa Fraile Fernández (Profesor Contratado Doctor)

Javier Galán Ruiz (Profesor Doctor de Derecho Financiero y Tributario)

Andrés García Martínez (Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario)

Javier García Vera (Inspector. Ayuntamiento de Pozuelo de Alarcón)

Juan Ignacio Gomar Sánchez (Inspector. Agencia Tributaria de Madrid)

Manuel Lucas Durán (Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario)

Ana Belén Macho Pérez (Profesora Agregada de Derecho Financiero y Tributario)

Elena Manzano Silva (Profesora Titular de Derecho Financiero)

Juan Ignacio Moreno Fernández (Letrado del Tribunal Constitucional).

Elena Riego Lizana (Técnico de Administración General. Ayuntamiento de Madrid) -Agencia Tributaria de Madrid-

Luis María Romero Flor (Profesor Titular Acreditado De Derecho Financiero y Tributario)

Víctor Sánchez Blázquez (Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario)

Antonio Vázquez del Rey (Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario)

Luis Valero Rodríguez (Cuerpo Técnico de Hacienda) -Agencia Tributaria de Madrid-



Editorial

Miscelánea. Los Tributos Locales en el “Libro blanco sobre la reforma tributaria”. Tasa municipal por servicios de extinción de incendios prestados efectivamente por la comunidad autónoma: el TS continúa indagando en la materia. ¿Son vicios determinantes de la nulidad radical de las ordenanzas fiscales la falta de consulta previa o, en las impugnaciones indirectas, la falta de acuerdo expreso de imposición? Naturaleza del recargo sobre el IBI de las áreas metropolitanas. Alcance de la exención de tasas locales a favor del estado, las comunidades autónomas y las entidades locales. Coletazos de la declaración de inconstitucionalidad del IIVTNU: en los supuestos a los que es posible aplicar la declaración de inconstitucionalidad, ¿es necesario entrar a determinar si se ha producido o no una situación inexpressiva de capacidad económica?5

José Ignacio Rubio de Urquía

Tribuna

Una vía indirecta extramuros de la esfera propiamente local para ambientar el uso de vehículos de tracción mecánica.29

Pablo Chico de la Cámara

Estudio

La prestación económica por la gestión local de residuos (primera parte): naturaleza jurídica49

Joan Pagès i Galtés

Doctrina científica

Cuestiones, principios y normas generales

Consortios administrativos e Impuesto sobre Sociedades: especial consideración a los consortios de ámbito local141

Carlos Javier Correcher Mato

Impuesto sobre Bienes Inmuebles

Los acuerdos de colaboración de los sujetos privados con las entidades locales y su incidencia en el IBI171

Ana González Pelayo

Los principios constitucionales y la permeabilidad de procedimientos en el IBI. Paralelismo con la inconstitucionalidad en el IIVTNU185

Francisco Javier García Vera

Sumario

Las garantías del IBI ante transmisiones y concurrencia.	213
<i>Rosa Fraile Fernández</i>	

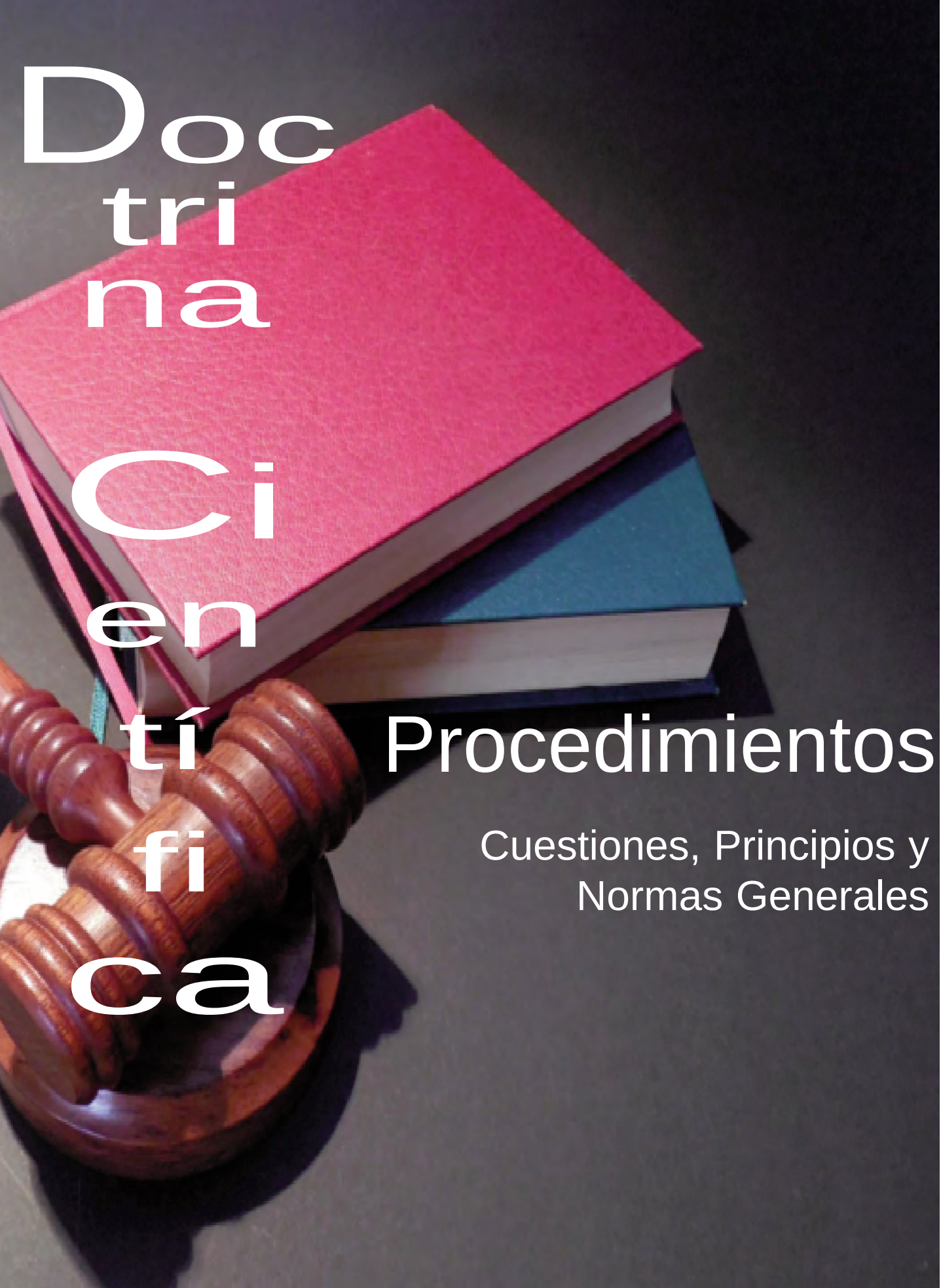
Reseñas

Reseña de Normativa	253
Reseña de Jurisprudencia	255
Reseña de Doctrina	261

La Redacción de TRIBUTOS LOCALES

En Clave Territorial

Causas determinantes de la judicialización de los valores de referencia establecidos en la ley 11/2021, de medidas de lucha y prevención contra el fraude fiscal	271
<i>Mercedes Ruiz Garijo</i>	



Doc
tri
na

Ci
en

tí

fi

ca

Procedimientos

Cuestiones, Principios y
Normas Generales

CONSORCIOS ADMINISTRATIVOS E IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES: ESPECIAL CONSIDERACIÓN A LOS CONSORCIOS DE ÁMBITO LOCAL

ADMINISTRATIVE CONSORTIUMS AND CORPORATE TAX: SPECIAL CONSIDERATION TO LOCAL CONSORTIUMS

Carlos Javier Correcher Mato

Universitat de València

I. INTRODUCCIÓN. II. APROXIMACIÓN A LOS CONSORCIOS ADMINISTRATIVOS. II.1. ANTECEDENTES Y RÉGIMEN JURÍDICO. II.2. DEFINICIÓN Y NATURALEZA. II.3. CARACTERÍSTICAS PRINCIPALES. II.4. UTILIDAD PRÁCTICA. III. TRIBUTACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. III.1. ¿SON LOS CONSORCIOS ADMINISTRATIVOS ENTIDADES TOTALMENTE EXENTAS? III.2. APLICACIÓN DE LOS RÉGIMENES DE EXENCIÓN PARCIAL. III.3. EL POLÉMICO CASO DE LOS CONSORCIOS LOCALES. ¿UNA EXCEPCIÓN EN LA TRIBUTACIÓN DE ESTAS ENTIDADES? III.3.a. Planteamiento de la cuestión. III.3.b. El consorcio local como entidad local y su incidencia en el régimen tributario aplicable. III.3.c. Valoración crítica. IV. REFLEXIONES FINALES. BIBLIOGRAFÍA

RESUMEN: En este trabajo se analiza la tributación de los consorcios administrativos en el Impuesto sobre Sociedades. En particular, se comprueba que no resultan completamente exentos y que tampoco pueden beneficiarse del Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines lucrativos, pese a carecer de ánimo de lucro y perseguir fines de interés general. Esta situación determina la tributación de los consorcios en el Impuesto sobre Sociedades conforme al Régimen de Entidades Parcialmente Exentas, lo que no es adecuado para entidades públicas cuya riqueza se encuentra totalmente afectada al cumplimiento de los intereses generales de la nación.

PALABRAS CLAVE: Consorcios administrativos, Impuesto sobre Sociedades, exenciones, entidades parcialmente exentas.

Fecha recepción: 28 de diciembre de 2021 - Fecha aceptación: 25 de enero de 2022.

ABSTRACT: This paper analyzes the taxation of administrative consortiums in the Spanish Corporate Tax. In particular, it is verified that these entities are not full exempt and that they cannot benefit from the Tax Regime for Non-Profit Entities, despite the fact that they are non-profit institutions and pursue general interests. This situation determines the taxation of the consortiums in the Spanish Corporate Tax according to the Regime of Partially Exempt Entities, which is not appropriate for public entities whose wealth is totally affectionate to the fulfillment of the general interests of the nation.

KEYWORDS: Administrative consortiums, Corporate Tax, exemptions, partially exempt entities.

I. INTRODUCCIÓN

Los consorcios administrativos son entidades públicas instrumentales, con personalidad jurídica propia, que se conciben para el ejercicio descentralizado de competencias administrativas. Por ello, su fiscalidad en el IS debería ser, en principio, la misma que la asociada al resto de entidades públicas que velan por la satisfacción de los intereses generales.

Pese a la anterior reflexión, la realidad apunta a que la fiscalidad de los consorcios administrativos en el IS es, como mínimo, disfuncional, en cuanto que, *prima facie*, están obligados a tributar en dicho impuesto conforme al Régimen de Entidades Parcialmente Exentas. Este régimen tributario de exención parcial es, obviamente, menos beneficioso que la exención total de la que gozan la mayoría de entidades públicas en el IS y, además, contempla una exención de rentas más limitada que la establecida en el Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos¹. Por lo tanto, puede decirse sin ambages que, a grandes rasgos, los consorcios administrativos tienen una fiscalidad en el IS menos favorable que, por ejemplo, las fundaciones privadas, circunstancia que puede reputarse como un obstáculo para su correcto funcionamiento.

Con todo, la premisa apuntada debe ser objeto de comprobación, lo que exige verificar, en primer lugar, la fiscalidad que

resulta de aplicación a los consorcios administrativos en el IS y reflexionar, una vez realizado lo anterior, sobre su corrección en atención a la naturaleza y los fines que persiguen estas entidades. Obviamente, para que las mencionadas tareas se completen de forma satisfactoria, es imprescindible realizar un estudio previo sobre la naturaleza jurídica, funciones y principales características de los consorcios administrativos, de manera que comenzamos con una aproximación a los mismos.

