

MEMORIA 1996

SUMARIO

Primera parte

	<u>Pág.</u>
Consideraciones generales	
I.- Introducción-----	7
II.- La Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general-----	10
a) Valoración general-----	10
b) El concepto de entidad sin fin lucrativo a efectos de poder gozar de los beneficios fiscales -----	12
c) La disposición adicional quinta. La Iglesia Católica y otras entidades religiosas con acuerdos de cooperación -----	13
III.- Las Cajas de Ahorros o la pervivencia en el impuesto sobre actividades económicas de una exención de licencia fiscal inexistente-----	17
IV.- Colaboración-----	20

Segunda parte

Las Ordenanzas Fiscales vistas a través de la impugnación de sus aplicaciones

Ordenanza Fiscal nº 1.1 -----	23
----- Tributos sobre bienes inmuebles	
A.- Contribución territorial urbana e impuesto sobre gastos	

suntuarios -----	23
B.- Impuesto sobre bienes inmuebles -----	23
1.- Sujeto pasivo. Cesión de uso -----	24
2.- Notificación del valor catastral -----	24
3.- Expropiación y determinación del sujeto pasivo -----	25
4.- Rectificación de errores, nueva liquidación y problemas de orden competencial -----	26
5.- Exenciones -----	26
a) Universidades -----	26
b) Congregaciones religiosas. Pisos en propiedad horizontal -----	27
c) Centros docentes -----	28
d) Parkings construidos en bienes de dominio público ---	30
e) Puerto -----	31
f) Carácter rogado de la exención y período de disfrute ---	32
6.- Bonificaciones -----	32
a) Autopistas -----	32
b) Empresas de construcción y promoción inmobiliaria ---	33
7.- Ley de fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general	34
Ordenanza fiscal nº 1.2 -----	36
Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica	
1.- Solicitud de exención o impugnación de su denegación -----	36
2.- Potencia fiscal de los vehículos -----	37
3.- Impugnación de la providencia de apremio -----	38
4.- Alta, transmisión y baja del vehículo -----	38
5.- Prescripción del impuesto -----	38
6.- Recursos no admitidos -----	39
Ordenanza fiscal nº 1.3 -----	40
Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana	
A.- Plus valía -----	40
1.- Autoliquidaciones fuera de plazo -----	40

2.- Intereses de demora-----	41
3.- El impuesto en casos de separación o divorcio -----	41
4.- Prescripción del impuesto -----	41
5.- Documentos privados-----	42
6.- El valor catastral. Bienes sujetos-----	42
7.- Peculiaridades por razón de los sujetos -----	42
B.- Tasa de equivalencia-----	43
Ordenanza fiscal nº 1.4 -----	44
Tributos sobre actividades económicas	
A.- Impuesto sobre actividades económicas-----	44
1.- Evaluación de las cifras: la normalización del impuesto --	44
2.- Los beneficios fiscales-----	46
2.1.- La difícil andadura de las bonificaciones por inicio de actividad-----	48
a) Acreditación y tramitación del expediente-----	48
b) La identificación del supuesto de hecho -----	50
a') Sucesión en la actividad-----	52
b') Ampliación de actividad -----	53
c') Traspaso de negocio -----	54
2.2.- Los centros docentes concertados -----	55
3.- Competencia del Ayuntamiento para liquidar.	
Liquidaciones provisionales de oficio-----	57
3.1.- Naturaleza de las liquidaciones incluidas en el padrón del impuesto -----	58
3.2.- Alcance y ámbito de aplicación de la liquidación provisional de oficio-----	59
3.3.- Rectificación de la aplicación de beneficios fiscales a través de una liquidación provisional de oficio-----	61
4.- El elemento superficie-----	61
5.- El caso singular de las Cajas de Ahorros -----	64
B.- Licencia fiscal-----	64
C.- Radicación-----	65
D.- Licencia de apertura-----	65
Ordenanza fiscal nº 2.1 -----	67

Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras	
Ordenanza fiscal nº 3.1 -----	68
Tasas por servicios generales	
Ordenanza fiscal nº 3.2 -----	69
Tasas por servicios de bomberos	
Ordenanza fiscal nº 3.4 -----	75
Tasas por servicios urbanísticos	
Ordenanza fiscal nº 3.5 -----	80
Tasas por servicios de limpieza	
Ordenanza fiscal nº 3.6 -----	84
Tasa de alcantarillado	
Ordenanza fiscal nº 3.8 -----	85
Tasas por servicios de inspección y prevención sanitaria	
Ordenanza fiscal nº 5.1 -----	86
Precios públicos por la utilización privativa del dominio público municipal	
Otros asuntos -----	89
A.- Informes-----	89
B.- Quejas-----	92
Anexo I -----	94
Expedientes tramitados	
Anexo II -----	96
Clasificación por conceptos	
Anexo III -----	99
Porcentajes	

Primera parte

Consideraciones generales

I.- Introducción.

Después de poder reiterar un año más que el de 1996 se presentó para el Consell Tributari como de completa normalidad, sin que hubiera variaciones en cuanto a la composición del mismo ni cambios o adiciones en su equipo de letrados y administrativos que le auxilian en su labor, se va a examinar la marcha del mismo que tiene algunas consideraciones dignas de ser destacadas.

Descendió ligeramente el número de asuntos tratados que quedó en 713, inferior por tanto a la cifra más baja anterior que era la de 1989 con 787 asuntos; pero en cambio aumentó la dificultad de los temas estudiados debido al planteamiento de dos importantes grupos de asuntos que hacían referencia a las fundaciones y asociaciones por un lado, y a las Cajas de Ahorros por otro.

Unas y otras solicitaron la exención de tributos que, en cuanto a las fundaciones se concretaba en el impuesto sobre bienes inmuebles. La publicación y puesta a punto de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, daba pie a ello, rebasando en muchos aspectos los principios sentados por la Ley 39/1988, reguladora de las haciendas locales, con la particularidad de que se pudo constatar desde un principio que algunas de dichas fundaciones habían solicitado y obtenido con anterioridad la exención tributaria del impuesto sobre bienes inmuebles a través de la Ley 39/1988, pero deseaban la cobertura mayor que podía ofrecerles la nueva Ley 30/1994; y de otra parte, la puesta en marcha del impuesto sobre actividades económicas como sucesor de la antigua licencia fiscal obligó a los Ayuntamientos a estudiar si las Cajas de Ahorros podían seguir disfrutando del beneficio de exención que en muchos casos les fue reconocido al amparo de la legislación anterior, pero que en otros ya se había discutido su alcance dejándolo reducido a la parcela relativa a los Montes de Piedad.

En ninguno de los casos se trataba de gran número de asuntos, pues se podían cuantificar en una veintena en cada uno de los grupos, pero la importancia económica de uno y otro impuesto, y la falta de criterios definitivos en los referidos temas, pues tanto el legislador como los tribunales habían sido muy benignos al

calificar estas situaciones amparadas por la Ley general de beneficencia y por el Estatuto de las Cajas de Ahorros de 1933, obligaron a un planteamiento más serio que se tradujo: por una parte, en que la Administración empezara a liquidar uno y otro tributo dando por supuesto que las cosas habían cambiado; y de otra, que los interesados al oponerse a dichas liquidaciones o previéndolas como cosa inmediata, solicitaron la exención del impuesto sin esperar a que les fuera liquidado.

Consecuencia de ello fue el planteamiento de un importante número de expedientes y recursos con situaciones iniciales de hecho bastante diferenciadas, con la particularidad de que la novedad de las mismas y la mayor exigencia de requisitos que había regulado el legislador, dieron lugar a que los interesados comparecieran muchas veces aportando simplemente las argumentaciones que les habrían bastado en la legislación anterior pero que ahora no resultaban suficientes.

La Ley 30/1994, de 24 de noviembre, y su complementario R.D. 765/1995, de 5 de mayo, aparte la de regulación de las haciendas locales Ley 39/1988, exigieron numerosos requisitos que había que cumplir con carácter previo pues formaban parte del derecho que se pedía, y sin los cuales no se podía seguir adelante en las peticiones de fondo. Había que acreditar la titulación de la propiedad de los inmuebles, el destino de los mismos a los fines de las instituciones, y la utilización privativa de éstos sin cesión a terceros, y poder así llegar a la conclusión de que no se iba a producir una competencia desleal ni una derivación hacia actividades meramente mercantiles. Todo ello obligó a que tanto los órganos municipales de gestión como el Consell Tributari solicitaran de los interesados la aportación de los datos que estimaron imprescindibles para conocer la verdadera situación de los peticionarios y que justificaran estar en las condiciones exigidas por la normativa especial para que se les concediera la exención.

Se quiso prevenir de dicha forma los posibles fraudes de Ley que una legislación bastante permisiva como es la de fundaciones podía provocar; y por otra parte se procuró tener en cuenta las circunstancias sociales del momento a fin de que se admitiese, por ejemplo, que no estaba fuera de la línea aceptable el que las fundaciones que pudieran considerarse "tipo" en su tiempo y que se constituyeron en beneficio de algunos colectivos de origen generalmente laboral o de inspiración simplemente altruista, se adaptaran a las circunstancias actuales permitiéndoles superar su fase histórica constituida por la aportación de unos inmuebles y de un

capital que cubría las necesidades del objeto social, mediante la aceptación de complementarias subvenciones o complementarios ingresos procedentes de prestaciones voluntarias de los favorecidos o de la venta de productos fabricados en la misma fundación, o de rentas producidas por inmuebles que siguieran recibiendo a título de donación, sin perder por ello su carácter y el derecho de ser ayudadas.

Lo curioso es que costó trabajo conseguir de varias de estas asociaciones o fundaciones que facilitaran los datos que se les pedía, maliciando que podían ser utilizados en otros campos, incluso tributarios. Y ésta es una de las causas de que la tramitación de estos expedientes haya sido más laboriosa, pues entre la aplicación automática de la teoría de la carga de la prueba denegando lo que no ayudaron a acreditar los interesados, únicos que podían conocerlo y explicarlo, y la posibilidad de que con una insistencia reiterada se pudiese resolver ya ahora lo que se intuía como posible, evitando una segunda vuelta con base en futuras liquidaciones, se prefirió solicitar de nuevo los referidos datos antes que denegar con frialdad lo que se adivinaba como muy posible. Todo ello sin contar los muchos casos en que las situaciones que había que acreditar eran de carácter negativo (no tener cedidos los inmuebles a terceros, no realizar actividades principalmente mercantiles, invertir las rentas o adquisiciones en un porcentaje determinado para los fines sociales, etc.), lo cual complicaba los planteamientos y obligaba a tener por bastantes las certificaciones expedidas a título personal por autoridades o superiores de los interesados que lo hacían sin demasiada base.

Se va a destacar en esta primera parte de la Memoria cuanto hace referencia a la consideración general de las fundaciones y asociaciones comprendidas en la Ley como posibles sujetos pasivos tributarios, y a las Cajas de Ahorros que constituyen un mundo aparte con problemas diferentes, no sin significar de antemano que sus campos de presentación son distintos aunque tengan muchos puntos de contacto. Y se dejará para la segunda parte de la Memoria el estudio pormenorizado de los casos más significativos presentados en relación al impuesto sobre bienes inmuebles para las fundaciones y asociaciones y para el impuesto sobre actividades económicas para las Cajas de Ahorros.

II.- La Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general.

a) Valoración general.- Sin duda alguna puede afirmarse que la interpretación de la Ley 30/1994 ha constituido el problema al que más tiempo se ha dedicado el Consell Tributari durante el año 1996.

La nueva Ley, y su normativa de desarrollo, plantea importantes problemas interpretativos derivados de su compleja estructura. El Consell Tributari dedicó buena parte de sus esfuerzos a debatir el sentido de la norma en su conjunto antes de proponer resoluciones concretas en relación a los problemas que le planteaban los recurrentes en sus escritos. Como se expondrá a continuación, ya se ha formado criterio sobre dos cuestiones esenciales: el sentido tanto de la disposición adicional quinta como del Real Decreto 765/1995 en materia de entidades religiosas, y la interpretación que debe darse al concepto de actividad mercantil recogido en el artículo 42 de la Ley, concepto que utiliza la norma legal para determinar qué es lo que debe entenderse por entidad sin fin lucrativo a los efectos del disfrute de beneficios fiscales.

Tratando de resumir lo que ha sido este extenso e intenso debate en el seno del Consell Tributari, podemos destacar tres puntos centrales de interés en lo que hace referencia al impuesto sobre bienes inmuebles y la exención que prevé la norma legal en su artículo 58.

De acuerdo con el citado artículo 58 de la Ley 30/1994 se reconoce la exención en el pago del impuesto sobre bienes inmuebles para los bienes de los que sean titulares las fundaciones y asociaciones que cumplan los requisitos establecidos en el capítulo I del título II, siempre que no se trate de bienes cedidos a terceros mediante contraprestación, estén afectos a las actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica, y no se utilicen principalmente en el desarrollo de explotaciones económicas que no constituyan su objeto o finalidad específica.

Se imponen, pues, dos tipos de requisitos. Unos de carácter subjetivo, por remisión al capítulo I del título I, y otros que afectan al destino de los bienes.

En cuanto a los requisitos subjetivos el problema central estriba en la interpretación de lo que deba entenderse por entidad sin fin lucrativo a los efectos de poder disfrutar de los beneficios fiscales que introduce la Ley. La precisión de

este concepto se lleva a cabo de modo principal en el artículo 42, exigiendo su número primero unos requisitos de carácter positivo, mientras que los números dos y tres del mismo artículo imponen unos requisitos negativos. En concreto, el número dos establece que "no se considerarán entidades sin fines lucrativos, a los efectos de este Título, aquéllas cuya actividad principal consista en la realización de actividades mercantiles".

A estos problemas de orden subjetivo cabe añadir los que se derivan de las disposiciones adicionales, en las que se introducen algunos regímenes especiales que han sido desarrollados por normas posteriores. Concretamente, se estudió por el Consell la disposición adicional quinta, primera, relativa a la Iglesia Católica y a las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español, precepto desarrollado por el Real Decreto 765/1995.

Como se deriva de esta sucinta exposición, son diversos los temas que plantea la Ley 30/1994 en relación a la exención en el pago del impuesto sobre bienes inmuebles (se acompaña un cuadro adjunto en donde tratan de sistematizarse las diversas cuestiones que plantea la Ley 30/1994 en materia de exenciones a tributos locales). De ellos, algunos son prueba de los elementos fácticos que deben acreditarse en el expediente. Otros, sin embargo, afectan a cuestiones interpretativas de la normativa aplicable. Dos cuestiones fundamentales han sido ya tratadas por el Consell Tributari en sus dictámenes de 1996, y a ellas nos referimos a continuación.

Antes de exponer estas dos primeras aportaciones, debe hacerse mención a un problema previo de orden temporal que dio lugar a repetidos informes del Consell.

Muchos contribuyentes impugnaron liquidaciones de los años 1994 y 1995 alegando la aplicación de la Ley 30/1994, pero sin aportar la documentación precisa y sin seguir los pasos procedimentales marcados por las normas de desarrollo para poder gozar de los beneficios fiscales. En todos estos supuestos el Consell Tributari desestimó los recursos, entendiendo que en términos legales el escrito del recurrente constituía una solicitud de exención, a la que se debía dar

respuesta tras la tramitación del oportuno expediente y contra la cual sería, en su caso, procedente el recurso.

b) El concepto de entidad sin fin lucrativo a efectos de poder gozar de los beneficios fiscales.- Como se ha apuntado, el artículo 58,1 de la Ley 30/1994 reconoce la exención a las fundaciones y asociaciones que cumplan los requisitos establecidos en los artículos 42 a 45 del mismo texto legal.

Dichos preceptos establecen diversos requisitos de tipo formal y material que deberán acreditarse en el expediente a través de los oportunos medios probatorios. Su constatación puede ser conflictiva en algún caso, pero no ofrece esta cuestión mayores problemas.

La cuestión debatida en el seno del Consell Tributari fue la interpretación que debía darse a lo dispuesto en el artículo 42,2: "No se considerarán entidades sin fines lucrativos, a los efectos de este título, aquéllas cuya actividad principal consista en la realización de actividades mercantiles".

El citado precepto introduce un concepto jurídico que debe ser interpretado, y de cuyo sentido deriva que pueda o no reconocerse el derecho al beneficio fiscal. En definitiva, ¿qué debe entenderse por actividad mercantil a los efectos de la Ley 30/1994?.

Para interpretar el concepto del artículo 42,2 se partió de la idea fundamental de que tal interpretación debía tener en cuenta el conjunto de la norma legal en la que se incardina, buscando por tanto una interpretación finalista de la norma en cuestión.

A partir de esta premisa se constató que la expresión actividad mercantil no se define en la propia Ley 30/1994 ni en el ordenamiento tributario. Sí aparece en normas tributarias el concepto de actividad empresarial. Se entiende por tal la actividad que implica la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

Este concepto se juzgó no equiparable con el de actividad mercantil de la Ley 30/1994, pues en la mayoría de los casos las actividades que la Ley trata de incentivar se han de estructurar ordenando medios de producción materiales y humanos con la finalidad de distribuir bienes o prestar servicios, sin perseguir sin embargo por ello un fin lucrativo. La aplicación analógica de esta definición reduciría de tal modo el ámbito de posible aplicación del régimen fiscal creado por aquella Ley que la vaciaría de contenido en este concreto extremo.

Por idénticas razones a las que acaban de exponerse se rechazó la idea de identificar la falta de actividad mercantil con la circunstancia de que en tal actividad los bienes o servicios se distribuyeran o prestaran de forma gratuita o sin contraprestación.

Se llegó por esta vía a formular un concepto que se admite no es del todo preciso, pero que da unas pautas suficientes para concretar su sentido ante el análisis del caso concreto. Un cierto casuismo se juzgó imprescindible para poder llegar a soluciones justas y conformes con la norma de referencia.

Así, se entendió que la noción de actividad mercantil utilizada en la Ley 30/1994 a efectos de beneficios fiscales se debe identificar de forma general y abstracta con la que se realiza mediante contraprestación en las condiciones propias del mercado, esto es, actuando en concurrencia y sin tener como finalidad primordial el dar satisfacción a necesidades sociales de interés general.

El estudio del caso concreto permitirá integrar la definición para concluir calificando o no la actividad enjuiciada como mercantil.

c) La disposición adicional quinta. La Iglesia Católica y otras entidades religiosas con acuerdos de cooperación.- Un segundo problema que ocupó largas horas de reflexión fue el de la interpretación que debía darse a la disposición adicional quinta de la Ley. ¿Suponía la misma un régimen subjetivo especial, o debían estas entidades someterse a los mismos requisitos de acreditación subjetiva previstos en el capítulo primero, título segundo, de la Ley?.

Si se aplicara el régimen general, esto es, el artículo 58,1 y su remisión a los artículos 42 a 46 de la Ley, nos encontraríamos con que muchos de los requisitos

establecidos en estos preceptos no pueden ser aplicables a las entidades religiosas por incompatibilidad de naturaleza o de régimen jurídico.

En todo caso, la singularidad del problema fue reconocida por el Real Decreto 765/1995, de 5 de mayo, aprobado bajo el enunciado "adaptación a las entidades eclesíásticas del régimen previsto en el Título II de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre". Adaptación en buena medida impuesta por los términos del Acuerdo sobre asuntos económicos con la Santa Sede de 3 de enero de 1979.

En el citado Real Decreto se distinguen los requisitos exigibles según se trate de las entidades del artículo IV o del artículo V del Acuerdo citado. El apartado primero de la disposición adicional segunda establece: "Las entidades eclesíásticas comprendidas en el artículo IV del Acuerdo sobre Asuntos económicos suscrito entre el Estado español y la Santa Sede el 3 de enero de 1979 ... disfrutarán de todos los beneficios fiscales previstos en el Título II de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, cuando persigan los fines previstos en el artículo 42,1-a de dicha Ley".

El propio Real Decreto se encarga de determinar los requisitos para acreditar el disfrute de los beneficios fiscales, estableciendo que los requisitos generales de la Ley se deberán cumplir según el modo previsto en la norma reglamentaria. En concreto, de la interpretación conjunta del Real Decreto 765/1995 se llega a la conclusión de que las entidades eclesíásticas del artículo IV del Acuerdo económico con la Santa Sede, requieren para poder gozar de los beneficios fiscales de la Ley 30/1994 cumplir con los siguientes requisitos:

- Justificar su inclusión en el Registro de Entidades Eclesíásticas del Ministerio de Justicia.

- Justificar la titularidad de los inmuebles.

- Perseguir los fines previstos en el artículo 42,1.a.

- Acreditar que los bienes están afectos a las actividades que constituyen su finalidad específica, que no se utilizan en el desarrollo de actividades económicas que no constituyan la finalidad específica y que no están cedidos a terceros mediante contraprestación. En el caso de las entidades en cuestión, según el artículo 5 de la disposición adicional segunda, esto se cumplirá acreditando la titularidad de los bienes o explotaciones de que se trate y aportando certificación de

la autoridad competente, que es, según lo previsto en el apartado 6, el superior o superiora de quien dependa la entidad religiosa.

La interpretación de la norma reglamentaria se acompañó de una última consideración por parte del Consell Tributari. El Real Decreto 765/1995 reduce las facultades de la Administración para comprobar la concurrencia de las circunstancias determinantes de la exención, pero no debe olvidarse que los requisitos de la exención están establecidos por ley y que quien debe aplicarlos en última instancia es la propia Administración. Debe entenderse, por tanto, que el Reglamento establece una inversión de la carga de la prueba, lo que no impide por tanto que la Administración aporte pruebas sobre las características de la explotación y sobre su acomodación a la finalidad protegida que puedan llegar a contradecir la calificación de la autoridad eclesiástica. Facultad revisora de la Administración que el Consell Tributari ha estimado correcta en algún supuesto concreto.

BENEFICIOS LEY 30/1994

FUNDACIONES EN GENERAL (QUE NO SE ACOGEN A LAS DISPOSICIONES ADICIONALES)

El art. 58 exige el cumplimiento de requisitos de la entidad, y del inmueble (IBI) o de la actividad (IAE).

1.- Requisitos de la entidad (los del cap.I del T.II, art. 41 a 58):

1.1.- Que sea una entidad sin fines lucrativos. Concepto a efectos fiscales:

- Lo son (art. 41): fundaciones y asociaciones de utilidad pública que cumplan los requisitos del T.II

- Excepciones. A efectos fiscales no se consideran entidades sin fines lucrativos:

1.1.2.1. (art. 42.2) Si su actividad principal es mercantil.

Act. Pral. Mtil.	* contraprestación/explotación económica
	* objetivamente persigue lucro (i.e. no altruismo)
	* no coincide con su fin y además es mercantil

1.1.2.2. (art. 42.3) Si sus beneficiarios son los fundadores o asociados, o sus parientes hasta 4º grado

1.2.- Requisitos del art. 42.1:

a) Perseguir fines asist.,soc.,cívicos.,educ.,cult.,cient.,depor.,sanit., otros de interés gral. de naturaleza análoga

b) Destinar a tales fines >70% de las rentas netas y otros ingresos (deducidos impuestos).

c) Justificar que participaciones mayoritarias en sociedades mercantiles coadyuvan a cumplir los fines.

d) Rendir ctas. anualmente ante el protectorado (fundaciones) u órgano correspondiente (asoc.utilidad públ.).

e) Aplicación patrimonio liquidatorio a fines análogos.

1.3.- Gratuidad de los cargos en órganos rectores de la entidad (art. 43).

2.- Requisitos del inmueble (IBI) o de la actividad (IAE)

2.1.- (IBI) Requisitos del inmueble (art. 58.1)

- Que sea titular la entidad.
- Que esté afecto a las actividades propias (no arrendado ni se utilice para otros fins. diferentes).

2.2.- (IAE) Requisitos de la actividad (art. 58.2)

- Que persiga fines del 42.1.a).

- Que no genere competencia desleal.

- Que sus destinatarios sean colectividades genéricas de personas.

ENTIDADES QUE SE ACOGEN A DISPOSICIONES ADICIONALES (ONCE, Cruz Roja, iglesias, etc.)

Las DA 4ª y 5ª remiten directamente a los arts. 48 a 58 (y el 58 se refiere a las entidades que cumplen los req. del cap.I del T.II, arts. 41 a 58)

En cualquier caso deben cumplirse los requisitos del inmueble o actividad (ap. 2 anterior).

La cuestión que se plantea es si deben exigirse o no los requisitos de la entidad (ap. 1 anterior)

La remisión es directa al art. 58, eludiendo la exigencia del cumplimiento de los requisitos del inmueble o actividad (ap. 2 anterior)

DA remite al 58, y 58 remite al cap.I, por lo que los requisitos de la entidad

III.- Las Cajas de Ahorros o la pervivencia en el impuesto sobre actividades económicas de una exención de licencia fiscal inexistente.

A lo largo del ejercicio de 1996 se han reiterado los recursos interpuestos por las Cajas de Ahorros reclamando el reconocimiento de una exención de carácter absoluto en la derogada licencia fiscal aplicable durante los primeros años de implantación del impuesto sobre actividades económicas, en virtud de la disposición transitoria 3ª, nº. 2, de la Ley 39/1988, tema que ya fue objeto de comentario en la memoria del año anterior, si bien incrementando las alegaciones, fundamentalmente en lo que se refiere a la falta de competencia del Ayuntamiento para liquidar.

El tema de la posible exención de tributos a las Cajas de Ahorros y concretamente en la antigua licencia fiscal, hoy impuesto sobre actividades económicas, ha seguido destacando con protagonismo suficiente en el bloque de asuntos que se han presentado reclamando la exención.

El Consell ha insistido en su tesis acerca de la inexistencia de una exención subjetiva absoluta de las Cajas de Ahorros en la licencia fiscal, como mínimo a partir de la vigencia del texto refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 781/1986, tesis mantenida asimismo por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (S. 152/1995, de 28 de febrero) y que, a nuestro juicio, al igual que entiende el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (S. 514/1997, de 9 de julio), se ha visto confirmada por la sentencia de la Sala 3ª del Tribunal Supremo de 3 de febrero de 1997, que ha desestimado el recurso directo interpuesto por la Confederación Española de Cajas de Ahorros contra el artículo 279.7 del citado TR/1986, por exceso de delegación.

El Tribunal Supremo ha destacado la notable amplitud de la norma habilitante de la refundición operada (disposición final 1ª de la Ley de bases 7/1985), "la más amplia de las permitidas por el artículo 82.5 de la Constitución, pues no se circunscribe a la mera formulación de un texto único, sino que incluye también la función de regularizar, aclarar y armonizar las distintas posiciones que han de ser refundidas", por lo que, aunque rechaza la impugnación por falta de objeto, dada la total derogación del precepto impugnado, no cabe duda de que sus

tesis acerca de la eficacia general del TR/86 refuerzan considerablemente la validez de este precepto y constituyen un claro argumento a favor de la posición favorable al carácter limitado de la exención en licencia fiscal de las Cajas de Ahorros, que expresamente excluye el TR/86, mantenida con anterioridad a la promulgación de dicho texto por alguna jurisprudencia.

Es más, no habiéndose producido la expulsión del ordenamiento jurídico del TR/86, con la consecuente vigencia de la norma anterior invocada (texto refundido aprobado por Decreto 3313/1996, de 29 de diciembre, artículo 9.7) que se solicitaba expresamente, habrá de estarse, como entiende el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (S. 514/97) "a la norma con rango legal vigente, y no cabrá, a su vez, enjuiciar desde una perspectiva constitucional y con la complicación añadida que supone la competencia acumulada a que se refiere el artículo 27.2.b) de la Ley orgánica del Tribunal Constitucional al tratarse de un decreto legislativo, el ajuste a la norma constitucional, e incluso su propia extralimitación refundidora, de aquel artículo 9.7 del Texto de 1966". "Ha de estarse, pues, como quedó apuntado - concluye el Tribunal- al reiteradísimo criterio de esta Sala sobre la no exención de las Cajas de Ahorros de la licencia fiscal a partir de la vigencia del repetido Real Decreto Legislativo 781/1986".

De otro lado, el estudio histórico realizado de la legislación fiscal relativa a las Cajas de Ahorros permite a este Consell afirmar que la única exención que, como tal exención relativa a las Cajas de Ahorros, pudo recoger y recogió el TR/66, no fue una exención subjetiva absoluta, sino una exención de carácter mixto, limitada a las actividades de Monte de Piedad.