II. APROXIMACIÓN A LOS CONSORCIOS ADMINISTRATIVOS

II.1. ANTECEDENTES Y RÉGIMEN JURÍDICO

Inicialmente, los consorcios se circunscribían al ámbito de la Administración local, por lo que se consideraban EELL sin que hubiese discusión alguna al respecto. Su origen se remonta al artículo 172.20 del Reglamento de Organización, Funcionamiento y Régimen Jurídico de las Corporaciones Locales, aprobado por el Decreto de 17 de mayo de 1952, el cual atribuía la potestad para constituir consorcios, junto con los Ayuntamientos de la provincia, en favor de la Diputación provincial para la construcción de escuelas y viviendas de maestros, repoblaciones forestales, tendidos de redes de energía eléctrica,

¹ Es una cuestión pacífica que el Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos contempla una exención de rentas más amplia que la regulada en el Régimen de Entidades Parcialmente Exentas. De hecho, se infiere sin problemas de la normativa reguladora. Al respecto, véase, por ejemplo, CORRECHER MATO, C. J.: La tributación de las entidades deportivas privadas sin fines lucrativos en el Impuesto sobre Sociedades, Reus, Madrid, 2021, pág. 161.

suministros de aguas y demás servicios u obras que afecten a varios Municipios².

Posteriormente, la regulación del consorcio administrativo continúa llevándose a cabo en el nivel local por el aún vigente Decreto de 17 de junio de 1955, por el que se aprueba el Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales, concretamente en los artículos 37 a 40.

Casi treinta años después, se aprueba, ya tras la promulgación de la CE, la LRBRL, que contiene la regulación de los consorcios en los artículos 57 y 87; y el Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local, recogiendo en el artículo 110 parte de la regulación del consorcio³.

Más tarde, con la aprobación de la LRJPAC, se produjo lo que la doctrina

administrativista llamó “*deslocalización de los consorcios*”⁴. Los consorcios dejaron de estar circunscritos exclusivamente al ámbito local para extenderse a otros ámbitos territoriales como el de las CCAA o el Estado. De este modo, a partir de la entrada en vigor de la derogada LRJPAC, ya no se podía hablar exclusivamente de consorcios locales, sino que, al amparo de lo dispuesto por su artículo 6.5, los consorcios podían ser también estatales o autonómicos⁵. En pocas palabras, se superó la figura del consorcio local para concebir la figura del consorcio administrativo, figura que comprende el antiguo consorcio local, pero también los nuevos consorcios estatales o autonómicos.

Con la llegada de la crisis económica, surgieron nuevas e importantes disposiciones que complementaron al artículo 6.5 LRJPAC. Concretamente, en el año 2013,

-
- 2 PÉREZ TORRENTE ya manifestó de forma lacónica que el consorcio es hijo de la legislación local. PÉREZ TORRENTE, J. A.: “Los consorcios”, Revista Catalana de Dret Públic (Autonomies: Especial In memoriam Josep M. Vilaseca i Marcet), nº 21, 1996, pág. 52.
 - 3 ALÍAS CANTÓN, interpretando el contenido del artículo 57 LRBRL, afirma que, tras la entrada en vigor de esta ley, el consorcio pasa de ser un instrumento para la gestión de servicios de interés local a ser un instrumento de las relaciones de cooperación entre AAPP. ALÍAS CANTÓN, M.: “Los consorcios locales: ¿Tienen potestad tributaria?”, Revista de Estudios de Administración Local y Autonómica, nº 4 (julio-diciembre), 2015, pág. 54.
 - 4 TOSCANO GIL acuña esta expresión correctamente, entendiendo que dicha deslocalización se corresponde con un fenómeno con el que quiere aludirse a la extensión de la utilización del consorcio más allá del mundo local, de tal modo que ya no se trate necesariamente de consorcios locales, sino, en general, de consorcios administrativos, que podrán ser locales, pero también estatales o autonómicos, según la órbita del ordenamiento jurídico en el que se sitúen. Vid. TOSCANO GIL, F.: “La reforma del régimen legal de los consorcios administrativos: ¿Modificación de sus notas características o mutación de su naturaleza jurídica?”, Anuario del Gobierno Local (Ejemplar dedicado a: Los retos del Gobierno local: repolitización, transparencia y reformas), nº 1, 2014, págs. 90-91; y este mismo autor en: “El consorcio administrativo en la encrucijada”, Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica, nº 3, 2015, págs. 38-39.
 - 5 Véase GARCÍA RUBIO, F.: “Los consorcios locales en el Proyecto de Ley de Régimen Jurídico del Sector Público. Reflexiones necesarias”, Documentación Administrativa. Nueva Época, nº 2, 2015, pág. 2 (recurso electrónico). Por su parte, CASTILLO BLANCO diferencia entre los consorcios con participación de entes locales y aquellos en los que no hay tal participación. CASTILLO BLANCO, F. A.: “La nueva regulación de los consorcios públicos: Interrogantes y respuestas sobre el régimen jurídico de su personal”, Revista Vasca de Administración Pública, nº especial 99-100 (mayo-diciembre), 2014, págs. 889-890.

con la aprobación de la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de Racionalización y Sostenibilidad de la Administración Local, se introdujo la nueva Disposición adicional vigésima en la LRJPAC. Además, también fueron establecidos los artículos 12 a 15 que se recogen en la Ley 15/2014, de 16 de septiembre, de Racionalización del Sector Público y otras medidas de reforma administrativa. Toda esta normativa, en palabras de TOSCANO GIL, conformaba un *corpus* de normativa estatal básica, aplicable, en principio, a todo tipo de consorcios administrativos, al margen del ordenamiento territorial de procedencia de los mismos⁶.

Esta última regulación culminó con la aprobación de la LRJSP, donde se agrupan actualmente las disposiciones estatales básicas que regulan el régimen jurídico de los consorcios administrativos, salvo aquellas que se contienen en la LRBRL para los consorcios locales. No obstante, debe tenerse en cuenta que la regulación de la LRJSP para los consorcios se aplica a todos, incluidos los locales, al margen de que también

les sean de aplicación los preceptos de la LRBRL a estos últimos.

De este modo, la regulación básica de los consorcios administrativos la encontramos actualmente en los artículos 118 a 127 LRJSP y en el artículo 57 LRBRL⁷. Los consorcios, tal y como ordena el artículo 119 LRJSP, deben regirse por lo establecido en esta ley, pero también por lo dispuesto en la normativa autonómica de desarrollo y en sus estatutos, confirmándose así el importante papel que desempeñan ambos⁸. En lo no previsto sobre el régimen del derecho de separación, disolución, liquidación y extinción, se estará a lo ordenado en el CC sobre la sociedad civil, salvo el régimen de liquidación, que se someterá a lo establecido en el artículo 97, y en su defecto, en el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio. Además, las normas establecidas en la LRBRL y en la Ley 27/2013, de 21 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local sobre los consorcios locales tienen carácter supletorio respecto a lo fijado en esta LRJSP⁹.

6 TOSCANO GIL, F.: “El consorcio administrativo en la encrucijada... ob. cit., pág. 38.

7 La doctrina ha considerado acertadamente que la LRJSP no regula ex novo la institución, sino que se limita a refundir lo establecido en normativa anterior, aun cuando pueda haber ciertas novedades. Esta regulación, a pesar de que clarifica la normativa aplicable y garantiza una mayor transparencia desde el punto de vista económico y presupuestario, también supone un menoscabo a las notas de flexibilidad y versatilidad que hacían tan atractivo el empleo de esta figura jurídico-administrativa. Véase ATELA URIARTE, A.: “Los consorcios en la Ley 2/2016, de 7 de abril, de Instituciones Locales de Euskadi tras la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público”, Revista Vasca de Administración Pública, nº110-I, 2018, págs. 293 y 308-309; y BARRERO RODRÍGUEZ, C.: “Los consorcios ante un nuevo régimen jurídico”, Revista Andaluza de Administración Pública, nº 94 (enero-abril), 2016, págs.78 y 88.

8 Los estatutos son un elemento fundamental del régimen jurídico de los consorcios porque en ellos se recogen de forma individualizada aspectos determinantes de su funcionamiento. Vide TOSCANO GIL, F.: “La definición del consorcio local como entidad local en la legislación autonómica”, Cuadernos de Derecho Local (QDL), nº 27, 2011, pág. 39. Concretamente, con arreglo a lo establecido por el artículo 124 LRJSP, los estatutos deben recoger el régimen de adscripción; el régimen orgánico, funcional y financiero; la sede; el objeto; los fines; las funciones; los participantes y las aportaciones de sus miembros; los órganos de gobierno y administración, incluyendo su composición y funcionamiento, con indicación expresa del régimen de adopción de acuerdos; las causas de disolución, así como cualquier otro que se estime conveniente.

II.2. DEFINICIÓN Y NATURALEZA

De la simple lectura de los artículos 2.1 d) y 84.1 d) LRJSP se desprende sin esfuerzo que los consorcios administrativos forman parte de la denominada Administración institucional¹⁰. El artículo 118 LRJSP, por su parte, los define como entidades de derecho público, con personalidad jurídica propia y diferenciada, creadas por varias AAPP o entidades integrantes del Sector Público institucional, entre sí o con participación de entidades privadas, cuya finalidad se encamina al desarrollo de actividades de interés común a todas ellas dentro del ámbito de sus competencias¹¹. En particular, pueden realizar actividades de fomento, prestacionales o de gestión común de servicios públicos y cuantas otras

estén previstas en las leyes. Además, los consorcios pueden utilizarse para la gestión de los servicios públicos en el marco de los convenios de cooperación transfronteriza en que participen las Administraciones españolas y de acuerdo con las previsiones de los convenios internacionales ratificados por España en la materia.

En resumidas cuentas, los consorcios carecen de ánimo de lucro por definición y se crean, *ex* artículo 123 LRJSP, mediante un convenio suscrito por todas aquellas entidades participantes. Este acuerdo de voluntades permite la creación de un nuevo ente instrumental de naturaleza pública, con personalidad jurídica propia y autonomía funcional para dar cumplimiento a fines comunes, pero exige, como es lógico,

9 La doctrina administrativista se ha manifestado de forma crítica ante esta supletoriedad, habida cuenta de que, tanto la LRJSP como la LRBRL, son normas generales. Vid., por todos, TOSCANO GIL, F.: "Otra vez los consorcios administrativos: Novedades introducidas por la Ley 40/2015 de Régimen Jurídico del Sector Público", Revista Vasca de Administración Pública, nº 105, 2016, págs. 496-497.

10 Así lo clasifica, por ejemplo, COSCULLUELA MONTANER, L.: Manual de Derecho Administrativo, 29.^a edición, Thomson Reuters-Civitas, 2018, s/p, lección 9, RB-9.10 (recurso electrónico).

11 La doctrina administrativista ha definido los consorcios siguiendo unas notas comunes que han ido mutando ligeramente. LÓPEZ PELLICER los definió como entes que asocian libremente personas jurídico-públicas de diferente orden para fines de interés social. LÓPEZ PELLICER, J. A.: El consorcio urbanístico, Ediciones Abella, 1984, pág. 35. MARTÍN MATEO, tratando de encontrar una definición que incluyera todas las hipótesis consorciales, concibió el consorcio como una técnica instrumental de base asociativa al servicio de fines de relevancia pública. MARTÍN MATEO, R.: "El consorcio como institución jurídica", Revista de Administración Pública, nº 61, 1970, pág. 41. Por su parte, PÉREZ TORRENTE entendió que el consorcio era una figura prevista en el derecho público como técnica o instrumento de colaboración o de gestión conjunta de intereses que conciernen a diversas Administraciones. PÉREZ TORRENTE, J. A.: "Los consorcios"... ob. cit., pág. 51. CASTILLO BLANCO considera que los consorcios son organizaciones de cooperación interadministrativa, dotadas de personalidad jurídica, que las AAPP pueden constituir con la finalidad de gestionar intereses públicos comunes en el ejercicio de sus respectivas competencias. CASTILLO BLANCO, F. A.: "La nueva regulación de los consorcios públicos..." ob. cit., pág. 888. GARCÍA RUBIO lo define como una organización creada para gestionar un previo acuerdo de voluntades de diversas AAPP, por lo que, a diferencia de otras entidades, su propia creación se inspira en el acuerdo, en la cooperación y en la consecución de un fin concreto, siendo los estatutos la norma reguladora que configurará los órganos de gestión, los recursos a aportar, etc. GARCÍA RUBIO, F.: "Los consorcios locales en el Proyecto de Ley de Régimen Jurídico del Sector Público..." ob. cit., pág. 3. XIOL RÍOS entiende el consorcio como una institución de carácter voluntario, de notoria flexibilidad, susceptible de incluir entidades privadas y capaz de ser aplicada para la obtención de fines muy diversos, entre otros, el de la prestación de servicios. XIOL RÍOS, C.: "Consortios. Los consorcios no tienen consideración de entidades locales a los efectos de inscripción en el registro regulado por el RD 382/86, de 10 de febrero. Entidades locales. - Registro", La Administración Práctica, nº 7 (parte jurisprudencia), 2018, pág. 3 (recurso electrónico).

que el consorcio quede adscrito a una de las AAPP que lo integran, pues no deja de ser, tal y como hemos dicho, Administración institucional.