Conclusión que paradójicamente no varía si el TR/66 hubiese recogido la exención reglamentaria del Estatuto de 1933, o su antecedente inmediato, la exención del artículo 3º del Real Decreto Ley de 21 de noviembre de 1929, dado que tales preceptos, lejos de establecer una exención subjetiva absoluta a favor de las Cajas de Ahorros, se limitaban a realizar la asimilación a efectos de beneficios fiscales entre entidades benéficas y Cajas de Ahorros y, por consiguiente, como literalmente señala el artículo 5 del Estatuto de 1933, a conceder a las Cajas de Ahorros los mismos beneficios fiscales que las leyes fiscales reconocen a las entidades benéficas.

En cualquier caso, no obstante, aún cuando se entendiera que el Estatuto de 1933 estableció una exención de carácter absoluto, dicho Estatuto no es más que una norma reglamentaria que no fue en ningún momento elevada a rango de Ley, por lo que tampoco pudo ser recogida por el TR/66.

Paradójicamente, como ha puesto de relieve alguna doctrina, la primera vez que una norma eleva a rango legal la pretendida exención absoluta de las Cajas de Ahorros, es precisamente con la finalidad de dejar claro su carácter limitado, que es lo que hizo la Ley 40/1981.

Sentada la conclusión de que el artículo 9.7 TR/66 no establecía una exención subjetiva absoluta de las Cajas de Ahorros, sino mixta y limitada a las actividades de Monte de Piedad -fundamentalmente porque así deriva de la legislación propia del impuesto, aunque a idéntica conclusión se llegue del análisis de las normas reglamentarias de carácter sectorial (principalmente el Estatuto de 1933)-, salta a la vista que el problema básico de si la Ley 40/1981 modificó o no el TR/66 queda fuera de lugar. La Ley 40/1981, en definitiva, establecía una exención limitada de las Cajas de Ahorros por sus actividades de Monte de Piedad, que en realidad no alteraba el ordenamiento jurídico vigente.

Negada la mayor, el problema desaparece. El TR/86 reproduce en definitiva tanto el TR/66 como lo dispuesto en la Ley 40/1981, a saber, la exención en licencia fiscal de las Cajas de Ahorros limitada a las actividades propias de Monte de Piedad.

Planteado el problema en estos nuevos términos, el valor de los pronunciamientos jurisprudenciales acaecidos en relación con este tema varía considerablemente. En una palabra, si tales pronunciamientos abocaban a la conclusión -argumentos y eficacia como doctrina legal al margen- de que con posterioridad a la Ley 40/1981, tanto antes como después de la publicación del TR/86, las Cajas de Ahorros gozaban en la licencia fiscal de una exención en los términos establecidos por el TR/66, dicha conclusión es perfectamente asumible por este Consell, siempre y cuando se admita que dicha exención también tenía carácter limitado en el TR/66, por lo que no hay extralimitación alguna en la configuración técnicamente más exacta de la misma exención en el TR/86.

Finalmente, una vez delimitada en los términos expuestos la exención en licencia fiscal de las Cajas de Ahorros, resulta preciso reconocer idéntico ámbito a la exención que corresponde a estas entidades en el impuesto sobre actividades económicas al amparo de la disposición transitoria 3ª, número 2, de la Ley 39/1988, pues tal es el sentido y la finalidad de esta norma de derecho transitorio que establece: "Quienes a la fecha de comienzo de aplicación del impuesto sobre actividades económicas gocen de cualquier beneficio fiscal en la licencia fiscal de actividades comerciales e industriales o en la licencia fiscal de actividades profesionales y de artistas continuarán disfrutando de los mismos en el impuesto citado, en primer lugar, hasta la fecha de su extinción, y si no tuvieran término de disfrute, hasta el 31 de diciembre de 1994, inclusive". Sin que pueda resultar admisible la invocación de esta norma para consolidar jurídicamente situaciones de hecho o de disfrute ilegítimo de beneficios fiscales.

El régimen transitorio sólo prorroga la vigencia de los beneficios fiscales previstos en las normas que se derogan, y lo hace sin condicionamiento alguno a su aplicación efectiva, lo que sí sucede por el contrario en otras ocasiones. Por consiguiente, nunca, pero aún menos en este caso, cabe pensar que el régimen transitorio puede legitimar el disfrute ilícito o indebido de beneficios fiscales.

IV.- Colaboración.

Un capítulo más que hay que añadir a esta consideración general es el que se refiere a la colaboración prestada por el Consell al Ayuntamiento, no sólo a través de los informes que se le solicitaron y de los que se da cuenta en la segunda parte de la Memoria, sino en muchos momentos de las sesiones informativas que organiza el Consell con representantes municipales de los órganos de gestión, y que permiten a dichos representantes y al propio Consell cambiar impresiones sobre los motivos que aconsejaron la adopción de los dictámenes que habían elaborado como final de los expedientes instruidos; sesiones que hay que subrayar se convocan con carácter previo a las deliberativas en que quedan solos los miembros del Consell y se presentan por cada ponente los planteamientos que se consideran más ajustados para elaborar los dictámenes y propuestas que han de elevarse a resolución de la Alcaldía.

Dentro de estas sesiones especiales de carácter informativo cabe citar las que tuvieron lugar en los meses de octubre y noviembre de 1996 con asistencia, según los casos, del subdirector de servicios de Tributos, del representante de la Unidad Operativa de Recursos Jurídicos, de representantes del Instituto Municipal de Hacienda y de letrados de la Asesoría Jurídica municipal.

Segunda parte

Las Ordenanzas fiscales vistas a través de la impugnación de sus aplicaciones

Ordenanza fiscal nº 1.1

Tributos sobre bienes inmuebles

A.- Contribución territorial urbana e impuesto sobre gastos suntuarios

Durante el año 1996 se ha resuelto un recurso en materia de contribución territorial urbana y dos más en materia de impuesto sobre gastos suntuarios. El planteamiento actual de recursos sobre estas materias se explica por el hecho de tratarse en todos los casos de impugnaciones frente a providencias de apremio.

En dos de los casos examinados el recurso fue estimado al entenderse prescrito el derecho de la Administración al cobro de la cantidad exigida, desestimándose el recurso restante.

B.- Impuesto sobre bienes inmuebles

La litigiosidad en materia de impuesto sobre bienes inmuebles ha mantenido a lo largo de 1996 un volumen de recursos similar al de años anteriores. En total se han resuelto 135 expedientes, mientras que en 1994 el número de recursos fue de 150 y en 1995 de 152.

Dentro de esta amplia litigiosidad destaca de modo muy significativo la discusión del derecho a obtener bonificaciones o exenciones en el pago del impuesto. El Consell Tributari ha debido interpretar una normativa en ocasiones cambiante, y no siempre precisa, para dar respuesta a este conjunto de reclamaciones. De modo especial destacaremos la compleja interpretación que ha exigido la redacción de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general.

Sin perjuicio de analizar a continuación la problemática jurídica concreta que se ha suscitado con las diversas reclamaciones, parece necesario llamar la atención sobre los peligros que comporta para la hacienda municipal la actuación del legislador estatal sectorial. Este, persiguiendo fines que sin duda pueden ser de interés general, no tiene reparo en cargar sobre las arcas de los entes locales el coste de su intervención. La Ley 30/1994 es un nuevo ejemplo, al tomar como objeto

de los beneficios fiscales impuestos locales como el IAE y el IBI. La aplicación de esta normativa reduce la capacidad impositiva local, crea graves problemas de gestión, y puede dar lugar en su aplicación a tratos discriminatorios entre los sujetos gravados.

1.- Sujeto pasivo. Cesión de uso.

En un determinado recurso, la entidad recurrente opuso a la liquidación practicada su falta de condición de sujeto pasivo. Aducía que era propietaria del terreno gravado, pero que había constituido sobre el mismo una cesión de uso gratuita y a precario. Continuaba afirmando que los derechos reales no son un "numerus clausus" sino "apertus", razón por la cual le debería ser aplicado el régimen previsto para los derechos reales de usufructo y superficie, contemplados en las letras b) y c) del artículo 65 de la Ley 39/1988. Esto es, trasladar en su caso la condición de sujeto pasivo al titular del derecho de cesión de uso.

El Consell Tributari, sin negar los primeros argumentos de la recurrente, desestimó el recurso precisamente en aplicación de lo dispuesto en el artículo 65, precepto que tan sólo traslada la condición de sujeto pasivo en los dos casos a que se refiere de forma expresa, esto es, el usufructo y la superficie, pero no así en el caso de cesión de uso.

2.- Notificación del valor catastral.

De nuevo en el año 1996 diversos recurrentes han impugnado la liquidación que se les practica en base a la falta de notificación individual del valor catastral, alegando a tal efecto la aplicación de lo dispuesto en el artículo 70,5 de la Ley 30/1988.

El Consell Tributari ha reiterado su doctrina según la cual la notificación del valor catastral corresponde a la Administración del Estado en virtud de la competencia que el artículo 78,1 de la Ley 39/1988 le atribuye, competencia que se extiende a la fijación del valor catastral y al conocimiento de las reclamaciones que contra el mismo se produzcan, siendo de competencia de los Ayuntamientos la liquidación y recaudación del impuesto.

Por consiguiente, dada la separación de funciones de gestión catastral y de gestión tributaria "strictu sensu" que la Ley establece, los defectos de fondo o de procedimiento que afectan al valor catastral no pueden ser examinados por los Ayuntamientos. Estos sólo pueden enjuiciar en el estrecho marco del recurso de reposición la corrección de las liquidaciones por ellos practicadas, partiendo de la presunción de legalidad que asiste a los actos de fijación del valor catastral realizados por el Estado, sin perjuicio de que, tal y como ha señalado el Consell Tributari en anteriores ocasiones y confirma la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 12 de febrero de 1993, los valores catastrales puedan ser impugnados ante la jurisdicción contenciosa mediante la impugnación de la liquidación tributaria que los incorpora.

3.- Expropiación y determinación del sujeto pasivo.

La larga tramitación de un expediente expropiatorio, desde diciembre de 1989 hasta mayo de 1995, motivó que un contribuyente impugnara las liquidaciones practicadas durante los años 1991 a 1995 con el argumento de no ser sujeto pasivo.

El Consell Tributari desestimó el recurso recordando que según la Ley de expropiación forzosa, artículo 53, la transmisión de la propiedad se produce al satisfacerse el justiprecio. Por tal razón, y al devengarse el impuesto el primer día del período impositivo, las liquidaciones fueron ajustadas a derecho en lo relativo a la determinación del sujeto pasivo.

La resolución emitida no oculta, sin embargo, los problemas reales que para el ciudadano tiene la larga tramitación de un expediente expropiatorio, cuyo justiprecio recibirá con retraso, debiendo durante el período de tardanza municipal seguir pagando en su condición de propietario. Propietario, sin embargo, que en verdad está debilitado en el ejercicio de sus derechos dominicales por la pendencia del expediente expropiatorio.

4.- Rectificación de errores, nueva liquidación y problemas de orden competencial.

Advertido un error en la determinación del valor catastral de un inmueble, el Ayuntamiento procedió a su corrección para girar a continuación la correspondiente liquidación complementaria de conformidad con el nuevo valor. Recurrída la nueva liquidación se suscitó, en primer lugar, la cuestión siempre delicada en términos de interpretación jurídica, de la distinción entre error de hecho y de derecho al amparo del artículo 156 de la Ley general tributaria.

En una ocasión en que el Consell Tributari estimó que se trataba de un caso de rectificación de un error material, constatable con la mera comprobación de la realidad física del inmueble objeto de la liquidación, surgió un nuevo problema, el relativo al ente competente para acordar la rectificación y nueva liquidación. La determinación de los valores catastrales correspondía en los años objeto de las nuevas liquidaciones al Estado, a través del Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria. El Decreto 1390/1990 reguló la colaboración entre el Estado y los entes locales para el cumplimiento de esta función, celebrándose un convenio específico con el Ayuntamiento de Barcelona el 30 de abril de 1993.

Examinado el expediente, el Consell entendió que se habían seguido los trámites para proceder a la modificación de valor catastral en aplicación del silencio positivo previsto en el convenio antes citado, por lo que procedía confirmar las liquidaciones practicadas.

5.- Exenciones.

a) Universidades.- El Consell Tributari, ya en diversas resoluciones de años anteriores, había desestimado las alegaciones relativas al derecho de las universidades a gozar de la exención en el pago del impuesto sobre bienes inmuebles en aplicación de lo dispuesto en el artículo 53 de la Ley orgánica de reforma universitaria. La exención genérica establecida en dicho precepto debe entenderse derogada por la Ley 39/1988, pues el citado artículo 53 de dicha Ley no se calificó como precepto orgánico al carecer materialmente de esta naturaleza. Hay que entender, pues, que esta falta de rango de ley orgánica permitió que el artículo 53 fuera derogado por la ley ordinaria posterior, Ley 39/1988.

En algún caso el recurrente adujo nuevos argumentos en defensa de su reclamación al derecho a la exención. Se trajo así a colación lo dispuesto en el

artículo 64,a) de la Ley 39/1988, que reconoce el derecho a la exención para los bienes del Estado y las comunidades autónomas directamente afectos a los servicios educativos, precepto reproducido en el artículo 5,1-a) de la Ordenanza fiscal.

El Consell desestimó también esta alegación en base a una doctrina anterior refrendada por lo dispuesto en el artículo 49,2 de la Ordenanza fiscal general. De acuerdo con dicho precepto, cuando las Ordenanzas respectivas declaren al Estado exento del pago de los tributos, este beneficio no puede comprender a las entidades u organismos, cualquiera que sea su relación o dependencia con el Estado, que posean personalidad jurídica propia y no tengan reconocida una exención específica.

Al gozar la Universidad de propia personalidad, como establece la LORU, procedía desestimar también en este punto la solicitud de exención.

b) Congregaciones religiosas. Pisos en régimen de propiedad horizontal.- El artículo 64,d) de la Ley 39/1988 remite la determinación de la exención a favor de la Iglesia Católica a lo dispuesto en el Acuerdo sobre asuntos económicos entre el Estado español y la Iglesia Católica de 3 de enero de 1979. El artículo IV del citado Acuerdo declara la exención total para los "edificios destinados primordialmente a casas o conventos de las Ordenes, Congregaciones religiosas e Institutos de vida consagrada".

La redacción del precepto suscitó problemas cuando se pidió la exención en relación a pisos, pues la redacción literal del precepto aludía a edificios.