Tradicionalmente no se encontraban criterios positivados que determinaran la adscripción del consorcio a una determinada AAPP, lo cual redundaba, a nuestro parecer, en perjuicio de la seguridad jurídica. No obstante, la doctrina, aunque dirigido a los consorcios locales principalmente, se encargó de fijar unos determinados criterios que permitían concluir con cierto grado de certeza la adscripción del consorcio a una determinada Administración matriz, siendo principalmente éste el modo en que venía a delimitarse cuando un consorcio era local, autonómico o estatal¹².

Afortunadamente, pese a lo criticable de la regulación de los consorcios en la LRJSP por su mero carácter refundidor y nebuloso en algunos aspectos, el legislador, en el artículo 120.2 LRJSP, ha positivado finalmente los criterios de adscripción del consorcio a una Administración matriz; adscripción de la que se tendrá que dejar constancia en sus estatutos, *ex* artículo 120.1 LRJSP. Estos criterios se encuentran ordenados en el artículo 120.2 LRJSP por prioridad en su aplicación, vienen referidos a la situación

en el primer día de ejercicio presupuestario, y permiten concluir con suficiente seguridad a qué Administración pública debe adscribirse el consorcio en cada ejercicio presupuestario, y por todo ese periodo, en función de la mayoría de votos en los órganos de gobierno, de las facultades para nombrar o destituir a la mayoría de los miembros de los órganos ejecutivos, etc. No obstante, es realmente importante tener en cuenta que, a la luz de lo que ordena el artículo 120.3 LRJSP, un consorcio nunca podrá quedar adscrito a una entidad privada, lo cual es perfectamente comprensible por su consideración intrínseca de Administración institucional.

II.3. CARACTERÍSTICAS PRINCIPALES

La apodíctica redacción del artículo 118 LRJSP permite extraer sin mayores complicaciones las principales características de esta figura jurídico-administrativa¹³.

En primer lugar, los consorcios administrativos se caracterizan por su perfil asociativo, pues es indispensable que se formen voluntariamente por más de una entidad y mediante un convenio suscrito por todas ellas¹⁴. Ello los distingue de otras entidades instrumentales públicas, como los organis-

12 Vide, verbigracia, TOSCANO GIL, F.: "La definición del consorcio local como entidad local... ob. cit., págs. 39-40.

13 Cuando TOSCANO GIL delimitó el consorcio como una Administración Pública instrumental de base asociativa, entendía que de ello se predicaban diversos caracteres, tales como la existencia de personalidad jurídico-pública a través de la cual se ejercen potestades administrativas, la dependencia de un ente matriz, la heterogeneidad de la base asociativa, su voluntariedad, y su concepción como una técnica organizativa de cooperación interadministrativa en el marco del catálogo de los diversos instrumentos de relaciones interadministrativas establecido por nuestro ordenamiento. TOSCANO GIL, F.: "El consorcio administrativo en la encrucijada... ob. cit., págs. 37-38.

14 El carácter asociativo de los consorcios supone, de acuerdo con lo expresado por BLASCO DELGADO y CORCUERA TORRES, que el consorcio, como entidad con personalidad jurídica propia, quede caracterizado por ser una figura que

mos autónomos; e implica concebirlos como una técnica organizativa de cooperación interadministrativa, lo que los diferencia claramente de la coordinación obligatoria.

En segundo lugar, esta figura jurídico-administrativa se distingue por su carácter institucional, sin perjuicio de que las entidades privadas, con o sin ánimo de lucro, puedan participar en su conformación¹⁵. Este carácter ha ido tomando protagonismo con la progresiva atemperación del carácter asociativo de los consorcios, que era el que predominaba primigeniamente.

En tercer lugar, los consorcios evidencian su cariz instrumental, en la medida en que tienen su razón de ser en el logro de los fines para los que son creados. Dicho perfil se lleva hasta sus últimas consecuencias porque, tal y como reza el artículo 127.1 LRJSP, una vez cumplido el objetivo, su existencia deja de tener sentido. En suma, el consorcio sirve como instrumento a las entidades que acordaron crearlo para la rea-

lización de actividades que no pueden ejecutar por sí mismas o que, aun pudiendo, lo harían con peores resultados.

En cuarto lugar, como corolario de lo anterior, debe destacarse la temporalidad relativa como una de las principales características de esta figura jurídico-administrativa, ya que, a diferencia de otras entidades instrumentales, nace sin vocación de perpetuidad. Por lo tanto, tal y como señala el artículo 127.1 LRJSP, es evidente que el cumplimiento de los fines para los que fue creado determina irremediamente la disolución del consorcio.

En quinto lugar, resalta la heterogeneidad en su composición, circunstancia que diferencia los consorcios de otras fórmulas asociativas, tales como la mancomunidad de municipios. De esta manera, pueden formar parte del nuevo ente instrumental las Administraciones territoriales, las Administraciones institucionales y cualquier entidad privada, independientemente de que tenga fines lucrativos o no¹⁶.

agrupa a varias organizaciones; esto es, una organización de organizaciones. Vid. BLASCO DELGADO, C. y CORCUERA TORRES, A.: "El establecimiento de tasas por los consorcios locales: En especial para financiar el servicio de tratamiento, vertido y transferencia de residuos urbanos", *Tributos Locales*, nº 94, 2010, pág. 12; y CORCUERA TORRES, A.: "La sujeción al Impuesto sobre Sociedades de los Consorcios locales: A propósito de la STS de 15 de septiembre de 2011", *Tributos Locales*, nº 111, 2013, pág. 122. Ambos autores consideraban que el carácter asociativo era el rasgo predominante en la figura jurídica consorcial. Por su parte, atendiendo fundamentalmente a dicho carácter asociativo, el TS ya reconoció el consorcio, no como una organización de organizaciones, sino como una asociación de asociaciones, esto es, una asociación local de segundo grado. Vide STS 1282/79, de 2 de abril de 1979 (ECLI:ES:TS:1979:1282).

15 En este sentido, véase, por ejemplo, TOSCANO GIL, F.: "Otra vez los consorcios administrativos... ob. cit., págs. 484-487; BARRERO RODRÍGUEZ, C.: "Los consorcios ante un nuevo régimen jurídico... ob. cit., pág. 79; y GARCÍA RUBIO, F.: "Los consorcios locales en el Proyecto de Ley de Régimen Jurídico del Sector Público... ob. cit., págs. 2-3. Este último autor destaca el carácter claramente institucional de los consorcios.

16 Con la aprobación de la LRBRL se permitió que formaran parte de los consorcios las entidades sin fines lucrativos. Actualmente, cualquier sujeto privado puede participar en un consorcio administrativo, al margen de que tenga ánimo de lucro o no, si bien la adscripción debe realizarse siempre en favor de una entidad pública. Así, tanto una ONG como una empresa multinacional pueden participar en un consorcio administrativo en la medida en que, ex artículo 120.3

Por último, la personalidad jurídico-pública que poseen los consorcios, propia e independiente respecto a la de los entes constituyentes, implica que los mismos también se caractericen por su carácter público, dado que, en definitiva, se trata de una entidad sometida al derecho público y adscrita a una determinada Administración pública. Antes de la aprobación de la LRRL, la dualidad entre lo público y lo privado se encontraba fuertemente delimitada. A partir de ese momento, se permitió que formaran parte de los consorcios las entidades privadas sin fines lucrativos, lo cual comenzó a difuminar ligeramente las fronteras entre lo público y lo privado, pero sin llegar a comprometer la indiscutible naturaleza pública de los consorcios¹⁷. De hecho, en la actualidad, como hemos visto, cualquier entidad privada puede participar en los consorcios administrativos y ello no es un obstáculo para que estas entidades sean consideradas entidades públicas, siempre que, claro está, el consorcio quede adscrito a una Administración pública.

II.4. UTILIDAD PRÁCTICA

Los entes instrumentales de los que se sirven las AAPP para el ejercicio descentralizado de competencias pueden traer consigo importantes beneficios, habida cuenta de su especialización, flexibilidad y mayor autonomía. En esta línea de pensamiento, situamos el consorcio administrativo como una interesante figura para el desarrollo de competencias administrativas porque permite, al menos en teoría, evitar duplicidades por parte de AAPP que tienen atribuidas competencias que confluyen¹⁸. Además, hay que tomar muy en serio la posibilidad de que las entidades privadas puedan formar parte del mismo, ya que garantiza la presencia de la sociedad civil en la vertiente pública y materializa una forma de colaboración público-privada que podría tener especial relevancia para construir una genuina democracia participativa.

Con todo, no puede ignorarse que la tendencia del Sector Público se inclina hacia su concentración desde la crisis económica y financiera vivida, en cuanto que la máxima consiste en controlar el gasto

LRJSP, lo verdaderamente determinante es que el propio consorcio, como entidad con personalidad jurídica propia y distinta de la de sus integrantes, carezca de ánimo de lucro.

- 17 Vid. BLASCO DELGADO, C. y CORCUERA TORRES, A.: "El establecimiento de tasas por los consorcios locales... ob. cit., págs. 13-16; y CORCUERA TORRES, A.: "La sujeción al Impuesto sobre Sociedades de los Consorcios locales... ob. cit., págs. 123-126. Ambos autores venían reconociendo que también se podía concluir que los consorcios eran entidades públicas a raíz de lo dispuesto por la normativa presupuestaria. En este mismo sentido, CASTILLO BLANCO, F. A.: "La nueva regulación de los consorcios públicos... ob. cit., pág. 919.
- 18 PEDREIRA MENÉNDEZ ya apuntó que el consorcio se presentaba como una figura muy atractiva para gestionar ciertos servicios. Vid. PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: "La tributación de la Feria Muestrario Internacional de Valencia", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº 4015 (parte Presentación), 2002, pág. 3 (recurso electrónico). También DE LA PLATA CABALLERO en el ámbito del deporte. Vide DE LA PLATA CABALLERO, N. F.: Los servicios públicos deportivos, Instituto Andaluz del Deporte, Madrid, 2001, pág. 314. En prueba de tal utilidad, el artículo 57.2 LRRL prevé que la suscripción de convenios y la constitución de consorcios debe mejorar la eficiencia de la gestión pública, eliminar duplicidades administrativas y cumplir con la legislación de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera.

público y garantizar la estabilidad presupuestaria. Esta contracción, como es obvio, también alcanza a los consorcios administrativos, de modo que, tanto desde una perspectiva práctica como económica y jurídica, es preciso valorar caso por caso la necesidad de estas entidades¹⁹. La máxima consiste, en definitiva, en optimizar la eficiencia de las entidades públicas y de su actividad.

III. TRIBUTACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

III.1. ¿SON LOS CONSORCIOS ADMINISTRATIVOS ENTIDADES TOTALMENTE EXENTAS?

Conforme al artículo 7 LIS, los consorcios se encuentran sujetos al IS por ostentar personalidad jurídica diferenciada respecto a la de sus integrantes. Ahora bien, independientemente de la evidente sujeción, la cuestión principal consiste en dilucidar si los consorcios pueden considerarse entida-

des totalmente exentas de gravamen en este impuesto.

Para llegar a la conclusión adecuada, tenemos que ceñirnos al contenido del artículo 9.1 LIS, el cual recoge un catálogo cerrado de sujetos que, precisamente debido a su especial vinculación con la esfera pública, quedan liberados de gravamen en el IS. Pero, ¿pueden los consorcios identificarse con alguna de las entidades que recoge el precepto? *Prima facie*, parece que solamente podría valorarse la exención de estas entidades en virtud de los supuestos que se recogen en los apartados a) y b) del artículo 9.1 LIS²⁰. Sin embargo, por las razones que pasamos a exponer, la doctrina administrativa se ha mostrado uniforme y ha entendido que los consorcios no pueden, en modo alguno, entenderse incluidos entre los supuestos de exención que se recogen en el artículo 9.1 LIS²¹.

En relación con el primero de los supuestos, esto es, el contemplado en el artículo 9.1 a) LIS, hemos de tener en cuenta que el tenor literal reproduce la cali-

19 Tal y como expone GARCÍA RUBIO, parece que las últimas novedades legislativas evidencian que el objetivo del legislador respecto a los consorcios es frenar su ritmo de creación. GARCÍA RUBIO, F.: “Los consorcios locales en el Proyecto de Ley de Régimen Jurídico del Sector Público... ob. cit., pág. 10.

20 La imposible subsunción de los consorcios en las categorías previstas en el resto de apartados del artículo 9.1 LIS motiva que no nos planteemos la exención en virtud de los mismos. De hecho, la DGT confirmó tal parecer, señalando en la Consulta Vinculante núm. V4009-16, de 21 septiembre de 2016, que un consorcio sanitario público no tenía la consideración de entidad totalmente exenta a la luz del artículo 9.1 LIS, letras d) y/o f). En este mismo sentido, puede consultarse también la Resolución de la DGT núm. V4008-16, de 21 septiembre de 2016.

21 Vid., entre otras, las Resoluciones de la DGT núm. V0027-08, de 9 de enero de 2008; y núm. V0075-11, de 18 de enero de 2011. Por su parte, el TEAC, en la Resolución de 26 de marzo de 2009 (00/1580/2007), se manifestó en sintonía con el criterio de la DGT. BLÁZQUEZ LIDOY ya expuso anteriormente esta doctrina administrativa. Vide BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “Cuestiones conflictivas en de las exenciones subjetivas y entidades parcialmente exentas en el IS (Arts. 9, 120 a 122 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades)”, Revista Quincena Fiscal, nº 4, 2011, pág. 3 (recurso electrónico). En el IVA, la situación es distinta porque algunos de los servicios prestados por consorcios sí pueden resultar exentos. Al respecto, por ejemplo, véase la Resolución de la DGT núm. V1079-18, de 25 abril de 2018.

ficación de las Administraciones territoriales en que se organiza el Estado que, de acuerdo con el artículo 137 CE, contempla municipios, provincias y CCAA. Así pues, el alcance y la *ratio legis* de este precepto se circunscribe a las Administraciones mayores de carácter general y territorial, y no al conjunto de entidades que integran los Sectores Públicos respectivos y que tienen carácter instrumental. De este modo, al amparo de este apartado a), solamente estarán exentas en el IS las Administraciones territoriales; esto es, la AGE, las Administraciones territoriales de las CCAA y la Administración Local territorial. Por lo tanto, la redacción de este apartado no avala la aplicación de la exención plena a la denominada Administración institucional, lo que afecta, obviamente, a los consorcios administrativos²².

En cuanto al segundo de los supuestos sometidos a examen, de acuerdo con la letra b) del artículo 9.1 LIS, están totalmente exentos del IS los organismos autónomos del Estado y las entidades de derecho público de análogo carácter de las CCAA y de las EELL. Según el artículo 98 LRJSP, los organismos autónomos son entidades de derecho público, con personalidad jurídica propia, tesorería y patrimonio propios, así como autonomía en su gestión, que desarrollan actividades propias de la

Administración Pública, como son las actividades de fomento, prestacionales, de gestión de servicios públicos o de producción de bienes de interés público, susceptibles de contraprestación, en calidad de organizaciones instrumentales diferenciadas y dependientes de ésta. Por su parte, las entidades públicas de las CCAA y de las EELL de análoga naturaleza a los organismos autónomos del Estado son aquellas de ámbito autonómico o local en las que se aprecia una fuerte semejanza entre éstas y los mencionados organismos autónomos. Esta última forma de acotar las entidades que pueden aplicar la exención plena se explica por la necesidad de evitar que algunas entidades públicas de las CCAA y de las EELL, con naturaleza análoga a los organismos autónomos del Estado, resulten exentas de gravamen, y otras, aun teniendo esa misma naturaleza, se sometan a imposición, aunque sea parcial, por una mera cuestión terminológica.

Con independencia de lo anterior, es preciso señalar que los consorcios administrativos no pueden subsumirse en el elenco de entidades que se recogen en el apartado b) del artículo 9.1 LIS²³. En este sentido, aunque comparten características con los organismos autónomos del Estado o con las entidades públicas de análoga naturaleza de las CCAA y de las EELL, los consorcios

22 Vide, al respecto, la Resolución de la DGT núm. V4963-16, de 15 de noviembre de 2016.

23 Así se pone de relieve en las Resoluciones de la DGT núm. V4963-16, de 15 de noviembre de 2016; núm. V2555-14, de 30 de septiembre de 2014; y núm. V0444-11, de 25 febrero de 2011. Igualmente, el TEAC es inequívoco en tal parecer. Vid., la Resolución del TEAC de 22 de julio de 2021 (00/06005/2018/00/00). No obstante, pese al carácter apodíctico del precepto y a la rotundidad de la doctrina administrativa, el TS ha estimado que esta cuestión presenta interés casacional, admitiendo a trámite un recurso mediante el Auto 2851/2021, de 11 de marzo de 2021 (ECLI: ECLI:ES:TS:2021:2851A).

administrativos también presentan diferencias suficientes como para deducir que tienen una naturaleza jurídica diferente, máxime si se tiene en cuenta su carácter asociativo.

En resumen, los consorcios administrativos no son entidades completamente exentas de gravamen en el IS, puesto que, como venimos sosteniendo, no se encuentran entre los sujetos que se describen en el artículo 9.1 LIS²⁴. No obstante, creemos que el legislador debería revisar esta situación, porque, pese a la posible participación de entidades privadas, los consorcios administrativos son entes públicos que tienen personalidad jurídica propia e independiente y cuya riqueza está totalmente afecta a la realización de funciones públicas y, por ende, a la satisfacción de los intereses generales²⁵. Dicho esto, si el legislador se inclinara por modificar el tenor literal de la exención, dando cabida en la misma a los consorcios administrativos, debería basarse en los principios de capacidad económica e igualdad, habida cuenta de que la actividad y la propia razón de ser de las entidades que

estamos comentando descansa en la satisfacción de los intereses públicos²⁶.

III.2. APLICACIÓN DE LOS RÉGIMENES DE EXENCIÓN PARCIAL

Como hemos visto, los consorcios administrativos no están plenamente exentos en el IS, aunque ello no es óbice para que tributen de acuerdo con los regímenes fiscales especiales aplicables a las entidades sin fines lucrativos, ya que la ausencia de ánimo de lucro es una exigencia intrínseca a la figura del consorcio.

En puridad, estas entidades tributarán conforme a lo dispuesto en el Régimen de Entidades Parcialmente Exentas, habida cuenta de que el Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos no resulta de aplicación a los consorcios²⁷. En este sentido, el elenco de sujetos que se detallan en el artículo 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, constituye un *numerus clausus*²⁸, de manera que, no estando

24 De esta misma opinión es, aunque a la luz de una anterior normativa, PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: “La tributación de la Feria Muestrario Internacional de Valencia... ob. cit., págs. 3-4.

25 La vinculación de las entidades públicas con el interés general se hace patente en los artículos 103.1 CE y 3.1 LRJSP. Esta vinculación ha sido puesta de relieve por varios autores desde una perspectiva impositiva. Por ejemplo, véase HERRERA MOLINA, M. A.: La sujeción de las fundaciones al Impuesto sobre Sociedades, La Ley, Madrid, 2000, pág. 59.

26 Vide, aunque con carácter general, JARACH, D.: El hecho imponible, Abeledo-Perrot, 3.ª edición, Buenos Aires, 1982, págs. 197-203. Nótese la tradicional distinción, pero no por ello menos importante, entre capacidad económica y capacidad contributiva. Esta última queda vinculada no solamente por los ingresos que pueden obtenerse, sino que, a diferencia de la capacidad económica, éstos deben conectarse con los gastos necesarios. Vid. PALLARÉS RODRÍGUEZ, M. R.: Las exenciones tributarias en el Impuesto sobre Sociedades, Marcial Pons, Madrid, 1995, págs. 18-19.

27 Véase, al respecto, entre otras, la Resolución de la DGT núm. V0428-19, de 28 de febrero de 2019.

28 Entre los autores que apuntan esta reflexión, véase, entre otros, CORRECHER MATO, C. J.: La tributación de las entidades deportivas privadas... ob. cit., pág. 92.

mencionados expresamente, los consorcios administrativos quedan excluidos de la aplicación de este régimen fiscal incentivador, aunque cumplan todos los requisitos objetivos que se exigen a la luz del artículo 3 de la mencionada ley²⁹.

Esta situación es a todas luces criticable y debería ser objeto de revisión por parte del legislador, puesto que, si bien la exención plena puede ser discutible con base en la participación de entidades privadas en el consorcio, estamos seguros de que, en su defecto, estas entidades deberían poder acceder, como mínimo, al Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos. Así pues, en tal caso debería plantearse una reforma legislativa del artículo 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, en la que se diese cabida a las entidades instrumentales de la Administración institucional que, por su propia naturaleza, persigan fines de interés general y no tengan ánimo de lucro. Por supuesto, ello debería alcanzar a los consorcios administrativos, pues no es de recibo que, por ejemplo, las fundaciones puedan beneficiarse del régimen fiscal especial y, por el contrario, un consorcio admi-

nistrativo, formado por diversas AAPP, no.

Con todo, esta situación ya venía produciéndose con la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general³⁰, por lo que, cuando el legislador trató la relación de entidades sin fines lucrativos que iba a poder tener acceso al régimen fiscal incentivador, tuvo oportunidad de corregir esta posible disfuncionalidad y no lo hizo. Probablemente, la ausencia del consorcio administrativo entre aquellas entidades que se consideran sin fines lucrativos a los efectos del régimen fiscal favorable se deba a problemas relacionados con la precisión de su naturaleza jurídica³¹, así como al disfrute de una exención plena en el IS de algunas entidades propias de la Administración institucional, como es el caso de los organismos autónomos del Estado. De hecho, es incontestable que la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, considera la figura jurídico-administrativa del consorcio, en la medida en que su propio artículo 29 lo contempla como un órgano de ejecución y control de los programas de apoyo a los

29 Vid., verbigratia, la Resolución de la DGT núm. V4963-16, de 15 de noviembre de 2016.

30 Vide las Resoluciones de la DGT núm. 1178-97, de 10 de junio de 1997; núm. 2473-97, de 26 de noviembre de 1997; núm. 0783-00, de 6 de abril de 2000; núm. 0986-00, de 26 de abril de 2000; y núm. 2339-00, de 14 de diciembre de 2000.

31 Como señala CASTILLO BLANCO, la indeterminación de la naturaleza jurídica de los consorcios administrativos ha sido uno de los principales detonantes de numerosos conflictos, lo que, como hemos podido comprobar, ha afectado también a su tributación. CASTILLO BLANCO, F. A.: "La nueva regulación de los consorcios públicos... ob. cit., pág. 889. TOSCANO GIL, por su parte, apunta la complicación que ha supuesto, para precisar la naturaleza jurídica de los consorcios, la pluralidad de las denominaciones utilizadas, así como el hecho de que algunas entidades se denominen "consorcios" cuando en realidad no son tal. Vid. TOSCANO GIL, F.: "Otra vez los consorcios administrativos... ob. cit., pág. 488.

acontecimientos de excepcional interés público³². En suma, lo más verosímil es entender que el legislador nunca se planteó la relevancia de esta figura a los efectos del IS, bien porque consideraba que se trataba de una entidad completamente exenta, bien porque estimaba materialmente remota la posibilidad de que los consorcios administrativos obtuvieran renta sujeta a imposición.

Aun así, que estas razones sean comprensibles no significa, como ya hemos adelantado, que sea adecuado y que, en consecuencia, no deba solucionarse. Desde luego, la vía apropiada, si no se postulan como entidades totalmente exentas, pasa por añadir a los consorcios administrativos en una futura modificación del artículo 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, si bien, después de tantos años desde la entrada en vigor de esta ley, no parece que vaya a plantearse la modificación de la norma, al menos por esta cuestión.

Para solventar esta circunstancia, quizás podría plantearse una interpretación flexible de este artículo, asemejando de forma artificiosa los consorcios a las asociaciones con base en el carácter asociativo de la figura administrativa³³. Sin embargo, al margen de que también deberían obtener la declaración de utilidad pública estatal y cumplir con el resto de requisitos que se exigen en el artículo 3 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, esta posibilidad debe descartarse porque supone una integración analógica del artículo 2 de la mencionada ley, extendiendo el elemento subjetivo del hecho imponible y ampliando indebidamente, en consecuencia, el conjunto de incentivos fiscales que pueden resultar de aplicación a los consorcios administrativos.