El Consell Tributari entendió que la posibilidad de aplicar la exención a viviendas que forman parte de un inmueble dividido en propiedad horizontal debe considerarse acorde con el texto legal, pues al establecer el mismo la disyuntiva de "casas" o "conventos" incluye, no sólo los edificios aislados destinados en su totalidad a residencia de una comunidad conventual, a lo que se refiere el término convento, sino también a otras residencias de comunidades religiosas con independencia de la estructura edificatoria de que se trate. Además cabe deducir de la norma legal que su voluntad estriba en reconocer una exención de carácter

subjetivo para las entidades religiosas, atendiendo a la naturaleza de los ocupantes del inmueble y no a la descripción objetiva de las características del mismo.

c) Centros docentes.- El artículo 7 de la Ley 22/1993, de 29 de diciembre, estableció la exención para los "centros docentes privados acogidos al régimen de conciertos educativos, en tanto mantengan su condición de centros total o parcialmente concertados". Por su parte, la disposición final segunda de la citada Ley estableció su entrada en vigor el primero de enero de 1994.

La determinación de la entrada en vigor para dicha fecha comporta que, en la práctica, el año 1993 haya quedado como el único periodo sin exención. Hasta 1992 se aplicaba la prórroga de exenciones anteriores según el régimen de ultraactividad previsto en la Ley 39/1988, mientras que la nueva exención sólo se aplicará a partir de 1994.

Diversos recurrentes han puesto de manifiesto lo que parece una actuación no racional del legislador; pero frente a tal irracionalidad nada puede hacer el Consell Tributari, debiendo limitarse a dejar constancia de la situación que denunciamos.

La citada Ley 22/1993 fue desarrollada por el RD 2187/1995, de 28 de diciembre. Dicho Real Decreto precisa que el centro docente concertado deberá acreditar que mantiene su condición de centro total o parcialmente concertado en el momento del devengo, especificando su artículo segundo que tal acreditación se hará mediante certificado de la Administración educativa correspondiente "acreditativo de la calidad de centro docente concertado asignable a los edificios e instalaciones destinados directa y exclusivamente a las actividades docentes objeto de exención", y "mediante informe de la Dirección General del Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria acreditativo de las superficies de los edificios o conjuntos urbanísticos adscritos exclusivamente a la actividad educativa o a servicios complementarios de enseñanza y de asistencia docente de carácter necesario, con indicación del valor catastral asignado a cada uno de los elementos citados".

La norma reglamentaria remite la concreción del derecho a la exención a un certificado y a un informe de la Administración educativa y de la Administración

estatal que debe precisar conceptos indeterminados como la afectación directa y exclusiva a fines docentes o servicios complementarios de enseñanza.

Además de poderse cuestionar la misma legalidad de la norma reglamentaria en la medida en que limita el contenido de la Ley que la ampara, lo cierto es que el contenido del citado Reglamento ha causado graves problemas, pues o bien quien solicita la exención no puede aportar los documentos que se le requieren, o estos documentos, cuando se emiten, no precisan con el mínimo rigor necesario los datos que deberían concretar. El Consell Tributari y la Administración municipal deben suplir la inactividad o deficiente actuación de otras administraciones para poder resolver en el marco de las previsiones legales, interpretando su sentido ante la falta de un certificado o informe para el caso concreto.

En este sentido, puede citarse un expediente en el que el Consell entendió que no podía calificarse como servicio complementario de la enseñanza una ludoteca infantil. También cabe mencionar el dictamen por el que se propuso desestimar un recurso de la ONCE en relación a un centro docente de su propiedad, en base a no desarrollarse en el mismo educación oficial que pudiera gozar de concierto educativo.

En relación, también con el supuesto de centros docentes, se planteó la cuestión de si la exención era meramente objetiva, es decir, se aplicaba por el sólo hecho de que en el inmueble se ubique un centro docente privado acogido al régimen de conciertos educativos, con independencia de que el titular del centro sea a la vez el sujeto pasivo del impuesto, o bien el goce de la exención está subordinado a que coincida este elemento de la finalidad del bien con la titularidad del mismo.

El artículo 61 de la Ley 39/1988, al configurar el hecho imponible del impuesto, establece que está constituido por la propiedad de los bienes de naturaleza urbana, o por la titularidad de los derechos reales de usufructo o superficie, o de una concesión. No se grava, por tanto, el arrendamiento y, en consecuencia, las exenciones previstas para el impuesto sobre bienes inmuebles no pueden beneficiar a las fincas arrendadas, estando sujeto al pago del impuesto el propietario de las mismas.

En el caso concreto examinado se trataba de un local arrendado en el que se impartía enseñanza oficial concertada. No obstante estar la actividad exenta, al propietario se le consideró sujeto al pago del impuesto sobre bienes inmuebles.

d) Parking construido en bien de dominio público.- La redacción de los artículos 61 a 65 de la Ley 39/1988 plantea el problema de la sujeción o no al impuesto sobre bienes inmuebles de los parkings construidos en régimen concesional en terrenos de dominio público.

De la lectura conjunta de los preceptos citados se desprende, en primer lugar, la general sujeción al impuesto de los titulares de concesiones administrativas, como reconoce el artículo 65,d) de la Ley 39/1988, por los bienes inmuebles sobre los que recaiga dicha concesión o que estén afectos a los servicios públicos que hayan sido objeto de concesión administrativa. En segundo lugar, la exención de determinados bienes de propiedad municipal, en tanto en cuanto estén afectos al uso o servicio público, independientemente de que para la explotación de tales bienes medie o no una concesión administrativa en cualquiera de sus dos modalidades.

La determinación de la sujeción o no al impuesto de una entidad privada concesionaria dependerá, por tanto, de la titularidad o no de la misma sobre los bienes gravados y del hecho de que el bien municipal sobre el que posea la concesión esté o no exento.

Ambas cuestiones han sido abordadas en diversos dictámenes del Consell Tributari en el año 1996. Para ello se ha debido analizar la escritura concesional, llegándose a la conclusión en los casos de referencia que la entidad concesionaria aparece como titular de las construcciones realizadas en el terreno municipal, pues la concesión prevé su reversión al término del período concesional. Por otra parte, los terrenos de propiedad municipal sobre los que se explota el parking no se califican de bienes de uso público, en tanto existe sobre los mismos un uso privativo, ni tampoco de bienes afectos a un servicio público, por no poseer esta naturaleza la actividad de parking municipal. Estamos, a juicio del Consell, ante una mera concesión de obra pública sobre el dominio público, por lo que el bien sobre el que se explota el parking no está exento del impuesto.

e) Puerto.- Al igual que en el caso anterior una entidad concesionaria planteó la exención en el pago del impuesto sobre bienes inmuebles al amparo de lo dispuesto en el artículo 64.a) de la Ley 39/1988. Si los terrenos afectos a la actividad portuaria estaban exentos, el concesionario también lo estaría, al estar sujeto tan sólo en relación a las concesiones que recayeran sobre bienes inmuebles gravados.

Esta línea argumental obligaba a volver sobre la interpretación del citado artículo 64,a), precepto de redacción no muy afortunada, en tanto su referencia final a que los bienes fueran de aprovechamiento público y gratuito no se sabía con certeza si se refería a todos los bienes citados con anterioridad (entre ellos los de dominio público marítimo terrestre), o tan sólo a las vías terrestres.

El Consell Tributari, en varios dictámenes, a la vista de la doctrina y jurisprudencia existente sobre la materia, de forma ampliamente razonada llegó a la conclusión que los bienes de dominio público marítimo terrestre tienen condicionada su posible exención al hecho de que su aprovechamiento sea público y gratuito.

La postura del Consell Tributari al interpretar el artículo 64.a) ha sido ratificada con la modificación del citado precepto en la Ley 13/1996, de 30 de diciembre. Para evitar la confusión de la anterior redacción, el nuevo precepto dice: "(estarán exentos) los que sean de propiedad del Estado, de las Comunidades Autónomas o de las entidades locales y estén directamente afectos a la defensa nacional, la seguridad ciudadana y a los servicios educativos y penitenciarios. Asimismo, y siempre que sean de aprovechamiento público y gratuito: las carreteras, los caminos, las demás vías terrestres y los del dominio público marítimo terrestre e hidráulico".

La citada nueva redacción pone de este modo fin a los complejos procesos interpretativos del artículo 64,a) y confirma que los bienes del dominio público marítimo terrestre deben ser de uso público y gratuito para gozar de exención.

f) Un problema de orden general. Carácter rogado de la exención y período de disfrute de la misma.- Una vez reconocido el derecho al disfrute de la

exención se ha planteado la cuestión de cuál debe ser el período de disfrute de la misma en los casos de exenciones rogadas.

En los casos de exenciones, o bonificaciones, no rogadas (que son la mayoría) puede concluirse que la solicitud no es determinante de la fecha en que deba comenzar a disfrutar del beneficio, pudiendo atribuírsele efectos desde que concurrieron los presupuestos materiales exigidos por la Ley para gozar del beneficio.

El carácter rogado obliga a determinar, por el contrario, las consecuencias de este requisito. Es decir, si el mismo tiene un alcance sustantivo de suerte que sólo pueda reconocerse la exención para el futuro, o bien si su alcance es meramente procesal de suerte que el reconocimiento de la exención sólo puede hacerse a instancia de parte, pero sin que ello impida el reconocimiento de los efectos de la misma desde la fecha en que el sujeto pasivo reúna los requisitos exigidos a tal fin.

El Consell Tributari entendió que en los casos de beneficios rogados, si no existían períodos concretos de inicio y fin del disfrute, podría aplicarse la regla general del artículo 57,3 de la Ley 30/1992 y "otorgarse eficacia retroactiva a los actos...cuando produzcan efectos favorables al interesado, siempre que los supuestos de hecho necesarios existieran ya en la fecha a que se retrotraiga la eficacia del acto y éste no lesione derechos o intereses legítimos de otra personas".

6.- Bonificaciones.

a) Autopistas.- El Consell Tributari debió analizar la compleja cuestión relativa a una exención solicitada en aplicación de la legislación de autopistas. Al margen de otros temas planteados en el mismo recurso, el núcleo de la cuestión se centraba en determinar si la entidad recurrente gozaba o no de la exención al amparo de lo dispuesto en la disposición transitoria segunda de la Ley 39/1988, esto es, si podía continuar gozando de una exención otorgada para la contribución territorial urbana.

El Consell Tributari desestimó las alegaciones de la entidad recurrente al entender que en el momento de proceder la aplicación de la regla transitoria la

entidad no gozaba de la exención, entendiendo por gozar no el derecho abstracto a poder recibir la exención, sino el reconocimiento material de dicha exención por resolución administrativa. La falta de reconocimiento de la exención se funda en lo dispuesto en el decreto concesional, donde se dice que la concesionaria podrá gozar de la exención, la cual según la Ley de autopistas debería ser otorgada por la Administración estatal.

El reconocimiento de la bonificación por el Centro de Gestión Catastral en junio de 1992 no podía tener efectos retroactivos, pues la regla transitoria de la Ley 39/1988 sólo podía dar ultraactividad a lo reconocido con anterioridad a la misma.

b) Empresas de urbanización, construcción y promoción inmobiliaria.- El artículo 74 de la Ley 39/1988 establece que "gozarán de una bonificación del 90% en la cuota del impuesto sobre bienes inmuebles los que constituyan el objeto de la actividad de las empresas de urbanización, construcción y promoción inmobiliaria, siempre que no figuren entre los bienes de su inmovilizado", añadiendo el citado precepto que el beneficio se concederá a instancia de parte y que el plazo del disfrute será por el tiempo de la urbanización o construcción y un año más a partir de la terminación de las obras, sin que pueda exceder de tres años contados desde la fecha de inicio de dichas obras.

De nuevo en este caso, aunque con matices propios al existir un período de inicio y fin del beneficio, se plantea el tema del período computable en un beneficio fiscal de carácter rogado.

Al abordar esta cuestión se partió del hecho de que en ningún lugar se dice que la bonificación se concederá a partir de la solicitud, pues los elementos objetivos de la bonificación se centran en el plazo de construcción y un año más con el límite de tres años. Parecía necesario buscar una interpretación que no limitara el derecho del administrado y que mantuviera el período de tres años de disfrute del beneficio, sin que este período pudiera quedar reducido por la fecha en que se hubiera producido la solicitud.

A partir de estos presupuestos generales se entendió que en defecto de norma específica que se refiera a la solicitud de bonificación, es preciso fundarse en

las reglas generales atinentes a las declaraciones por este impuesto. La única regla que se refiere al tema se contiene en el artículo 77,2 de la Ley 39/1988, según el cual "en los casos de construcciones nuevas, los sujetos pasivos estarán obligados a formalizar las correspondientes declaraciones de alta dentro del plazo que reglamentariamente se determine". Este plazo ha sido fijado por el Real Decreto 1448/1989, de 1 de diciembre, en "dos meses contados a partir del día siguiente a la fecha de terminación de las obras". Como la norma se refiere a la terminación de las obras cualquiera que sea su naturaleza, no será obligatorio formular declaraciones por razón de las sucesivas modificaciones de la estructura física de la finca a lo largo del proceso de derribo o movimiento de tierras y construcción o urbanización.

De acuerdo con los preceptos transcritos la conclusión a la que se llegó es que si el sujeto pasivo formula su declaración de alta de nueva construcción antes del plazo de dos meses desde el día siguiente a la fecha de terminación de las obras y formula en este mismo plazo la solicitud de bonificación, tendrá derecho a la concesión de la misma durante todo el período regulado por la Ley y no sólo por el período de bonificación que falta por concluir a partir del siguiente ejercicio.

7.- Ley de fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general.

Al tratar en la parte general de esta Memoria de las especiales características de esta Ley, se ha destacado la circunstancia de que el examen de los expedientes en que se había solicitado la exención del impuesto sobre bienes inmuebles debía empezar por la constatación de que se cumplían los requisitos subjetivos exigidos por la misma.

No resulta ello tan difícil si se tiene en cuenta que la propia estructura de su articulado ayuda al respecto, empezando por definirse en el Título I el concepto de fundación, y desarrollando acto seguido con esa base su constitución como tales, su capacidad para fundar, sus posibles modalidades, la escritura que están obligadas a otorgar, sus estatutos, dotación y patrimonio, registros en que debe incluirse, etc., requisitos todos ellos que constituyen el punto de partida del examen, pues si no se demuestran cumplidos no resulta posible entrar en el fondo de las peticiones que,

concretamente en este caso se han de referir a la invocada exención en el impuesto sobre bienes inmuebles.