Además, aunque lo anterior fuera posible, recelamos de adoptar esta solución porque consideramos que los consorcios administrativos no pueden aspirar a obtener la declaración de utilidad pública de ámbito estatal³⁴, en la medida en que, de la inter-

32 En relación con una recopilación general de acontecimientos de excepcional interés público, véase el Documento elaborado por la ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE FUNDACIONES: "Acontecimientos de excepcional interés público abiertos", Servicio de Asesoría Jurídica y Fiscal. Disponible en: http://www.fundaciones.org/EPORTAL_DOCS/GENERAL/AEF/DOC-cw5b4484f4c83ad/AcontencimientosexcepcionalinterEspUblcoabiertos20182.pdf.

33 Como ejemplo de interpretaciones correctoras, encontramos, en relación con el IAE y los consorcios, la STSJ de la Comunitat Valenciana 513/2002, de 17 de enero de 2002 (ECLI:ES:TSJCV:2002:513). Con una perspectiva general y a favor de dichas interpretaciones, puede consultarse MARÍN BENÍTEZ, G.: "La analogía en Derecho tributario: Tópicos, controversias y algunas reflexiones críticas", Revista de Contabilidad y Tributación: Comentarios, Casos Prácticos, nº 350, 2012, págs. 97-138.

34 La doctrina científica es unánime en considerar el ámbito estatal de la declaración de utilidad pública como un elemento imprescindible para la aplicación del Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos. Vid. CORRECHER MATO, C. J.: La tributación de las entidades deportivas privadas... ob. cit., págs. 108-109. No obstante, algunos autores abogan por diversas soluciones para evitar que la imposibilidad de obtener dicha declaración niegue el acceso al citado régimen fiscal. Vide, verbigratia, ibíd., pág. 295.

pretación de los artículos 1 y 32 de la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación, se deduce que la declaración de utilidad pública mentada se encuentra prevista para las asociaciones; y el consorcio, pese a su carácter asociativo, no es tal, sino una entidad pública que forma parte de la Administración institucional³⁵. A mayor abundamiento, si atendemos al régimen jurídico que resulta de aplicación a los consorcios a la luz de lo preceptuado por el artículo 119 LRJSP, no se encuentra referencia alguna a la legislación civil, más allá de lo que concierne al régimen del derecho de separación, disolución, liquidación y extinción.

En resumidas cuentas, si el legislador no confiere a los consorcios administrativos la condición de entidades completamente exentas de gravamen en el IS, debe, al menos, permitir que estas entidades puedan optar por el Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos, incluyendo los consorcios entre el conjunto de entidades que pueden aplicar dicho régimen tributario. A fin de cuentas, se trata de dar la opción a ciertas entidades públicas, que carecen de ánimo de lucro y que persiguen fines de interés general, para que puedan tributar conforme al mentado régimen y no queden forzosamente vinculadas por el

Régimen de Entidades Parcialmente Exentas.

III.3. EL POLÉMICO CASO DE LOS CONSORCIOS LOCALES. ¿UNA EXCEPCIÓN EN LA TRIBUTACIÓN DE ESTAS ENTIDADES?

III.3.a. Planteamiento de la cuestión

Los consorcios administrativos, como hemos razonado, tributan siempre en el IS conforme al Régimen de Entidades Parcialmente Exentas. Sin embargo, al margen de las críticas que caben al respecto, es preciso señalar que, en el caso de los consorcios locales, podría plantearse una solución distinta. Así pues, CORCUERA TORRES, antes de la regulación de los consorcios en la LRJSP, y nutriéndose de la doctrina administrativista y de la jurisprudencia, concluyó que no existían razones de fondo para excluir los consorcios locales de la exención plena en el IS, ya que entendía que el antiguo artículo 9 TRLIS, de contenido casi idéntico al artículo 9 LIS, reconocía la exención a otras formas de personificación jurídico-pública distintas de las tradicionales Administraciones territoriales, como son los organismos autónomos del Estado y las entidades de derecho público de análogo carácter a estos últimos de las CCAA o de las EELL³⁶.

35 En contra se manifestó PEDREIRA MENÉNDEZ, quien estimó que los consorcios podían favorecerse del Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos si lograban la declaración como institución de utilidad pública. No obstante, advertía de forma acertada que ello no significaba que se convirtieran en una asociación de utilidad pública. Cfr. PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: "La tributación de la Feria Muestrario Internacional de Valencia... ob. cit., págs. 3-4.

36 CORCUERA TORRES, A.: "La sujeción al Impuesto sobre Sociedades de los Consorcios locales... ob. cit., pág. 136.

A nuestro juicio, la exención plena de los consorcios locales solo podría sostenerse actualmente en virtud de lo previsto en el artículo 9.1 a) LIS, siempre y cuando entendiéramos que son EELL. En este orden de cosas, retomar esta reflexión, pese a habernos pronunciado anteriormente para la generalidad de los consorcios, no deriva de una cuestión caprichosa, sino que, a lo largo de la evolución de esta figura, se ha generado, entre otros, un importante debate entre la doctrina administrativa y en sede judicial sobre la naturaleza jurídica de los consorcios de ámbito local, esto es, se ha dilucidado si dichos consorcios tenían la condición de entidad local o no. Es perfectamente lógico circunscribir este debate solamente a los consorcios locales, careciendo de sentido extrapolar la cuestión a los consorcios estatales o autonómicos, puesto que el grueso de la problemática sobre los consorcios locales se debe a la configuración de la legislación aplicable al ámbito local, principalmente a la LRBRL.

De esta forma, el debate sobre la naturaleza jurídica de estas entidades no sólo muestra importancia para cuestiones relacionadas con el Derecho administrativo, sino que traspasa sus fronteras, trascendiendo a otro sector del ordenamiento jurídico, como es el ordenamiento tributario³⁷. Concretamente, a los efectos del IS, la naturaleza jurídica de los consorcios locales no es algo baladí, dado que, en función de la misma, esto es, si realmente son EELL o no, podremos determinar si las rentas percibidas por consorcios locales se encuentran completamente exentas de tributar en el IS.

En este sentido, como veremos, si de la propia normativa de carácter local parecía desprenderse una legítima calificación como entidad local, ¿por qué tendría que denegarse la exención total a los consorcios locales, máxime cuando el tenor literal del artículo 9.1 a) LIS establece de forma clara y unívoca la exención plena del Estado, de las CCAA y de las EELL? En puridad, la cuestión principal del debate no viene dada

37 La discutida naturaleza jurídica de los denominados consorcios locales suscita interrogantes relacionados con la atribución de potestad tributaria. Si el consorcio fuera considerado entidad local, lo sería como entidad local no territorial, lo que no es algo superficial, en tanto en cuanto, para que esta tipología de EELL tenga atribuidas potestades tributarias, de acuerdo con lo establecido por el artículo 4 LRBRL, deben serles reconocidas por la normativa autonómica en la materia; de forma opuesta a como ocurre con las EELL territoriales, que tienen atribuidas estas potestades, entre otras, ex lege. De este modo, si entendiéramos que los denominados consorcios locales son EELL no territoriales, podrían tener atribuidas potestades tributarias para establecer y cobrar tasas, siempre que una ley autonómica habilitara a ello y tal situación se previese en sus estatutos. A sensu contrario, si consideráramos que los consorcios locales no son EELL, carecerían de potestad tributaria y no podrían establecer tasas por la prestación de servicios, aunque sí podrían exigirlos al amparo del artículo 4.3 LGT. Por otra parte, el establecimiento de tasas también plantea problemas cuando los servicios se prestan en concurrencia con el sector privado, en la medida en que, si se fija un precio inferior para la tasa al que exigen los operadores privados, podría interpretarse como una suerte de venta a pérdida y reputarse dicha actuación como constitutiva de un acto de competencia desleal. Para mayor profundidad en estas cuestiones, véase, BLASCO DELGADO, C. y CORCUERA TORRES, A.: “El establecimiento de tasas por los consorcios locales... ob. cit., págs. 11-33; CARRETERO LESTÓN, J. L.: “La financiación del deporte municipal. Los recursos derivados de la prestación de servicios deportivos”, *Tributos Locales*, nº 125, 2016, págs. 55-70; ORÓN MORATAL, G.: “La financiación de los consorcios: Naturaleza y régimen jurídico de sus recursos y patrimonio”, *Tributos Locales*, nº 138, 2019, págs. 21-33; y ALÍAS CANTÓN, M.: “Los consorcios locales: ¿Tienen potestad tributaria?”... ob. cit., págs. 51-71.

por el tenor literal del artículo 9.1 a) LIS, pues, valga la perogrullada, dice lo que dice. La cuestión principal proviene, en realidad, de la hipotética calificación de entidad local que parecía derivarse de la configuración legal del consorcio local. Por ello, es crucial examinar la normativa, la jurisprudencia y la doctrina con la finalidad de pronunciarnos sobre si los consorcios locales son verdaderamente EELL y, en consecuencia, les resulta de aplicación la exención plena regulada en el artículo 9.1 a) LIS.

III.3.b. El consorcio local como entidad local y su incidencia en el régimen tributario aplicable

Inicialmente, la controversia sobre la naturaleza jurídica de los consorcios locales se generó al abrigo de la legislación local, siendo una cuestión pacífica, antes de la aprobación de la LRBRL, la consideración de estas entidades como entidad local. Sin embargo, con la aprobación de esta última ley se genera la discusión, dado que, a primera vista, los consorcios fueron excluidos deliberadamente del listado de EELL que recoge el artículo 3 LRBRL, aunque eran objeto de regulación por los artículos 57 y 87 LRBRL³⁸.

Concretamente, el artículo 3.1 LRBRL acota, específica y restrictivamente, aquellas

EELL denominadas de primer grado y que son, *stricto sensu*, entidades territoriales locales necesarias, esto es, el municipio, la provincia y la isla. Se puede afirmar que estas tres entidades se califican como necesarias porque su existencia está garantizada constitucionalmente al amparo de los artículos 137, 140 y 141 CE. Igualmente, se consideran territoriales porque así deriva de su regulación en el Título VIII de la Constitución, que trata “*De la organización territorial del Estado*”; así como del artículo 3.1 de la LRBRL, que expresa que son “*entidades locales territoriales*”. Por otra parte, el artículo 3.2 LRBRL recoge otra categoría de EELL, calificadas como no necesarias o de segundo grado, las cuales no están garantizadas en la CE y, en consecuencia, se confirma su perfil dispositivo. Se trata de las entidades que, independientemente de que nos creen dudas sobre si realmente son EELL, la LRBRL les otorga *ope legis* dicha condición, zanjando toda posible controversia. Entre éstas se encuentran las comarcas u otras entidades que agrupen varios municipios, las áreas metropolitanas y las mancomunidades de municipios³⁹.

Así las cosas, antes de la aprobación de la LRJSP, la doctrina científica mayoritaria se posicionó a favor de entender que el artículo 3.2 LRBRL constituía un listado abierto

38 Esta reflexión fue expuesta por MARTÍN MATEO, R.: Entes locales complejos: Mancomunidades, agrupaciones, consorcios, comarcas, áreas metropolitanas, Editorial Trivium, 1987, págs. 112 y 116-120; aunque también la ha reproducido gran parte de la doctrina. Por todos, véase, ALÍAS CANTÓN, M.: “Los consorcios locales: ¿Tienen potestad tributaria?”... ob. cit., pág. 55; TOSCANO GIL, F.: “La definición del consorcio local como entidad local... ob. cit., págs. 37-41; y este último autor en: “El consorcio administrativo en la encrucijada... ob. cit., pág. 39.

39 Vid. TOSCANO GIL, F.: “La definición del consorcio local como entidad local... ob. cit., págs. 40-41.

de entidades y que, por tanto, se habilitaba al legislador autonómico para configurar el consorcio como una entidad local, circunstancia que debía reflejarse, obviamente, en los estatutos de la entidad⁴⁰. *A fortiori*, esta posición encontraba respaldo en la STS de 30 de abril de 1999 en la que se puso de relieve que, con la LRRL, el legislador estatal no quiso caracterizar a todos los consorcios que pudieran constituirse como EELL, pero tampoco negarles tal consideración, permitiendo que, en cada caso, según las circunstancias concurrentes, pudiera determinarse si el consorcio constituido era o no una entidad local⁴¹. En consecuencia,

algunas CCAA optaron por conferir la condición de entidad local a los consorcios de ámbito local, si bien se aprecian diversas técnicas legislativas al respecto⁴².