Así ocurre en la referida estructura de la Ley, que como se ha dicho sirve de guía para el examen de los casos particulares a examinar, pues hasta que empieza el Título II no se trata concretamente de los incentivos fiscales a la participación en actividades de interés general, es decir, de aquellos supuestos de aplicación de las primeras normas a concretos casos de regulación de los beneficios establecidos en la Ley.

Así se hizo en los expedientes que llegaron al Consell para su dictámen; y fue entre el estudio de los requisitos exigidos y el planteamiento de las cuestiones de fondo cuando se pudo detectar la ausencia de datos muy esenciales y se pidió a los interesados subsanasen dichas carencias para poder seguir adelante en el estudio de las pretensiones. No siempre se pudo lograr por falta de diligencia de los propios interesados, pero aquellos que se pusieron al habla con el Consell y a quienes se orientó para que aportasen lo que se estimaba preciso, se evitaron desestimaciones que forzosamente eran provisionales, pues podían repetirse en muchos casos sin dificultad técnica, y se evitó también buen número de repeticiones que no tenían razón de ser.

No se ha estimado necesario acusar dichos casos en el estudio de las impugnaciones, pero queda así constancia de que se han producido dichas situaciones y se ha procurado reducir su trascendencia al menor número posible.

Ordenanza fiscal num. 1.2

Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica

Tras el marcado descenso del número de expedientes que habían tenido entrada durante 1995, que bajó de 83 (en 1994) a 46 expedientes, el número de ingresos durante 1996 se ha mantenido en una proporción similar a la del ejercicio anterior, reduciéndose únicamente en dos expedientes, por lo que los 44 registrados suponen de nuevo el número más reducido desde la creación del Consell.

Entre dichos expedientes se encuentra nuevamente un único escrito de queja, correspondiendo los restantes a recursos de alzada.

1.- Solicitud de exención o impugnación de su denegación.

El número de expedientes en los que se solicita la exención del impuesto o bien se impugna su denegación por el Servicio de Tributos del Ayuntamiento se ha reducido de los 34 del año anterior a los 19 entrados en 1996. Ello, teniendo en cuenta el parecido número de expedientes totales, supone una considerable disminución en términos relativos, que se refleja en un 44 % de los expedientes, frente al 74 % de 1995, recuperando así proporciones similares a las de ejercicios anteriores, como el 36 % en 1994.

La creciente proporción de expedientes referidos a la exención establecida en el artículo 94.1.d) de la Ley 39/1988, que corresponde a los coches de minusválidos y adaptados para su conducción por minusválidos se ha manifestado nuevamente, de tal forma que es ésta la única causa de exención invocada en los expedientes ingresados durante 1996.

De los referidos 19 expedientes, se ha propuesto la estimación de 5 por la mera constatación de la concurrencia de los requisitos legales, principalmente el de adaptación del vehículo, que no había sido debidamente acreditada al solicitarse la exención por primera vez ante los órganos de gestión del Ayuntamiento.

En otros 3 expedientes la cuestión se centraba en la concurrencia de las circunstancias que permiten el reconocimiento de la exención en cuanto a la adaptación del vehículo a las concretas necesidades de su titular. Siguiendo el

criterio ya sentado el año anterior, en uno de dichos expedientes debió proponerse la desestimación habida cuenta la total ausencia de adaptación especial del vehículo, aun cuando ello lo justificaba el recurrente por la circunstancia de que su minusvalía le impedía por completo la conducción de su propio vehículo, por lo que éste debía ser llevado por familiares suyos.

En otro expediente se reafirmó la doctrina anterior del Consell de tener por acreditado dicho requisito en caso de que su titular haya debido optar por un vehículo con embrague automático por causa de sus concretas dificultades de conducción, proponiéndose, en consecuencia, la estimación del recurso y el reconocimiento de la exención.

En contraste con los 12 del año anterior, en 1996 han sido 3 los recursos en que la denegación de la exención fue motivada por la circunstancia de que el vehículo excediera de la potencia máxima exigida para la concesión de la exención, aún cuando fuera tan solo por decimales.

En otros 7 recursos tuvo especial relevancia el momento desde el que debía darse efectos a la concesión de la exención. Como en años precedentes, el Consell ha mantenido el criterio de dar al escrito de interposición del recurso el valor de la propia solicitud del beneficio. Y en caso de merecerse tal beneficio, lo aplica sin otro límite que el temporal relativo a los ejercicios que hubieran finalizado en el momento de deducirse la solicitud y en que se hubiera dejado transcurrir el plazo de impugnación de las liquidaciones respectivas sin recurrirlas.

2.- Potencia fiscal de los vehículos.

El número de recursos en que se planteaba la disconformidad con la tarifa aplicada por haberse liquidado una cuota correspondiente a vehículos de superior potencia ha continuado descendiendo de los 7 que ingresaron en 1994 y los 2 de 1995 hasta no ingresar ninguno en 1996.

3.- Impugnación de la providencia de apremio.

El Consell ha dictaminado 10 recursos, de los cuales en 8 (en mayor proporción que los 3 de 1996 y los 2 de 1994) se alega la falta de notificación de la liquidación en período voluntario para solicitar la anulación del recargo de apremio. En estos casos (en que se ignora que el artículo 124.3 de la Ley general tributaria establece que tratándose de tributos de cobro periódico, las notificaciones posteriores al alta en el padrón que no modifiquen substancialmente las bases de tributación podrán hacerse de forma colectiva por medio de la publicación de edictos) el Consell ha propuesto la desestimación de los recursos.

Un recurso impugnaba la providencia de apremio por no ser el sujeto pasivo susceptible de ser apremiado, en el que se propuso su estimación.

Y en otro recurso se impugnaba el embargo practicado por no haberse notificado la providencia de apremio. El Consell propuso su estimación por ser incorrectas las dos notificaciones que constaban en el expediente, pues en ellas no se indicaba la relación que los respectivos receptores tenían con el destinatario.

4.- Alta, transmisión y baja del vehículo.

Han tenido entrada 9 recursos en que se alegaban circunstancias relativas a la enajenación y a la baja del vehículo objeto de gravamen.

Continuando con los criterios establecidos en años anteriores, el Consell ha entendido que el recurrente perdía la consideración de sujeto pasivo si acreditaba haber efectuado ante la Jefatura Provincial de Tráfico los trámites necesarios para que ésta proceda al cambio de titular en el permiso de circulación del vehículo, con independencia de la fecha en que dicho cambio se produzca efectivamente, evitando así que pudiera perjudicar al interesado la posible demora de la Administración en tramitar el cambio de titularidad.

5.- Prescripción del impuesto.

Únicamente en una ocasión se ha solicitado la extinción de la deuda por el transcurso del tiempo, si bien no se alegaba prescripción por cumplirse el plazo

de 5 años, sino la caducidad por el plazo de un mes establecido en el artículo 43.4 de la Ley 30/1992.

6.- Recursos no admitidos.

Finalmente, en dos ocasiones se propuso declarar la inadmisibilidad de los recursos por impugnarse en ellos la propia resolución desestimatoria de anteriores impugnaciones.

Ordenanza fiscal nº 1.3

Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana

A.- Plus valía.

Ha continuado la disminución de las reclamaciones por este concepto. De las 123 del año anterior se ha pasado a 110. La perspectiva que da ya el tiempo permite afirmar que el sistema implantado por la Ley 39/1988 ha disminuido las disconformidades respecto a la base, y que el sistema de gestión utilizando el valor catastral ha simplificado la mecánica de las liquidaciones.

1.- Autoliquidaciones fuera de plazo.

La disminución del importe de los recargos, establecida por la Ley de 20 de julio de 1995, modificando la Ley general tributaria ha creado una situación transitoria que ha hecho crecer las reclamaciones.

En varios casos se ha atenuado la repercusión del atraso en la autoliquidación citando la doctrina del Tribunal Constitucional (sentencia de 13 de noviembre de 1995), que establece que el interés mismo del 10%, en la demora de una deuda tributaria tiene una función coercitiva y no es una sanción en sentido propio, pero se refería al recargo del 10% de la cuota de larga tradición en nuestro ordenamiento jurídico. Mientras que el recargo del 50% impuesto en los expedientes recurridos se ha entendido que sí tiene carácter sancionador por su importancia cuantitativa, que dicha sentencia toma como referencia para determinar la existencia o ausencia de función represiva. Por esta doctrina, el Consell informa que se trata de una sanción automática y que debe substituirse por la exigencia de intereses de demora.

En otro expediente se aclara que la petición de prórroga para la autoliquidación en adquisiciones "mortis causa" debía solicitarse ante el Ayuntamiento. Es decir, no era válida la petición ante la oficina liquidadora del impuesto de sucesiones, siendo imprescindible dicha solicitud a pesar de que es el plazo global que siempre se concede en estos casos.

2.- Intereses de demora.

La doctrina general es que el interés es el fruto del dinero y debe lucrar a quien en definitiva pertenece el principal, y se devengan aunque el notario comunique el hecho imponible dentro de plazo, pues no puede asimilarse tal comunicación a la autoliquidación.

En otro caso se dictaminó que para liquidar los intereses de demora no es necesario expediente sancionador.

También se ha sentado el criterio de que los intereses de demora varían año a año, pues en un expediente se informó que no procedía el interés de demora único del 12% aplicado, ya que el art. 58.2.c) de la Ley general tributaria establece que el interés de demora será el vigente a lo largo del período en que aquel se acredite, criterio ya establecido por alguna doctrina y jurisprudencia (sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 7 de julio de 1994) en la interpretación del anterior redactado del citado artículo; por lo cual y atendiendo a que el interés de demora era del 12% para el ejercicio 1993, y del 11% para los ejercicios de 1994 y 1995, se propuso modificar la liquidación para aplicar los diferentes tipos citados.

3.- El impuesto en casos de separación o divorcio.

La mayor flexibilidad de la oficina gestora ha tenido el resultado de disminuir a 8 los casos que planteaban la exención por causa de separación o divorcio en la adjudicación de los bienes comunes. En todos se propuso conceder la exención.

4.- Prescripción del impuesto.

De los 6 expedientes en los que se solicitó prescripción, en 3 se propuso su concesión, y la denegación en los restantes por interrupción del plazo prescriptorio. La interrupción está prevista en el artículo 66 de la Ley general tributaria, y se produciría: a) Por cualquier acción administrativa realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, conducente al reconocimiento, regulación, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del impuesto devengado por cada hecho imponible. b) Por la interposición de reclamaciones o

recursos de cualquier clase. c) Por cualquier actuación del sujeto pasivo conducente al pago o liquidación de la deuda.

En otro expediente se aportaba una sentencia dictada por el juez de primera instancia por la que se admitía la petición de ratificación de un documento privado, lo que no supone la admisión de la fecha a efectos fiscales.

Hay que tener en cuenta que en otra parte de la Memoria se trata de las notificaciones, diligencias que tienen una indudable relación con el inicio del plazo de prescripción y con la interrupción del mismo.

5.- Documentos privados.

Ha disminuido el número de recursos que plantean la prescripción por haber transcurrido más de 5 años desde la fecha del documento privado, al haber cesado las ventas de pisos por las Cajas de Ahorros. La doctrina sentada es la interpretación restrictiva del art. 1227 del Código Civil, si bien dado que la transmisión del dominio no es un efecto que se produzca respecto a terceros sino entre las partes, y por tanto lo que diga el contrato es lo que determina la realidad de la transmisión, se ha dado validez a la fecha del documento privado a efectos liquidatorios.

6.- El valor catastral. Bienes sujetos.

Se ha entendido por el Consell que la fijación de un nuevo valor catastral con efectos retroactivos no puede efectuarse sin infringir el principio de seguridad jurídica; y en un recurso se determinó que son bienes sujetos los urbanizables programados.

7.- Peculiaridades por razón de los sujetos.

Cinco reclamaciones se han examinado de Adigsa, y una del Institut Català del Sol. Como argumento nuevo a los planteados en años anteriores se manifiesta en los recursos que las transmisiones no están sujetas porque no ha habido incremento de valor al producirse las ventas, pues ya se había fijado su valor en el inicio, cuando tuvo lugar la ocupación de las viviendas. Se informó

desfavorablemente con el argumento de que la regulación de este impuesto establece una mecánica para el cálculo del incremento de valor, que queda determinado en función del valor catastral de la finca vendida y el número de años transcurridos, los cuales determinan el período impositivo, prescindiendo de otras circunstancias concretas.

Pero quizás el problema más importante fue el planteado por las fundaciones privadas declaradas benéficas antes de la vigencia de la Ley 30/1994. En esta Ley desaparece el concepto de fundación benéfica, por lo que ninguna fundación puede obtener esta catalogación en lo sucesivo. Pero resulta lógico entender que no supone la anulación de la calificación obtenida anteriormente, que debe continuar siendo válida. Y entre los efectos de este planteamiento esta la exención del art. 106. 2.c) de la Ley 39/1988 para el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos, que sigue vigente.

B.- Tasa de equivalencia.

Este concepto sólo tiene un valor residual. Los 8 recursos dictaminados sólo recogen problemas procesales de una imposición cuyas consecuencias van a desaparecer muy pronto. Recuérdese que el último devengo de la tasa tuvo lugar en 31 de diciembre de 1989.

Ordenanza fiscal nº 1.4

Tributos sobre actividades económicas

A.- Impuesto sobre actividades económicas.

1.- Evaluación de las cifras: La normalización del impuesto.

La conflictividad respecto al IAE ha quedado cifrada en el ejercicio de 1996, cuarto año de implantación del impuesto, en 299 recursos, cifra aproximada a la del año anterior (242), y notablemente alejada de los 9382 recursos que se presentaron el primer año y de los 1120 del año siguiente, lo que parece indicar una cierta estabilidad en el volumen de conflictos y un inicio en la normalización del impuesto.

Indicios de normalización se aprecian también si se atiende a cuales han sido los principales motivos de conflicto durante 1996. Pues, si se excluyen los recursos que podríamos llamar inespecíficos o de carácter general, como son los relativos a la imposición de sanciones (95 recursos) y a la impugnación de la vía de apremio (39 recursos), que son cuestiones que no están especialmente ligadas a las características de este impuesto, los motivos de impugnación más frecuentes se refieren a la aplicación de beneficios fiscales (118 recursos), y en mucha menor medida a la fijación de los elementos tributarios, concretamente, del elemento superficie (9 recursos), habiéndose reducido a sólo 16 los recursos que contienen alegaciones relativas a una posible inconstitucionalidad del impuesto o de la Ordenanza fiscal reguladora, a la ilegalidad del listado de calles, y a la excesiva presión fiscal, que eran los principales motivos de impugnación durante los dos primeros años de aplicación del impuesto.

Además, es preciso tener en cuenta para una mejor comprensión y valoración de estas cifras que los cambios normativos, una vez más, son los causantes directos de buen número de reclamaciones. Así ha ocurrido en materia de sanciones (95 recursos), por aplicación de la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley general tributaria, de aplicación retroactiva por el principio de derecho sancionador de aplicación de la norma más favorable; y en materia de beneficios fiscales (108 recursos), debido a la difícil aplicación de los

establecidos por la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, y sobre todo, por la Ley 22/1993, de 29 de diciembre (82 recursos).

El número de reclamaciones frente a las sanciones (95) impuestas en el ámbito de este tributo se explica, asimismo, por el inicio de las actuaciones inspectora y comprobadora tras la puesta en marcha del impuesto, con la consiguiente apertura en su caso de los correspondientes expedientes sancionadores. Son, por tanto, lo que podríamos llamar cifras de implantación del impuesto, lo que hace prever una curva descendente en los próximos ejercicios, que sitúe la conflictividad en este terreno al mismo nivel que en el resto de impuestos, tal y como ocurre con el resto de impugnaciones por motivos de carácter general, no específicos de este impuesto, como es el caso de las impugnaciones de la vía de apremio.

Respecto de estas últimas (38), se ha de señalar que la principal causa de conflictividad es la falta de notificación reglamentaria, generalmente, de la providencia de apremio. Al igual que ocurre en el contexto de las demás exacciones tributarias.

Las dificultades que plantea la notificación reglamentaria, cuya sanción es y ha sido tradicionalmente muy estricta en la legislación y en la jurisprudencia, no obstante la tímida evolución de ésta última en el sentido de apreciar una valoración conjunta de la prueba, línea que es seguida muy de cerca por este Consell, vienen siendo destacadas reiteradamente en las Memorias de este órgano, a la par que se señala su enorme trascendencia, no ya por la sanción de nulidad de la vía de apremio que impone el ordenamiento, sino por el riesgo de prescripción que en muchas ocasiones va aparejado a dicha nulidad.

Finalmente, invitar a una breve reflexión, no obstante el escaso número de recursos, por la reiteración del problema a lo largo de estos años, sobre el caso de las impugnaciones relativas al elemento tributario de superficie (9 recursos), y también el de las alegaciones de inconstitucionalidad (16 recursos). El primero, problemas técnicos de interpretación de la norma aparte, porque pone de relieve las dificultades que plantea la asimilación del antiguo impuesto sobre la radicación en el moderno impuesto sobre actividades económicas. El segundo, porque revela la lentitud en el proceso de aceptación social de este impuesto, y porque conecta con

las protestas de equidad que con frecuencia despiertan los tributos locales y que no proceden de la aplicación del tributo sino de su tosca regulación. Así ocurre con las protestas relativas a la falta de prorrateo de las cuotas y al devengo "anticipado" el primer día del ejercicio, o con el gravamen de rentas presentadas o, mejor, potenciales, sólo parcialmente integrado en el impuesto sobre la renta.

En cuanto al elemento tributario superficie, resulta evidente que la pretendida fusión del impuesto sobre la radicación y la antigua licencia fiscal en el actual impuesto sobre actividades económicas que ha servido para buscar la aceptación por parte del contribuyente del nuevo impuesto, soslayando su presentación como un simple incremento de tarifas de la antigua licencia fiscal, gravita excesivamente sobre la aplicación del IAE provocando la traslación directa a este impuesto de alegaciones que tienen sentido respecto del derogado impuesto sobre la radicación, pero que carecen de fundamento en el contexto del impuesto sobre actividades económicas. De ahí, a nuestro juicio, las protestas de doble imposición y, en general, la falta de entendimiento respecto del juego de la superficie del local como elemento tributario definido en ocasiones por la naturaleza de la actividad, y como mecanismo de graduación de la tarifa mínima en otros casos.

2.- Los beneficios fiscales.

El reconocimiento de las exenciones y beneficios fiscales en los tributos locales que contempla la legislación vigente es competencia exclusiva de los Ayuntamientos, según el artículo 92,2 de la Ley 39/1988, lo que unido al carácter rogado de la mayoría de tales beneficios, configura una función tributaria municipal de notable importancia.

Dicha función se ha visto incrementada como efecto del cambio de orientación de la política fiscal, antes muy restrictiva en materia de exenciones y beneficios. Ahora bien, de un lado dicha ampliación de los beneficios fiscales no ha ido siempre acompañada de la compensación a las arcas municipales por la merma de ingresos que suponen, prevista en el artículo 9.2 de la Ley reguladora de las haciendas locales (p.ej. la del art. 58 de la Ley 30/1994), y cuando lo ha sido (es el caso por ejemplo de la exención del IBI para los centros docentes concertados del artículo 64.I de la Ley 39/1988), la reglamentación a cuyo cumplimiento se subordina

la percepción por parte del Ayuntamiento de dicha compensación ha sido extremadamente compleja (véase Real Decreto 2187/95, de 28 de diciembre); y de otro lado, el aumento de exenciones y beneficios locales ha supuesto una mayor vinculación del ente local a los criterios de la Administración central, no ya por el temor a no recibir compensación alguna por la merma de ingresos, sino por la estrecha relación que la propia Ley reguladora del beneficio establece entre los beneficios estatales y locales o por la previsión de informes preceptivos de la Administración estatal, en ocasiones sin plazo fijado para la evacuación del trámite (véase Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de fundaciones, así como la Memoria del Consell de 1995).

Esta situación ha sido fuente de numerosos conflictos y ha dado lugar a reclamaciones y quejas de diversa índole. Unas veces por la divergencia de criterios respecto de la Administración central (como es el caso de las fundaciones exentas en el impuesto de sociedades según la Ley 30/1994, que solicitan la ampliación automática de la exención local) o por la no suspensión del procedimiento ante la no evacuación del informe preceptivo solicitado; y otras veces, como ha ocurrido con las bonificaciones por inicio de actividad de la Ley 22/1993, por haber seguido un criterio de la Administración central (el relativo al requisito de la existencia de un número mínimo de trabajadores) que, posteriormente, ha sido modificado.

El cambio de orientación del legislador en la política fiscal de beneficios fiscales, cuya valoración en cuanto orientación política no nos corresponde, ha tenido también algún otro efecto distorsionante. Concretamente, en el ámbito de la protección fiscal al inicio de la actividad empresarial y profesional.

Como ya fue señalado en la Memoria de 1993 (pag. 58), la aprobación de las tarifas del IAE, que contemplaban una reducción de la cuota mínima para los primeros años de ejercicio de la actividad profesional, fiel reflejo de la tradicional protección fiscal del inicio de la actividad profesional en la licencia fiscal, generaba una cierta desigualdad de trato en el nuevo impuesto respecto de la actividad empresarial, sobre todo dado el carácter convencional de los criterios que como el de la personalidad jurídica del sujeto pasivo se utilizan en este impuesto para deslindar las actividades profesional y empresarial. La corrección de esta desigualdad se ha producido vía Ley 22/1993, de 29 de diciembre, que introdujo la bonificación por inicio de actividad de naturaleza empresarial. Sin embargo, y al

margen de la previsión de unos requisitos más estrictos para el inicio de la actividad empresarial, la diferencia de trato desde un punto de vista práctico subsiste al haber sido configurada la protección fiscal al inicio de la actividad como un beneficio fiscal de carácter rogado en el caso de la actividad empresarial, y como un elemento determinante de la cuota mínima en el caso de la actividad profesional.

2.1.- La difícil andadura de las bonificaciones por inicio de actividad.

Uno de los motivos más importantes de reclamación en este impuesto durante el ejercicio de 1996, al igual de lo ocurrido en el ejercicio anterior, ha sido la reivindicación de la aplicación de la bonificación por inicio de la actividad empresarial, que contempla el artículo 83.3 de la Ley 39/1988, introducida por la Ley 22/1993, de 29 de diciembre.

Si en 1995 la aplicación de esta bonificación dio lugar a 124 recursos, casi el 50% de las impugnaciones del IAE durante dicho ejercicio; en el ejercicio de 1996 asciende a 82 el número de recursos presentados por el mismo motivo, lo que constituye más de un tercio de las reclamaciones interpuestas frente al IAE durante este período.

Ciertamente, la corrección del criterio inicialmente mantenido por la Agencia Estatal Tributaria respecto de la exigencia de un número mínimo de trabajadores para tener derecho al disfrute de esta bonificación, en el sentido de reconocer, tal y como mantuvo desde un principio el Consell Tributari (véase Memoria de 1995), la procedencia de dicha bonificación en los casos de inexistencia de trabajadores -criterio aplicado asimismo en la actualidad por los órganos de gestión municipales- evita una importante fuente de conflictos. No obstante, durante el ejercicio de 1996, todavía han sido numerosos los expedientes iniciados por este motivo, como las quejas por la inevitable complicación de los correspondientes trámites administrativos.

a) Acreditación y tramitación del expediente.

Sin duda el problema más grave que plantea esta bonificación, como señalábamos en la Memoria del año anterior, es la definición del concepto de inicio de actividad. Pero no lo es menos la dificultad de la prueba que corresponde realizar

al sujeto pasivo. Pues si bien no cabe entender que se trata de la prueba de un hecho negativo (la inexistencia de ejercicio anterior de la misma actividad por el sujeto pasivo) sino positivo (el inicio de una actividad), no siempre se dispone con facilidad de documentación acreditativa de este hecho, como es, por ejemplo, un contrato de arrendamiento del local de negocio, datos sobre altas de luz o teléfono, libro de trabajadores, etc., que son, en definitiva, pruebas de carácter meramente indiciario, y cuyo requerimiento por parte de la oficina gestora de recursos, ha sido recibido en ocasiones como una intromisión injustificada en los asuntos propios de los ciudadanos, cuando no como la interposición de una serie de trabas procesales con el oculto propósito de provocar el desistimiento del contribuyente, abocando a una vía contenciosos-administrativa cuya onerosidad provocará en numerosos casos su abandono.

Planteado formalmente este tema en numerosas ocasiones el Consell Tributari, siempre salvando la peculiaridad de cada caso concreto, con carácter general y tras advertir "que como es obvio no sería ajustada a Derecho la aplicación automática de la bonificación ante cualquier solicitud, sin comprobarse en forma alguna si la petición reúne los requisitos legalmente establecidos", y que "el artículo 114.1 de la Ley general tributaria establece que tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo", así como que "la Ley ha destacado el carácter rogado y la naturaleza reglada de la bonificación, lo que implica que el sujeto pasivo no sólo ha de solicitarla, sino también acreditar que reúne los requisitos exigidos por la Ley", consideró que "era precisamente para evitar la indefensión que supondría a la recurrente la denegación del beneficio por no haber probado el cumplimiento de los requisitos exigidos para su disfrute, que ambos requerimientos la emplazaron a aportar la documentación acreditativa de tales hechos". Circunstancia que en este caso que nos sirve de ejemplo, al igual que en otros muchos, se vio agravada por el hecho de que la resolución impugnada -coincidiendo con el informe emitido por la Sección de Tributos Locales de la Agencia Tributaria- entendió originariamente que el disfrute del beneficio requería la existencia de al menos un trabajador por cuenta ajena. Ciertamente, de haber coincidido la Unidad Operativa de Recursos Jurídicos y el Consell Tributari en este criterio interpretativo, no habría recibido la recurrente más respuesta que la desestimación de sus recursos y no se hubieran producido ulteriores trámites. No fue así, abriendo con ello la posibilidad de aplicar el beneficio, lo que exigía solicitar

la documentación acreditativa del cumplimiento de los restantes requisitos legales y valorar unos hechos que no se encontraban contemplados hasta entonces en el expediente, consistentes en la posible continuidad que cabría atribuir a la actividad de la sociedad solicitante respecto de la ejercida anteriormente por sus socios, y, en definitiva, a la apertura del trámite de alegaciones, tal y como taxativamente dispone el art. 112 de la Ley de régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común, establecido precisamente para evitar la indefensión del recurrente.

El Consell entendió que "ante la concurrencia de todas esas circunstancias, motivadoras de la sucesión de trámites administrativos que encuentran su causa última en la garantía de los derechos del interesado, cabe aceptar que en ocasiones, como parece en el presente caso, el recurrente podría preferir que se desestimaran rápidamente sus recursos permitiéndole de una vez el acceso a la siguiente vía procesal. Así, la continua apertura de trámites administrativos en garantía del contribuyente podría crear la apariencia de que la Administración municipal ha pretendido inundar al contribuyente de sus derechos hasta hacerle naufragar en ellos. No obstante, la actuación administrativa se encuentra ineludiblemente reglada por normas que -atendiendo a la generalidad de los casos más que a la imprevisible singularidad de los mismos- intentan proteger la garantía de los administrados frente a la posible arbitrariedad de la Administración, sin que entre en el ámbito del presente recurso el enjuiciar la mayor o menor fortuna en el cumplimiento de dicho empeño."

b) La identificación del supuesto de hecho.

Como ya se apuntaba en la Memoria de 1995, en la bonificación por inicio de actividad, la nítida identificación de los supuestos de hecho cobra especial importancia si se tiene en cuenta el genérico establecimiento por la Ley de dicho beneficio, dejando un vasto campo abierto a la indeterminación, que debe delimitarse mediante la interpretación e integración del precepto legal. En esta tarea interpretativa debe recordarse la redacción de la exposición de motivos de la Ley 22/1993 cuando manifiesta que el trato fiscal ventajoso para las actividades económicas de nueva implantación "se concibe como de impulso y estímulo para la creación de nuevas PYMES y como vehículo necesario para el logro del objetivo básico de reactivación económica y de elevación del nivel de empleo".

Así pues, la bonificación trata de estimular el inicio de nuevas actividades, y sólo podrá reconocerse cuando nos encontremos ante tal situación. Este hecho obliga a diferenciar los casos de verdadero inicio de actividad de los de una mera sucesión de empresa, o de una transformación de la forma jurídica del titular, o de cualquier otra situación en que, aunque aparezca un nuevo sujeto pasivo del impuesto, no exista una actividad verdaderamente nueva. Del mismo modo, tampoco se produciría el presupuesto previsto en el precepto citado si se presentase la baja en el impuesto para darse de alta nuevamente y se pretendiera la bonificación por inicio de actividad.