Proyectando las anteriores conclusiones sobre la tributación de los consorcios locales en el IS, deberíamos concluir que estas entidades, en determinadas ocasiones, resultan totalmente exoneradas de gravamen *ex* artículo 9.1 a) LIS. De hecho, los tribunales aplicaron el criterio expuesto, no solo para dirimir si los consorcios locales eran EELL, sino también para resolver la cuestión sobre la que estamos reflexionan-

40 Entre este sector mayoritario de la doctrina, véase, por todos, MARTÍN MATEO, R.: Entes locales complejos... ob. cit., pág. 22; este mismo autor en: "Los consorcios laborales: Una institución en auge", Revista de Administración Pública, nº 129, 1992, págs. 7-9; TOSCANO GIL, F.: "La definición del consorcio local como entidad local... ob. cit., págs. 43-45; y este mismo autor en: "El consorcio administrativo en la encrucijada... ob. cit., págs. 39-44. De la misma opinión son BLASCO DELGADO y CORCUERA TORRES, quienes expresamente manifestaron que la consideración de entidad local del consorcio local dependía de tres condiciones. La primera se atribuye al reconocimiento de entidad local que haga la legislación autonómica o estatal; la segunda, que sus integrantes sean en su totalidad o mayoritariamente EELL o, en su defecto, que su gobierno esté controlado por ellas; y la tercera, fundamentada en una condición de corte funcional, que la actividad o servicio público objeto del consorcio se halle incluida o no dentro del ámbito de las competencias locales. Vide BLASCO DELGADO, C. y CORCUERA TORRES, A.: "El establecimiento de tasas por los consorcios locales... ob. cit., pág. 19; así como este último autor en: "La sujeción al Impuesto sobre Sociedades de los Consorcios locales... ob. cit., pág. 130.

41 STS 2955/1999, de 30 de abril de 1999 (ECLI: ES:TS:1999:2955). Entendemos que el TS apeló a la casuística porque la diversidad de entidades que podían formar parte del consorcio conducía a que, realmente, su naturaleza jurídica dependiera del caso. Así, era preciso analizar en cada supuesto los estatutos, que es donde se individualiza el régimen jurídico del consorcio local, así como tomar en cuenta criterios que posteriormente han sido observados para precisar la adscripción del consorcio, tales como el control efectivo de los órganos de gobierno o la participación mayoritaria. Por consiguiente, de acuerdo con los argumentos esgrimidos por el TS en este caso, el control del consorcio por las entidades de una determinada esfera territorial era determinante de su naturaleza jurídica y del ámbito en el que el mismo quedaba incardinado, esto es, estatal, autonómico o local.

42 La legislación autonómica recoge una amplia amalgama de posibilidades. Por ejemplo, con claridad meridiana, el artículo 2 Ley 5/1997, de 22 de julio, de Administración Local de Galicia, arroga sin reservas la condición de entidad local a los consorcios locales. De modo similar, es decir, concediendo dicho carácter de entidad local a los consorcios locales, pero solamente cuando no estén participados por entidades privadas y siempre que presten servicios locales, puede verse el artículo 2 de la Ley 20/2006, de 15 de diciembre, municipal y de régimen local de las Illes Balears. De forma más tímida, en la Ley 5/2010, de 11 de junio, de autonomía local de Andalucía, dicha calificación se infiere, de acuerdo con sus artículos 3.4 y 78.3, aunque sin dejar constancia de ello de forma tan clara a como ocurre en la Ley gallega, por ejemplo. A sensu contrario, existe también legislación autonómica que no imputa la condición de entidad local a los consorcios locales. Así encontramos, verbigracia, la Ley 2/2003, de 11 de marzo, de Administración Local de la Comunidad de Madrid, ya que, a nuestro entender, de lo expuesto en su articulado el consorcio local queda más bien como una entidad instrumental de cooperación.

do⁴³.

Llegados a este punto, nos parece imprescindible el estudio del caso paradigmático de IFEMA. Esta entidad, que adopta la forma jurídica de un consorcio constituido por la Comunidad de Madrid, el Ayuntamiento de Madrid, la Cámara de Comercio e Industria y otras entidades privadas; pretendió sin éxito que le resultara de aplicación la exención plena en el IS. Por ello, su caso llegó al TS y fue resuelto en sendas Sentencias de 15 septiembre 2011⁴⁴ y de 22 septiembre 2011⁴⁵. En ambas sentencias se dilucida, en lo que nos interesa ahora, si el consorcio puede subsumirse en la categoría de entidades a las que les resulta de aplicación la exención plena que se refleja actualmente en el artículo 9.1 a) LIS.

Sintetizando los argumentos, la parte recurrente defendía la aplicación de la exención plena porque IFEMA se configuraba como un consorcio local que gozaba de la condición de entidad local. Esta afirmación era sostenida con base en la teoría de que el artículo 9.1 de la correspondiente ley del IS no contenía una definición de cada una de las categorías de entidades consideradas

exentas, produciéndose así un reenvío a las normas administrativas que regulaban cada una de dichas categorías, reenvío que, en lo que a las EELL respecta, debía entenderse realizado a la LRBRL. Sin embargo, el TS consideró, apoyándose en pronunciamientos anteriores como la Sentencia 2955/4692, de 30 de abril de 1999⁴⁶, que los consorcios únicamente debían ser reconocidos como entidad local cuando así lo dispusiera una ley o cuando estuvieran constituidos exclusivamente por EELL. En el caso de IFEMA, debido a su configuración, no apreciaron la condición de entidad local y, en consecuencia, no pudo acogerse a la exención plena.

En definitiva, lo que se desprendía de las reflexiones del TS en estas sentencias suponía marginar a supuestos concretos y minoritarios la aplicación de la exención plena en el IS a los consorcios. En particular, solamente cabía su aplicación a aquellos consorcios locales que fueran reconocidos como EELL por una ley, como es el caso de las leyes autonómicas dictadas en materia de régimen local, o cuando estuvieran constituidos únicamente por EELL. En el resto

43 En puridad, pese a reconocerse la posibilidad de que los consorcios locales podían resultar completamente exentos de gravamen cuando tuviesen la condición de EELL, los tribunales vinieron denegando dicha exención por diversas razones en la práctica. Por ejemplo, el TSJ de La Rioja, en la Sentencia 680/2001, de 20 de noviembre de 2001 (ECLI:ES:TSJLR:2001:680), entendió que el Consorcio para la Construcción y Dotación de un centro de Atención a Minusválidos Psíquicos en La Rioja no encajaba en ninguna de las categorías establecidas en el artículo 9 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, basándose en que la participación de una fundación en dicho consorcio impedía la consideración del mismo como ente público. Asimismo, también fundamentaba sus argumentos en que dicho consorcio escapaba del Sector Público porque se regía por normas de derecho privado en sus relaciones externas.

44 STS 6332/2011, de 15 de septiembre de 2011 (ECLI:ES:TS:2011:6332).

45 STS 6176/2011, de 22 de septiembre de 2011 (ECLI:ES:TS:2011:6176). Conviene recordar que esta sentencia viene a confirmar en gran parte la SAN 4378/2009, de 15 de octubre de 2009 (ECLI:ES:AN:2009:4378).

46 STS 2955/1999, de 30 de abril de 1999 (ECLI:ES:TS:1999:2955).

de casos, el consorcio no tendría la naturaleza de entidad local y, consecuentemente, no podría serle de aplicación la exención tipificada en el apartado a) del artículo 9.1 LIS. En otras palabras, salvo que una ley de régimen local los calificara como EELL, no resultaban completamente exentos de gravamen en el IS ni los consorcios constituidos entre órganos de las CCAA, ni aquellos en los que participase la AGE, ni tampoco los que constituyeran las EELL con otras AAPP, o cualesquiera de los mismos participados por entidades privadas.

III.3.c. Valoración crítica

La tesis que hemos expuesto implica, como señaló CORCUERA TORRES, que los consorcios locales podrían estar completamente exentos en el IS cuando una ley autonómica les otorgase la condición de entidad local y cuando así se infiriese de sus estatutos, lo cual, fruto de la habilitación legal a las CCAA en el primer caso, podría producir una complicada casuística que menoscabaría, a su juicio, la seguridad jurídica⁴⁷. Para nosotros, esta situación, ade-

más, podría afectar indirectamente a la potestad tributaria, ya que la decisión de un aspecto tan relevante, como es la propia calificación de entidad local del consorcio, comprometería el poder financiero del Estado para determinar el elemento subjetivo del hecho imponible en el IS, permitiendo que las CCAA decidieran indirectamente el gravamen de determinadas entidades en un impuesto estatal. De igual modo, si otorgáramos validez a la decisión de cada Comunidad Autónoma de conferir la categoría de entidad local mediante una ley dictada al amparo de su competencia⁴⁸, también podría lesionarse, en nuestra opinión, el principio de igualdad en la contribución porque entidades que son sustancial y funcionalmente iguales estarían sometidas a gravamen o no en función de una concesión discrecional por parte de la respectiva Comunidad Autónoma⁴⁹.

Sin embargo, pensamos que los anteriores quebrantos no se producen realmente por dos motivos de peso. Primero, porque nos suscita importantes dudas que la condición de entidad local otorgada por las CCAA tenga efectos en un impuesto esta-

47 CORCUERA TORRES, A.: "La sujeción al Impuesto sobre Sociedades de los Consorcios locales... ob. cit., pág. 136.

48 Vid., sobre las atribuciones competenciales de las CCAA en materia de régimen local, las Sentencias del Tribunal Constitucional 31/2010, de 28 de junio de 2010 (ECLI:ES:TC:2010:31); y 214/1989, de 21 de diciembre de 1989 (ECLI:ES:TC:1989:214).

49 El principio de igualdad juega un papel fundamental en materia de exenciones, ya que supone, tal y como afirmó MARTÍN QUERALT en los inicios constitucionales, un proceso de relativización de la capacidad económica como principio exclusivo de justicia de los tributos. MARTÍN QUERALT, J.: "La Constitución Española y el Derecho financiero", Hacienda Pública Española, nº 63, 1980, págs. 97-131. En virtud de este principio, no tienen cabida las discriminaciones no justificadas o arbitrarias y, en este caso, es palmario que se producirían entre consorcios. Pero, este principio no solamente prohíbe las discriminaciones arbitrarias, sino que, paradójicamente, admite aquellas que no tienen tal carácter, pues el trato desigual a sujetos situados en situaciones desiguales es adecuado para hacer efectivo el principio mentado. Vide, por todos, LOZANO SERRANO, C.: "La concesión de exenciones de tributos municipales", Revista Española de Derecho Financiero, nº 44, 1984, pág. 545; y este mismo autor en: Exenciones tributarias y derechos adquiridos, Tecnos, 1988, págs. 28-30 y 38.

tal, como es el IS⁵⁰. Y, segundo, porque creemos que los denominados consorcios locales no deben considerarse EELL en ningún caso y menos aún con el régimen jurídico aplicable en la actualidad⁵¹. En este sentido, incluso antes de la LRJSP, un sector importante de la doctrina, encabezado por CASTILLO BLANCO, acertó en sus planteamientos, considerando que la regulación incluida en la disposición adicional vigésima de la ya derogada LRJPAC confirmaba la complicación que suponía mantener la condición de ente local del consorcio, máxime cuando su régimen jurídico podía variar sustancialmente según el criterio de adscripción del mismo⁵². En consecuencia, junto con el refuerzo del carácter institucional del consorcio, esta circunstancia indicaba que se trataba de un ente instrumental al que le sería de aplicación o no la legislación local dependiendo de su adscripción a una u otra Administración.

Esta teoría, tal y como ha demostrado el TS en sus pronunciamientos más recientes⁵³, cobra fuerza con la aprobación de la LRJSP, ya que se traslada el objeto de la discusión hacia el régimen de adscripción del consorcio de ámbito local y se orilla el primigenio y tradicional debate referente a su verdadera naturaleza jurídica, evidenciando que los consorcios locales son, simple y llanamente, Administraciones institucionales pertenecientes a un determinado ámbito territorial⁵⁴. En efecto, una cosa es delimitar qué régimen jurídico debe aplicarse al consorcio y otra diferente que éste sea una entidad local. Por tanto, la adscripción a una u otra Administración, más que su calificación como entidad local en ciertos casos, conllevará la aplicación de un concreto régimen jurídico, que alcanza a aspectos como su funcionamiento, control

50 Véase la Resolución de la DGT núm. V1802-06, de 8 de septiembre de 2006, en la que se afirmó tajantemente que es indiferente a la regulación del IS la denominación como entidad local que hagan o puedan hacer las normativas autonómicas. Una postura equivalente se aprecia cuando, para acceder al Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos, se niega la validez a las declaraciones de utilidad pública autonómicas. Vid. CORRECHER MATO, C. J.: La tributación de las entidades deportivas privadas... ob. cit., págs. 108-109.

51 La jurisprudencia se ha posicionado de manera similar en los últimos tiempos, aunque el TS ha dejado una puerta abierta para que las CCAA puedan conferir legítimamente la condición de entidad local a los consorcios de ámbito local. Vide la STS 1254/2020, de 28 de mayo de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:1254); y la STS 3283/2019, de 9 de octubre de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:3283). En el mismo sentido puede comprobarse, por ejemplo, la Sentencia del TSJ del País Vasco 1114/2021, de 29 de abril de 2021 (ECLI:ES:TSJPV:2021:1114). El TEAC, por su parte, ha mantenido una postura restrictiva al respecto, considerando que los consorcios no pueden tener la condición de entidades completamente exentas porque no son entidades locales. Véase, por ejemplo, la Resolución del TEAC de 22 de julio de 2021 (00/06005/2018/00/00).

52 Por todos, CASTILLO BLANCO, F. A.: "La nueva regulación de los consorcios públicos..." ob. cit., págs. 893-894; y ALÍAS CANTÓN, M.: "Los consorcios locales: ¿Tienen potestad tributaria?"... ob. cit., pág. 57.

53 Vid. la STS 1254/2020, de 28 de mayo de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:1254); y la STS 3283/2019, de 9 de octubre de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:3283).

54 Las últimas modificaciones legislativas en materia administrativa han sido determinantes para que neguemos la condición de entidad local a los llamados consorcios locales. Es más, observamos que TOSCANO GIL, aunque se reafirma en su opinión en sentido opuesto al nuestro, sí reflexiona sobre nuevos matices decisivos. Vide TOSCANO GIL, F.: "La reforma del régimen legal de los consorcios administrativos..." ob. cit., págs. 90-93.

económico-financiero, etc⁵⁵.

Expuestos los argumentos, creemos que los consorcios locales son entidades de la Administración institucional que se adscriben a la Administración local en función de los criterios positivados en la normativa aplicable. Sin embargo, dicha adscripción no determina ni influye en su naturaleza jurídica, pues ésta siempre es la de Administración institucional⁵⁶. Ello implica, independientemente del ámbito al que se circunscriban, que los consorcios no puedan subsumirse en ninguna de las concretas entidades que se recogen en el artículo 9.1 LIS, pues la exención plena regulada en este precepto se articula en su apartado a) dirigiéndola a las Administraciones territoriales, mientras que el resto de apartados van declarando específicamente, uno a uno, qué entidades propias de la denominada Administración institucional también van a resultar exentas. Por lo tanto, no estando detallados los consorcios locales en la redacción del precepto, debe concluirse forzosa-mente que estas entidades instrumentales jamás serán sujetos completamente exentos

a la luz del tenor literal vigente, pues ni son Administraciones territoriales, ni tampoco, por ejemplo, aun cuando comparten características comunes, organismos autónomos del Estado o entidades públicas de análogo carácter de las CCAA o de las EELL⁵⁷. Lo contrario, a nuestro juicio, supondría ignorar la verdadera esencia jurídica de esta figura, la cual se colige, junto a sus principales características, de la propia definición del consorcio, así como del régimen jurídico aplicable.

Asimismo, tampoco es plausible ninguna interpretación que fuerce la incardinación de los consorcios locales entre los sujetos que gozan de la exención plena existente, ni mucho menos escudarse en una falsa interpretación extensiva de la exención, pues lo que viene a esconder es una integración analógica de la norma, proscrita en el ordenamiento jurídico *ex* artículo 14 LGT, porque supone una ampliación de un beneficio fiscal, pero también del hecho imponible⁵⁸. Es más, aunque la exclusión de estas entidades del ámbito de aplicación de la exención plena se debiera a un descuido,

55 PÉREZ TORRENTE ya vislumbró que, más que un problema relacionado con la naturaleza jurídica, el problema de los consorcios era de adscripción y, en consecuencia, de régimen jurídico aplicable. PÉREZ TORRENTE, J. A.: "Los consorcios... ob. cit., pág. 62. Con un carácter más actual, apuntan hacia esta dirección ATELA URIARTE, A.: "Los consorcios en la Ley 2/2016... ob. cit., págs. 294 y 308-309; y XIOL RÍOS, C.: "Consortios. Los consorcios no tienen consideración de entidades locales... ob. cit., pág. 1.

56 De manera similar se ha pronunciado ORÓN MORATAL, G.: "La financiación de los consorcios... ob. cit., pág. 33.

57 MERINO JARA, a los efectos de la exención del ICIO, también consideraba que las obras realizadas por consorcios no estaban exentas de gravamen porque se incumplía la condición subjetiva impuesta. En otras palabras, entendía que los consorcios no eran entidades locales. MERINO JARA, I.: "No sujeción y exención en el ICIO", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº 197 (parte Presentación), 2002, pág. 3 (recurso electrónico).

58 La idea de poder realizar interpretaciones extensivas o restrictivas descansa en un planteamiento equivocado. En este sentido, MARTÍN QUERALT et alii, amparándose en diversos pronunciamientos judiciales, concluyen que toda norma tributaria no debe ser objeto de interpretación extensiva o restrictiva, sino simplemente jurídica. MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G.; y TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 28.ª edición, Editorial Tecnos, Madrid, 2017, pág. 179.

tampoco debería admitirse esta posibilidad, máxime cuando la exención es, como acabamos de sugerir, una modalidad del hecho imponible y, por lo tanto, se integra en éste⁵⁹.

Con todo, desde una perspectiva *de lege ferenda*, podría reflexionarse sobre la pertinencia de ampliar los sujetos que están completamente exentos de gravamen en el IS, lo cual, a nuestro juicio, requiere de un profundo análisis que excede de nuestras pretensiones⁶⁰. No obstante, en lo que a los consorcios locales atañe, por mucho que tengan personalidad jurídico-pública independiente respecto a la de sus integrantes, se rijan por el Derecho administrativo y, por necesidad, carezcan de ánimo de lucro, no puede olvidarse que las entidades privadas pueden formar parte de los mismos, de modo que una hipotética atribución de la condición de entidades completamente exentas en el IS exige una reflexión sosegada y, sobre todo, una intervención legislativa. Aun así, como hemos defendido de manera general anteriormente, reiteramos que pocas dudas surgen para justificar la introducción de los consorcios administrativos, incluidos los de ámbito local, entre las entidades completamente exentas de gravamen en el IS cuando, por lo menos,

estén formados íntegramente por AAPP; se rijan por el Derecho administrativo, tanto en sus relaciones con los particulares como en su propio funcionamiento y naturaleza; y se prevea su funcionamiento como brazo personificado de la actuación de las AAPP.

Al margen de posibles modificaciones normativas, la realidad demuestra que los consorcios administrativos locales tributan obligatoriamente de conformidad con el Régimen de Entidades Parcialmente Exentas, ya que no pueden beneficiarse del Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos. De esta manera, tal y como ya nos hemos pronunciado para la generalidad de los consorcios, reiteramos que es incoherente que estas entidades no puedan beneficiarse de este último régimen fiscal en defecto de la exención plena en el IS. No obstante, esta afirmación queda bastante atemperada en determinados casos, ya que el artículo 34 LIS contempla una generosa bonificación por la prestación de servicios públicos locales, cifrada en el 99 por 100 y aplicable a la parte de cuota íntegra que corresponda a las rentas derivadas de la prestación de cualesquiera de los servicios comprendidos en el apartado 2 del artículo 25 o en el apartado 1 a), b) y c) del artículo 36 LRBRL. Por lo tanto, siguiendo las

59 Al respecto, agradecemos la claridad de la exposición de *ibíd.* págs. 276-278. Además, téngase en cuenta que, correlativamente a esa proscripción de la analogía en el ámbito del hecho imponible, el artículo 8.1 a) LGT prevé la reserva de ley para su delimitación, lo que alcanza tanto a su elemento objetivo como al subjetivo. En este último sentido, y relacionado con las exenciones, vide LOZANO SERRANO, C.: Exenciones tributarias y derechos adquiridos... *ob. cit.*, pág. 51.

60 Por ejemplo, RUIBAL PEREIRA afirmó sin tapujos que no había obstáculo para admitir la extensión de la exención total en el IS a los órganos de cualesquiera de las AAPP por concurrir en todos ellos el mismo presupuesto que serviría de base para su exención, esto es, la ausencia de capacidad contributiva. RUIBAL PEREIRA, L.: "Algunas reflexiones sobre las Entidades Locales como sujetos exentos en el Impuesto sobre Sociedades", *Jurisprudencia Aranzadi*, Tomo I parte Estudio, 1996, pág. 4 (recurso electrónico).

reflexiones de CORCUERA TORRES, si los consorcios se dedican exclusivamente a la prestación de tales servicios, quedarán casi completamente liberados de la obligación tributaria principal en el IS, en cuanto que no se debe incluir a los mismos entre las empresas mixtas o de capital íntegramente privado, expresamente excluidas de aplicar dicha bonificación⁶¹.

IV. REFLEXIONES FINALES

La flexibilidad y el dinamismo que aporta la figura jurídica de los consorcios administrativos puede contribuir a mejorar el desarrollo de las competencias públicas porque evita posibles duplicidades innecesarias e ineficientes. Además, al poder estar conformado por distintas AAPP, los consorcios administrativos se perfilan como una técnica de cooperación interadministrativa y, lo que es quizás más importante, como una herramienta de colaboración público privada que permite conectar la sociedad civil con la esfera pública gracias a la posible participación de entidades privadas con o sin ánimo de lucro.

Sin embargo, la omisión de un tratamiento explícito por parte del legislador, motivada, seguramente, por las dificultades para precisar la naturaleza jurídica y por los

complejos cambios normativos operados, ha propiciado que la fiscalidad de los consorcios administrativos en el Impuesto sobre Sociedades sea, cuando menos, discutible. En este sentido, en la normativa reguladora de dicho impuesto no se mencionan expresamente estas entidades, lo que provoca que los consorcios administrativos tributen de conformidad con el Régimen de Entidades Parcialmente Exentas, habida cuenta de que es el único régimen fiscal que contempla una fórmula legislativa lo suficientemente abierta como para dar cabida a entidades que, no estando expresamente mencionadas, cumplen con el mínimo requerimiento exigido, es decir, la ausencia de ánimo de lucro. De este modo, al prescindir de cualquier consideración sobre la persecución de fines de interés general, el legislador configura una exención de rentas consecuente, pero claramente insuficiente para los consorcios administrativos en atención a su naturaleza, fines y capacidad económica.

A nuestro modo de ver, independientemente del ámbito al que se circunscriban (estatal, autonómico o local), los consorcios administrativos deberían ser considerados entidades totalmente exentas en la mayoría de los casos y ello con independencia de que puedan formar parte de los mismos entidades privadas, incluso, con ánimo de lucro. Así, como hemos tenido ocasión de

61 CORCUERA TORRES, A.: "La sujeción al Impuesto sobre Sociedades de los Consorcios locales... ob. cit., págs. 139-140. Salvando las mentadas excepciones, la bonificación referenciada viene a establecer un régimen fiscal inocuo en el IS respecto a la forma en la que se prestan los servicios públicos locales. De esta manera, tanto si se prestan directamente por la entidad local competente como si se prestan por alguna otra entidad pública, la renta percibida estará exenta en su inmensa mayoría, ya sea por ser el sujeto que la percibe una entidad completamente exenta o ya sea porque es posible aplicar la correspondiente bonificación.

comprobar, los consorcios administrativos son entidades de naturaleza pública, con personalidad jurídica propia e independiente respecto de la de sus integrantes, que tienen todo su patrimonio enfocado a la satisfacción de los intereses públicos. Por consiguiente, puede sostenerse que los consorcios administrativos no denotan una verdadera capacidad contributiva, pues ésta se diluye en virtud del destino que se confiere a las rentas obtenidas.