Este carácter material y no meramente formal del inicio de actividad al que la ley concede la bonificación, impide su aplicación indiscriminada a cualquier declaración de alta en la matrícula del impuesto sobre actividades económicas, ya que no todas las altas implican un inicio de actividad en el sentido buscado por la norma. No obstante, este precepto no concreta las condiciones en que deba entenderse que concurren estas circunstancias. Hay casos en que la existencia de una nueva actividad empresarial es evidente, bastando la mera observación de las circunstancias concurrentes para su apreciación. Asimismo, pueden existir casos en que la declaración de alta que acompaña a la solicitud del beneficio no responde a una nueva actividad, sino al simple cambio en la titularidad de un negocio preexistente que no experimenta ninguna otra novedad. También en estos casos la solución jurídica de denegar el beneficio sería fruto de la mera comprobación de las circunstancias de hecho que concurren en la petición. En algunas ocasiones podría suceder que esta sucesión en la explotación de la actividad viniera exclusivamente impulsada por la pretensión de hacer aplicables unos beneficios que la ley establece con una finalidad bien diferente, sin que en ningún caso pueda presuponerse este fraudulento propósito aun cuando no se alcanzara a vislumbrar otra posible motivación para el cambio.

No obstante, entre la claridad de ambos casos, existe un amplio abanico de situaciones intermedias en que la decisión de la aplicación o no del beneficio exige una más detallada labor jurídica, y en los que se hace imprescindible una labor interpretativa de la norma y una comprobación de los hechos efectuada más detenidamente a fin de calibrar con precisión si la nueva actividad tiene o no derecho al beneficio.

a') Sucesión en la actividad.

Precisamente de la necesidad apuntada nacía, en el expediente que sirve de ejemplo, el requerimiento de la Unidad Operativa de Recursos Jurídicos a la sociedad recurrente para que aportara la documentación acreditativa de su derecho, y si bien con la documentación aportada se comprobó el efectivo establecimiento en un nuevo local de una actividad empresarial, de la información obrante en los archivos informáticos del Ayuntamiento se desprendía que esta nueva actividad suponía la prestación en forma conjunta -a través de una sociedad- de unos servicios sustancialmente idénticos a aquéllos que venían siendo prestados de manera individual por los propios socios fundadores de dicha sociedad.

Ante tales circunstancias hay que plantearse si el alta de la nueva empresa supone el inicio de una nueva actividad merecedora de la bonificación o si, por el contrario, cabe atribuir a la actividad de la sociedad una continuidad respecto de la que como profesionales venían ejerciendo sus socios a título individual. Y a este respecto debe tenerse presente que la actividad de "servicios técnicos de arquitectura" a que se refiere el epígrafe 843.2 -al igual que otros epígrafes que se encuentran en la misma agrupación 84 de la sección primera de las tarifas del impuesto- corresponde a la prestación en forma asociativa de unos servicios que son propios de una actividad profesional y que tiene sus epígrafes correlativos en la sección segunda de dichas tarifas relativa a actividades profesionales. En todos estos casos en que se ejercen colectivamente mediante una sociedad actividades profesionales, es indiferente -a los efectos que aquí nos ocupan- que la titularidad de la explotación sea individual o asociativa pues, en definitiva, los servicios prestados por la sociedad no son otros que los que a título individual pudieran prestar los profesionales que se agrupan en dicha entidad.

De esta forma, una vez iniciada por un particular la actividad profesional de que se trate, ésta atraviesa por vicisitudes y cambios propios de su evolución y a los que no puede atribuirse esa nota distintiva del comienzo de actividad. Normalmente, cuando esas alteraciones respondan a una evolución expansiva de la actividad comportarán el establecimiento en un mayor local, la contratación de nuevo personal, la adquisición de equipos, inversiones, etc., pero aun así la nueva etapa

profesional no constituirá el inicio de una actividad sino el desarrollo continuado de la iniciada anteriormente.

Tampoco se distingue la actividad resultante con esa nota de novedad cuando se asocian varios profesionales que ya venían ejerciendo individualmente, pues -como en los ejemplos anteriores- en esta nueva fase perdura un mismo fondo de comercio que nace, incipiente, de aquel primer comienzo y progresa en paralelo a la andadura de cada uno de los profesionales. Y es indiferente a estos efectos que en esta nueva fase asociativa la titularidad formal de la explotación recaiga en una sociedad o sobre los propios profesionales asociados.

Por consiguiente, en el caso examinado había que concluir la existencia de una continuidad en la explotación a pesar de que formalmente hubiera variado la titularidad de ésta, que ha pasado a ser asumida por una sociedad de nueva creación en sustitución del ejercicio individual de cada uno de los socios.

"Y no es éste, -afirma el Consell- como pretende la recurrente, un imposible juicio apriorístico sobre la futura actividad de dicha sociedad, pues atiende únicamente a la descripción de la actividad ejercida anteriormente por los profesionales individuales y la iniciada por la nueva empresa, según las propias declaraciones de alta de cada uno de ellos. El propio escrito presentado por la recurrente reconoce esta continuidad", concretamente, "reconociendo que la actividad ejercida colegiadamente ha venido a sustituir a la prestación de los mismos servicios por parte de los socios. Por todo ello, aún cuando formalmente exista una declaración de alta de un nuevo sujeto pasivo, no puede considerarse que la actividad ejercida por éste haya sido iniciada a los efectos del artículo 83.3 de la Ley 39/1988. En consecuencia, deben desestimarse los recursos interpuestos y denegar el beneficio en ellos solicitado, confirmando la liquidación impugnada."

b') Ampliación de la actividad.

Utilizando los criterios que acaban de ser expuestos, el Consell hubo de fijar asimismo su posición en relación con los supuestos de ampliación por un mismo sujeto de la actividad ejercida anteriormente.

Siempre sin olvidar la peculiaridad del caso concreto, se ha intentado agrupar la diversidad de casos planteados en dos grandes grupos: ampliaciones consistentes en el desarrollo de nuevas actividades correspondientes a distintos epígrafes de las tarifas del impuesto en local separado y distinto, o en el mismo local, lo que generalmente se considera inicio de actividad empresarial nueva en el primer caso, y continuidad en el segundo si existe relación entre las actividades contempladas; y ampliaciones consistentes en el desarrollo en un nuevo local de la misma actividad ejercida anteriormente en otro local, lo que se considera variación de orden objetivo en el ejercicio de una misma actividad, y no inicio de actividad empresarial en el sentido exigido por la Ley 22/1993, criterio que es asimismo aplicable a los casos de traslado.

c') Traspaso de negocio.

Objeto de especial atención en orden a la aplicación de la bonificación por inicio de actividad del artículo 83.3 de la ley 39/1988, han sido los casos de traspaso de un negocio con subrogación de un nuevo titular.

Desde un primer momento se planteó la necesidad de distinguir dentro de estos casos situaciones diferenciadas que, probablemente, no merecían idéntico tratamiento.

Así se consideró que, por un lado, existen situaciones en las que el traspaso de titularidad se produce únicamente en un ámbito meramente formal sin que varíe el interés último subyacente en el negocio, como sucede cuando el empresario individual es sustituido por cualquier forma societaria en la que se encuentren representados los mismos intereses. No se produce entonces el supuesto previsto en la Ley, como tampoco se produciría si se declaraba la baja para darse inmediatamente de alta, como se ha dicho antes.

En cambio, aunque formalmente pueden ser similares, se entendió que eran muy diferentes desde un punto de vista material los casos en que el nuevo titular de la explotación no tiene nada que ver con su predecesor, ya que encontramos aquí un nuevo empresario que se estrena en la actividad económica, y que asume "ex-novo" todas las cargas y riesgos que de ella se deriven, contrapesándolos con la expectativa de un incierto beneficio. Desde una óptica

subjetiva no existe diferencia entre este nuevo empresario que toma mediante traspaso la titularidad de las relaciones jurídicas que conforman el negocio y aquel que canaliza su inversión adquiriendo y acondicionando un nuevo local, contratando nuevo personal, etc., lo que lleva a incluir este supuesto entre aquellos en los que se prevé el beneficio. Así lo ha entendido también la Dirección General de Haciendas Territoriales en la respuesta de 30 de marzo de 1994, a la consulta formulada al respecto.

En ocasiones, la identidad de intereses puede manifestarse claramente, como cuando el anterior titular toma una participación en la sociedad que le sucede en la explotación. En otras, no obstante, el margen de separación es estrecho con estos primeros casos a los que no sería aplicable el beneficio, y aquellos otros que sí estarían dentro del presupuesto legal. Se complica así la clara identificación de unos y otros. Pero esta dificultad, que aumenta por causa de los supuestos de posible fraude de Ley, no puede conducir a la cautelar denegación indiscriminada de la bonificación en todos los casos, sino a un minucioso examen de cada caso concreto para valorar con la mayor claridad posible si merece o no el beneficio solicitado.

2.2.- Los centros docentes concertados.

Continúan las reclamaciones (25) presentadas por los centros docentes en régimen de concierto educativo solicitando la aplicación de la exención prevista en el artículo 83.1.d) de la Ley 39/1988, que fue objeto de nueva redacción por la Ley 39/1992, de 29 de diciembre, de presupuestos generales del Estado para 1993.

El apartado d) del artículo 83 de la Ley reguladora de las haciendas locales concede la exención del impuesto sobre actividades económicas a "los organismos públicos de investigación, los establecimientos de enseñanza en todos sus grados costeados íntegramente con fondos del Estado, de las Comunidades Autónomas, o de las Entidades Locales, o por fundaciones declaradas benéficas o de utilidad pública, y los establecimientos de enseñanza en todos sus grados que, careciendo de ánimo de lucro, estuvieren en régimen de concierto educativo ...".

En el caso de los centros docentes concertados, dos son los requisitos que exige el precepto transcrito para la concesión de la exención, que han de

concurrir simultáneamente de manera inexcusable: que se trate de un establecimiento de enseñanza en régimen concertado y que carezca dicho establecimiento de ánimo de lucro, significando también, por consiguiente que no todos los centros concertados carecen de ánimo de lucro por el hecho de serlo, pudiendo sólo gozar del beneficio los que acrediten la concurrencia simultánea de ambos requisitos.

En consecuencia, han sido rechazados aquellos casos en los que, aún existiendo concierto educativo, el titular del establecimiento era una sociedad anónima, habida cuenta de que preceptivamente una entidad de este tipo tendrá carácter mercantil, cualquiera que sea su objeto, por decirlo así expresamente el artículo 3 del Real Decreto Legislativo 1564/1989, texto refundido de la Ley de sociedades anónimas, y deberá entenderse que perseguirá la obtención de lucro, según el artículo 116 del Código de Comercio, presunción que, en todo caso, habría de ser desvirtuada por la recurrente reflejándose en los datos existentes en el expediente, como establece el artículo 114 de la Ley general tributaria.

También ha sido rechazada la aplicación de la exención cuando la recurrente, sociedad anónima titular de un establecimiento docente en régimen de concierto educativo, alegaba la circunstancia de que la enseñanza general básica que impartía en su establecimiento estaba costeada íntegramente por la Generalidad, y que por ello gozaba del derecho a la citada exención. La interpretación de la recurrente se basaba en que la palabra "costeados" adjetiva la palabra "grados", de forma que habría exención para cada uno de los grados concertados en su integridad. Esta interpretación, aún cuando es gramaticalmente correcta, carece de lógica, como lo demuestra que la misma expresión "establecimientos de enseñanza en todos sus grados" viene adjetivada posteriormente con la frase "que, careciendo de ánimo de lucro, estuvieren en régimen de concierto educativo".

En definitiva, sería absurdo que la carencia de ánimo de lucro se refiriera a la palabra "grados" y es, en cambio, lógico que se refiera al establecimiento, dado que es de éste de quien puede predicarse la finalidad lucrativa o altruista. Así pues, cuando la Ley se refiere a "establecimientos de enseñanza en todos sus grados costeados íntegramente con fondos públicos", la palabra "costeados" ha de entenderse que adjetiva a los "establecimientos", mientras que la referencia a los

grados se limita a comentar la característica de la enseñanza, con la finalidad de no excluir ninguno de sus grados o niveles.

De acuerdo con esta interpretación, no se admitió que la recurrente tuviera derecho a exención, ni tan sólo de uno de los epígrafes por los que tributaba, habida cuenta que como ella misma reconocía, la financiación de su actividad no procede íntegramente de fondos públicos.

3.- Competencia del Ayuntamiento para liquidar. Liquidaciones provisionales de oficio.

A este respecto el Consell, partiendo de que la Ley 39/1988 atribuye de forma exclusiva al Ayuntamiento la competencia en materia de exenciones (art. 92.2), sean éstas de naturaleza rogada o de concesión "ope legis", y que el artículo 1º del Real Decreto 1172/1991, de 26 de julio, establece que la matrícula del impuesto, cuya confección es de competencia estatal, según el citado art. 92 de la Ley 39/1988, deberá incluir "las exenciones solicitadas o concedidas o cualquier otro beneficio fiscal aplicable", entendió que la denegación de la exención de referencia por parte del Ayuntamiento, lejos de constituir una modificación ilegal de la matrícula del impuesto, constituía un acto realizado en un ámbito de competencia exclusiva municipal, que como tal debía ser obligatoriamente recogido por la matrícula del impuesto.

Se entendió, asimismo, que no era cierto, como pretendían las Cajas de Ahorros, que sólo fuera posible la rectificación de la liquidación municipal siguiendo el sistema que establece el artículo 159 de la Ley general tributaria, es decir, mediante declaración de lesividad y posterior impugnación en vía contenciosa. En primer lugar, porque si la liquidación es provisional, aunque sea firme, siempre que no haya prescrito la acción administrativa será posible su comprobación por los órganos de gestión (a partir de la Ley 25/1995, de modificación de la Ley general tributaria) o de inspección, dando lugar, respectivamente, a liquidaciones provisionales -hoy liquidaciones provisionales de oficio del artículo 123 de la Ley general tributaria- o a las liquidaciones provisionales o definitivas según los casos, a que se refieren el artículo 120 de la Ley general tributaria y el artículo 60 del Reglamento general de inspección de los tributos. Comprobación que alcanza no sólo a las cuestiones de hecho sino también a la aplicación e interpretación de las

normas jurídico-fiscales (resolución TEAC de 5 de julio de 1983) incluso en el caso de que la comprobación sea efectuada por los órganos de gestión (sentencia de la Audiencia Territorial de Barcelona nº 508, de 7 de mayo de 1974).