Por otra parte, en defecto de la exención plena por la que abogamos, es un error que los consorcios administrativos ni siquiera puedan aplicar el Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos, ya que son entidades que carecen de ánimo de lucro y que, además, persiguen indudablemente fines de interés general. Esta situación solamente se comprendería si los consorcios administrativos fueran considerados entidades plenamente exentas, pero, no siendo así, es injusto que tributen forzosamente conforme al Régimen de Entidades Parcialmente Exentas, puesto que, además de la menor amplitud de la exención de rentas, reiteramos que se trata de un régimen tributario que no tiene en cuenta la persecución de fines de interés general y que se configura únicamente atendiendo a la ausencia de ánimo de lucro de las entidades a las que resulta de aplicación. Si los consorcios administrativos son entidades públicas que persiguen fines de interés general y que carecen de ánimo de lucro, ¿qué sentido tiene que el legislador les niegue la opción por el régimen tributario que valora fiscalmente la persecución de tales

fines por parte de las entidades sin ánimo de lucro? Desde luego, ninguno. No se comprende a la luz de la naturaleza, funcionamiento y fines de los consorcios administrativos que, por ejemplo, una fundación privada tenga prevista una fiscalidad en el Impuesto sobre Sociedades más favorable.

Para corregir el desatino existente, el legislador debería modificar el contenido del artículo 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, incluyendo a los consorcios administrativos entre las diversas entidades que pueden optar por la aplicación del régimen tributario favorable que regula esta ley. En consecuencia, los consorcios tendrían una alternativa y podrían elegir entre este régimen fiscal y el Régimen de Entidades Parcialmente Exentas, siempre que, claro está, cumplieran el resto de requisitos que se demandan a la luz del artículo 3 de la ley que hemos mencionado. Obviamente, salvo que puedan acogerse a la exención del deber de declarar regulada en el Régimen de Entidades Parcialmente Exentas, en la gran mayoría de supuestos interesaría optar por el Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos porque prevé un régimen de exención bastante más amplio y, además, en ambos casos, los gastos en los que incurran los consorcios no serán deducibles en un elevado número de veces, ya que constituirán, seguramente, aplicaciones de resultados, máxime si se tiene en cuenta que la *raison d'être* de estas entidades reside en el ejercicio de competencias públicas y a ello debe encaminarse

toda su actividad.

Con todo, una posible inclusión de los consorcios administrativos entre los sujetos que pueden beneficiarse del Régimen Fiscal de las Entidades Sin Fines Lucrativos, pese a valorarse favorablemente por la mayor exención de rentas que contempla este régimen tributario, es una solución insuficiente, pues no puede olvidarse que las entidades objeto de estudio son públicas y persiguen fines de interés general en términos equivalentes a como lo hacen, por ejemplo, los organismos autónomos del Estado. De esta forma, lo más justo, insistimos, sería conferirles el estatus fiscal de entidades plenamente exentas en el Impuesto sobre Sociedades, al menos cuando estén íntegramente conformados por entidades públicas. Es evidente que ello reclama una modificación legislativa del artículo 9.1 LIS y, aunque puede ser importante para la utilización óptima de estas entidades y para el buen funcionamiento del Sector Público, también lo es para la consecución de un sistema tributario justo.

Finalmente, debemos insistir en que las problemáticas analizadas alcanzan por igual a todos los consorcios administrativos, al margen del ámbito al que queden circunscritos. En consecuencia, si bien existían motivos que permitían defender en ciertos casos la exención plena en el Impuesto sobre Sociedades de los consorcios de ámbito local por entender que se trataba de Entidades Locales, lo cierto es que, por un lado, la calificación que se otorga al abrigo de la legislación autonómica no parece que

proyecte sus efectos en este impuesto y, por el otro, dicha calificación no se infiere, en nuestra opinión, con el régimen jurídico actual. Por ello, sin perjuicio de considerarlo desacertado, creemos que el régimen tributario aplicable a los consorcios de ámbito local en el Impuesto sobre Sociedades es siempre el mismo que el que resulta de aplicación al resto de consorcios, esto es, el Régimen de Entidades Parcialmente Exentas. Dicho esto, no debe perderse de vista que los consorcios administrativos pueden aplicar una bonificación del 99 por 100 por la prestación de servicios locales, lo cual viene a erradicar *de facto* cualquier injusticia en este concreto ámbito.

BIBLIOGRAFÍA

- ALÍAS CANTÓN, M.: “Los consorcios locales: ¿Tienen potestad tributaria?”, *Revista de Estudios de Administración Local y Autonómica*, nº 4 (julio-diciembre), 2015, págs. 51-71.

- ATELA URIARTE, A.: “Los consorcios en la Ley 2/2016, de 7 de abril, de Instituciones Locales de Euskadi tras la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público”, *Revista Vasca de Administración Pública*, nº110-I, 2018, págs. 285-313.

- BARRERO RODRÍGUEZ, C.: “Los

consorcios ante un nuevo régimen jurídico”, *Revista Andaluza de Administración Pública*, nº 94 (enero-abril), 2016, págs. 57-88.

- BLASCO DELGADO, C. y CORCUERA TORRES, A.: “El establecimiento de tasas por los consorcios locales: En especial para financiar el servicio de tratamiento, vertido y transferencia de residuos urbanos”, *Tributos Locales*, nº 94, 2010, págs. 11-33.

- BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “Cuestiones conflictivas en de las exenciones subjetivas y entidades parcialmente exentas en el IS (Arts. 9, 120 a 122 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades)”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 4, 2011, págs. 1-31 (recurso electrónico).

- CARRETERO LESTÓN, J. L.: “La financiación del deporte municipal. Los recursos derivados de la prestación de servicios deportivos”, *Tributos Locales*, nº 125, 2016, págs. 55-70.

- CASTILLO BLANCO, F. A.: “La nueva regulación de los consorcios públicos: Interrogantes y respuestas sobre el régimen jurídico de su personal”, *Revista Vasca de Administración Pública*, nº especial 99-100 (mayo-diciembre), 2014, págs. 887-920.

- CORCUERA TORRES, A.: “La sujeción al Impuesto sobre Sociedades de los Consorcios locales: A propósito de la STS de 15 de septiembre de 2011”, *Tributos Locales*, nº 111, 2013, págs. 121-142.

- CORRECHER MATO, C. J.: *La tributación de las entidades deportivas privadas sin fines lucrativos en el Impuesto sobre Sociedades*, Reus, Madrid, 2021.

- COSCULLUELA MONTANER, L.: *Manual de Derecho Administrativo*, 29.^a edición, Thomson Reuters-Civitas, 2018 (recurso electrónico).

- DE LA PLATA CABALLERO, N. F.: *Los servicios públicos deportivos*, Instituto Andaluz del Deporte, Madrid, 2001.

- GARCÍA RUBIO, F.: “Los consorcios locales en el Proyecto de Ley de Régimen Jurídico del Sector Público. Reflexiones necesarias”, *Documentación Administrativa. Nueva Época*, nº 2, 2015, págs. 1-17 (recurso electrónico).

- HERRERA MOLINA, M. A.: *La sujeción de las fundaciones al Impuesto sobre Sociedades*, La Ley, Madrid, 2000.

- JARACH, D.: *El hecho imponible*,

Abeledo-Perrot, 3.^a edición, Buenos Aires, 1982.

- LÓPEZ PELLICER, J. A.: *El consorcio urbanístico*, Ediciones Abella, 1984.

- LOZANO SERRANO, C.: *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Tecnos, 1988.

- LOZANO SERRANO, C.: “La concesión de exenciones de tributos municipales”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 44, 1984, págs. 537-558.

- MARÍN BENÍTEZ, G.: “La analogía en Derecho tributario: Tópicos, controversias y algunas reflexiones críticas”, *Revista de Contabilidad y Tributación: Comentarios, Casos Prácticos*, nº 350, 2012, págs. 97-138.

- MARTÍN QUERALT, J.: “La Constitución Española y el Derecho financiero”, *Hacienda Pública Española*, nº 63, 1980, págs. 97-131.

- MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G.; y TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 28.^a edición, Editorial Tecnos, Madrid, 2017.

- MARTÍN MATEO, R.: “El consorcio como institución jurídica”, *Revista de Administración Pública*, nº 61, 1970, págs. 9-42.

- MARTÍN MATEO, R.: *Entes locales complejos: Mancomunidades, agrupaciones, consorcios, comarcas, áreas metropolitanas*, Editorial Trivium, 1987.

- MARTÍN MATEO, R.: “Los consorcios laborales: Una institución en auge”, *Revista de Administración Pública*, nº 129, 1992, págs. 7-18.

- MERINO JARA, I.: “No sujeción y exención en el ICIO”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº 197 (parte presentación), 2002, págs. 1-4 (recurso electrónico).

- ORÓN MORATAL, G.: “La financiación de los consorcios: Naturaleza y régimen jurídico de sus recursos y patrimonio”, *Tributos Locales*, nº 138, 2019, págs. 21-33.

- PALLARÉS RODRÍGUEZ, M. R.: *Las exenciones tributarias en el Impuesto sobre Sociedades*, Marcial Pons, Madrid, 1995.

- PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: "La tributación de la Feria Muestrario Internacional de Valencia", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº 4015 (parte Presentación), 2002, págs. 1-4 (recurso electrónico).

- PÉREZ TORRENTE, J. A.: "Los consorcios", *Revista Catalana de Dret Públic (Autonomies: Especial In memoriam Josep M. Vilaseca i Marcet)*, nº 21, 1996, págs. 51-65.

- RUIBAL PEREIRA, L.: "Algunas reflexiones sobre las Entidades Locales como sujetos exentos en el Impuesto sobre Sociedades", *Jurisprudencia Aranzadi*, Tomo I parte Estudio, 1996, págs. 1-10 (recurso electrónico).

- TOSCANO GIL, F.: "El consorcio administrativo en la encrucijada", *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica*, nº 3, 2015, págs. 35-57.

- TOSCANO GIL, F.: "La definición del consorcio local como entidad local en la

legislación autonómica", *Cuadernos de Derecho Local (QDL)*, nº 27, 2011, págs. 36-47.

- TOSCANO GIL, F.: "La reforma del régimen legal de los consorcios administrativos: ¿Modificación de sus notas características o mutación de su naturaleza jurídica?", *Anuario del Gobierno Local (Ejemplar dedicado a: Los retos del Gobierno local: repolitización, transparencia y reformas)*, nº 1, 2014, págs. 75-103.

- TOSCANO GIL, F.: "Otra vez los consorcios administrativos: Novedades introducidas por la Ley 40/2015 de Régimen Jurídico del Sector Público", *Revista Vasca de Administración Pública*, nº 105, 2016, págs. 473-513.

- XIOL RÍOS, C.: "Consortios. Los consorcios no tienen consideración de entidades locales a los efectos de inscripción en el registro regulado por el RD 382/86, de 10 de febrero. Entidades locales. - Registro", *La Administración Práctica*, nº 7 (parte jurisprudencia), 2018, págs. 1-7 (recurso electrónico).

TRIBUTOS LOCALES es una publicación de Renta Grupo Editorial S.A. dirigida al personal de las distintas Administraciones Públicas, así como profesores en materia tributaria y profesionales en ejercicio, configurándose como una publicación científica de periodicidad bimestral.

Es una revista electrónica indexada en RESH (cumple con 9 criterios de calidad editorial exigidos por el CNEAI, y 11 de los exigidos por la ANECA). Su impacto en el periodo 2004-2008 fue de 0.232.

Catálogo LATINDEX cumple 30/33, v1.0 (2002-2017), indexada en IndDICEs-CSIC, Latindex, MIAR. Journal Scholar Metrics; H5-Index: 3, H5-Median: 3, H Citations: 9. Posición 669/885, Q4. Indizada en DIALNET, evaluada en CARHUS Plus+ 2018, Antigüedad = 21 años, pervivencia $\log_{10}(21) = +1.3$, ICDS = 3.8. Cat. D CIRC, Cat. C CARHUS 2014. Según WorlCat la revista está disponible en la Biblioteca Nacional de España, Universidad de Valencia, Universidad de Deusto, Universidad de Granada, Universidad Autónoma de Barcelona, entre otras.