Como ha dicho el Tribunal Supremo, cuando una liquidación tiene naturaleza provisional con arreglo al artículo 120 de la Ley general tributaria "no puede engendrar (en consecuencia) un derecho subjetivo consolidado y ejercitable, de los que exigen medidas especiales para su revisión", como son la declaración de lesividad o los procedimientos especiales de revisión de oficio de los artículos 153 y siguientes de la Ley general tributaria (sentencias de 23 de junio de 1970 y de 17 de enero de 1995).

3.1.- Naturaleza de las liquidaciones incluidas en el padrón del impuesto.

Una liquidación individualizada o incluida en el padrón de un impuesto, aún cuando resulte con cuota cero o incluso cuando contenga una referencia expresa a la aplicación de una exención o bonificación, no pierde su naturaleza de acto liquidatorio, por lo que le es enteramente aplicable toda la normativa relativa a la rectificación de liquidaciones citada anteriormente.

La liquidación es el resultado de la aplicación del conjunto de normas reguladoras de un tributo entre las que se cuentan, obviamente, las relativas a exenciones y bonificaciones, las cuales han de ser necesariamente tenidas en cuenta para practicar la correspondiente liquidación. En ese sentido, y sólo en ese sentido, se puede decir que todo acto de liquidación implica una valoración de tales normas y, por tanto, un reconocimiento o denegación de los beneficios fiscales previstos en la legislación vigente. Pero no como acto administrativo autónomo declarativo de derechos susceptible de impugnación autónoma y dotado de eficacia propia independiente del acto de liquidación, como es el caso de los actos administrativos expresos o tácitos de concesión o denegación de exenciones (por ejemplo, en las exenciones rogadas), sino como uno de los elementos que componen el acto complejo de liquidación, a cuyo régimen jurídico resulta sujeto.

Liquidar en sentido propio es aplicar el tributo y, en su caso, cuantificar la deuda tributaria. No se puede reducir el acto de liquidación a una mera operación aritmética de cuantificación, de igual forma que no se puede reducir la

comprobación administrativa de la liquidación, cuyo contenido propio es la verificación tanto de la realización del hecho imponible como de la existencia de la obligación tributaria y de su correcta cuantificación, a una simple fijación de hechos (SAT de Barcelona nº 508, de 7 de mayo de 1974, Res. TEAC de 5 de julio de 1983, y STS de 17 de enero de 1995).

3.2.- Alcance y ámbito de la liquidación provisional de oficio.

En los casos estudiados las liquidaciones impugnadas procedían de la comprobación administrativa de las liquidaciones provisionales giradas erróneamente con cuota cero, una vez constatada la ausencia de exenciones o bonificaciones a favor de las recurrentes. Comprobación que fue llevada a cabo por los órganos de gestión en el ejercicio de las competencias de comprobación abreviada y liquidación provisional que les atribuye el artículo 123.1, párrafo segundo, de la Ley general tributaria. Dicha comprobación se caracteriza por la imposibilidad de utilizar otros datos que los obrantes en poder de la Administración o los suministrados por el sujeto pasivo -y que el artículo 123.2 de la Ley general tributaria concreta en la prohibición del examen de la documentación contable de las actividades empresariales o profesionales-, y no por su limitación a meras cuestiones de hecho. Extremo que ya había sido puesto de relieve por la jurisprudencia con anterioridad a la reforma introducida por la Ley 25/1995 -esto es, cuando la actuación comprobadora de los órganos gestores, cuya competencia derivaba de las declaraciones genéricas de los artículos 109.1 y 140 de la Ley general tributaria, era expresamente calificada de comprobación "formal" en los artículos 1 y 39 in fine del Reglamento general de inspección de los tributos- y que, tras la mencionada reforma, ha adquirido mayor notoriedad. En este sentido, basta recordar que la sentencia de la Audiencia Territorial de Barcelona nº 508, de 7 de mayo de 1974, ya señaló que la comprobación formal de los órganos de gestión "no tiene por qué contraerse a cuestiones de puro hecho, sino que debe alcanzar a todos y cada uno de los elementos cuantificadores del ingreso (...) realizado por éste (sujeto pasivo)", traducándose dicha actividad comprobadora "en el acto de liquidación provisional".

De igual modo, tampoco es válido limitar las facultades comprobadoras de los órganos de gestión a las autoliquidaciones, excluyendo la comprobación de las liquidaciones administrativas derivadas de la declaración efectuada por el sujeto

pasivo, ya que ello constituiría, como ha puesto de relieve la doctrina, una discriminación carente de justificación y contraria a la propia naturaleza de la liquidación provisional.

Otra cosa es que la liquidación administrativa objeto de comprobación haya sido, a su vez, resultado de una previa tarea de comprobación administrativa, en cuyo caso el TEAC ha mantenido que existe una vinculación de la Administración por sus propios actos, que no impide la rectificación posterior de la liquidación pero que la limita a aquellos aspectos que no hubieran sido previamente objeto de comprobación (resolución TEAC de 27 de septiembre 1990, relativa a la rectificación de una liquidación administrativa resultante de un expediente de comprobación de valores). Tesis en sí misma discutible, y de dudosa validez tras la modificación del artículo 123 de la Ley general tributaria "ex lege" 25/1995, que en estos casos no resulta aplicable ya que la liquidación administrativa rectificadora no es el resultado de tarea alguna de comprobación sino primera liquidación derivada de la declaración del sujeto pasivo y posterior inclusión del mismo en la matrícula del impuesto por parte de la Administración del Estado, en la que se hacía constar de modo expreso la condición de exento del sujeto pasivo.

Es más, ni siquiera la tesis que niega el carácter de acto de liquidación a las liquidaciones que, incluidas en un padrón, son repetición material de las practicadas en los períodos anteriores, en modo alguno pone en entredicho la existencia de obligaciones tributarias autónomas correspondientes a cada período, de acuerdo con el artículo 61 de la Ley general tributaria, y, por consiguiente, susceptibles de comprobación y de impugnación autónoma o separada.

Finalmente, se ha de destacar que la amplitud de la nueva regulación de las liquidaciones provisionales tras la reforma operada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley general tributaria, ha venido a disipar las dudas que en el sistema anterior se planteaban respecto de la legitimidad de las llamadas liquidaciones complementarias tanto respecto de su objeto como respecto de su aplicabilidad en la generalidad de los tributos, y de las que se hacían eco las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña números 724/1996, 787/1996 y 820/1996, que denunciaban en relación con el impuesto sobre bienes inmuebles la falta de encaje de dichas liquidaciones en los antiguos artículos 109 y 120 de la Ley general tributaria y su inexistencia en dicho impuesto.

Posibilidad de comprobación de los órganos gestores que, naturalmente, se establece sin perjuicio de la potestad de comprobación que corresponde a los órganos de inspección, cuya intervención, como es sabido, conduce a la práctica de liquidaciones definitivas si su actuación comprobadora ha sido completa.

3.3.- Rectificación de la aplicación de beneficios fiscales a través de una liquidación provisional de oficio.

De lo expuesto hasta el momento se deduce con claridad que nada impide el encaje de la rectificación de una liquidación provisional en cuanto a la aplicación de un beneficio fiscal que no ha sido objeto de reconocimiento autónomo, en el ámbito de la potestad comprobadora de los órganos de gestión, que da lugar a liquidaciones provisionales de oficio, y que procede cuando a partir de los datos suministrados por el sujeto pasivo y de los elementos obrantes en poder de la Administración, se pone de manifiesto, entre otras cosas, "la realización del hecho imponible" y, por tanto, el nacimiento sin limitaciones de la obligación tributaria (art. 123.1 pfo. 2º de la Ley general tributaria).

Sobre todo, habida cuenta que la comprobación administrativa que corresponde a los órganos de gestión, como se ha dicho, alcanza "no sólo a cuestiones de hecho sino también a la aplicación e interpretación de las normas jurídico fiscales" (Res. TEAC de 5 de agosto de 1983 citada).

4.- El elemento superficie.

Una vez más el elemento superficie es motivo de conflicto en este impuesto, destacando en el ejercicio las reclamaciones tendentes a excluir del concepto de local las pistas deportivas, y los inmuebles en los que se instalen máquinas o aparatos automáticos, expositores en depósito y máquinas recreativas y similares.

A estos efectos, ante todo hay que recordar que la regla 14.1.F de la Instrucción para la aplicación de las tarifas del impuesto sobre actividades económicas, rectificada y puesta al día por la Ley 21/1993, de presupuestos generales del Estado para 1994, establece que a efectos de la aplicación del

elemento superficie a que se refiere la nota común de la sección 1ª y la segunda nota común de la sección 2ª de las tarifas, se entiende por locales en los que se ejercen las actividades gravadas, los definidos como tales en la regla 6ª de la indicada Instrucción; y que esta regla 6ª dispone a su vez que a los efectos del impuesto sobre actividades económicas se consideran locales las edificaciones, construcciones e instalaciones, así como las superficies, cubiertas o sin cubrir, abiertas o no al público, que se utilicen para cualesquiera actividades empresariales o profesionales.

Prevalece por tanto el criterio del destino dado a los inmuebles afectados, equiparando, por ejemplo, a efectos del impuesto construcciones con instalaciones; y no cabe duda que cualesquiera terrenos dedicados a pistas deportivas, por grande que sea su extensión, no pueden eludir su calificación de instalaciones ni olvidar que exigen una permanencia y un cuidado en su mantenimiento que permita su utilización en cualquier momento para los deportes a que están dedicados.

Ciertamente, el propio legislador ha establecido compartimentos para aplicar el impuesto de un modo más razonable, y de ahí la diferenciación entre las cuotas aplicables a las zonas construidas o a los graderíos; pero ello indica que en casos como estos últimos, los porcentajes son mayores que en los primeros, pero no se prevén zonas exceptuadas porque no se hallen cubiertas las instalaciones o porque no haya en ellas ninguna edificación, siempre que estén dedicadas a la actividad económica gravada.

A su vez, el apartado g) de la regla 14.1.F excluye de la consideración de local, a efectos del impuesto a "los inmuebles en los que se instalen máquinas o aparatos automáticos, expositores en depósito, máquinas recreativas y similares, a los solos efectos de las actividades que se prestan o realizan a través de los referidos elementos, y sin perjuicio de la consideración que aquellos inmuebles puedan tener a efectos de otras actividades".

De la lectura de esta regla se advierte sin dificultad que no se trata de una norma de exención, sino que tan sólo trata de evitar que el elemento superficie sea computado simultáneamente para el cálculo de las cuotas de dos actividades distintas. Así resulta de la citada regla cuando expresa que la no consideración de

locales se limita a los efectos de las actividades que se realizan a través de las referidas máquinas o expositores que ocupan tales superficies, y cuando formula la precisión complementaria de que tales superficies serán consideradas inmuebles a los efectos de otras actividades. Ello significa, de una parte, que no están exentas; de otra, que figurarán como elemento tributario superficie para el cálculo de las cuotas correspondientes a la actividades que se realicen en las mismas y que, lógicamente, no pueden ser otras que las que se realicen a través de las referidas máquinas o expositores; y, fundamentalmente, que para no ser objeto de cómputo han de estar tributando por otras actividades.

Finalmente, se ha planteado ante este Consell si había de considerarse aplicable o no la regla 14.1.F.j) de la Instrucción para la aplicación de las tarifas del impuesto sobre actividades económicas aprobada por Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 29 de diciembre, según la cual el elemento superficie, regulado en dicha letra F, no se aplicará en la determinación de aquellas cuotas para cuyo cálculo las tarifas del impuesto hayan tenido en cuenta expresamente, como elemento tributario, la superficie de los locales computada en metros cuadrados en los que se ejercen las actividades correspondientes, en los casos en que, como ocurre con las grandes superficies comerciales (epígrafes 647.2, 647.3 y 647.4 de las tarifas) se utiliza la superficie como elemento delimitador del tipo de actividad desarrollada.

A este respecto, se ha entendido que cuando la norma describe los epígrafes 647.2, 647.3 y 647.4, el elemento superficie no interviene como cuantificador de la cuota sino como dato que describe la actividad concreta que se realiza en el local señalado, concretando su magnitud, que es la que determina su clasificación en uno de los tres epígrafes mencionados; es decir, en este supuesto la tarifa resultante no está en función de la superficie concreta del local donde se realiza la actividad, sino que esta superficie constituye el punto de partida para determinar el epígrafe concreto por el que tributa la actividad.

Se rechaza, pues, la tesis de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de fecha 27 de junio de 1995, la cual incurre a juicio del Consell en confusión al entender que, al formarse la base tributaria con el dato de magnitud o tamaño de que se ha hecho mérito, se aplica el elemento tributario superficie para completar dicha cuota. No tiene en cuenta el Tribunal que la medida que en los

epígrafes se fija para clasificar con más justeza el módulo tarifario de partida no se utiliza allí como elemento cuantificador, puesto que no varía dentro de su amplio grupo sino tan sólo para encuadrar el epígrafe, pudiendo haberse echado mano de otros datos determinantes de dicho epígrafe sin valerse de la superficie, como ocurre con otros muchos acotados de actividades distintas que se sirven, por ejemplo, del dato de población o del de obreros empleados o de electricidad consumida. Pero si en casos como el presente parece que el elemento de referencia se use dos veces, es porque realmente cuando se utiliza para determinar el tamaño de los locales y poder así encuadrar la actividad en un epígrafe determinado, no se ha utilizado el referido elemento tributario computándolo en metros cuadrados sino dentro de unos límites lineales de tamaño que encajan o exceden de los 120 m²., de 120 a 399 m². o mayores de 400 m².

5.- El caso singular de las Cajas de Ahorros.

Se ha tratado de las Cajas de Ahorros en la parte general de esta Memoria, exponiendo los criterios que el Consell ha defendido desde que se planteó el tema en los expedientes de exención.

Cabe remitirse a lo que allí se dice para evitar repeticiones, sin que haya que añadir nada que se refiera a dicho tema al comentar esta Ordenanza.

B.- Licencia fiscal

La mayoría de los recursos se fundamentan en dos argumentos generalizados: el haber causado baja en la actividad con anterioridad al devengo, y la prescripción en el momento en que se reclama la deuda en período ejecutivo. Cada caso es estimado o desestimado en función de la prueba aportada al expediente.

No está de más reiterar, tal como sucede en otros gravámenes, las consecuencias que se derivan del hecho de que las notificaciones no sean efectuadas con todos los requisitos que exigen la Ley y la jurisprudencia para su validez. En los dos casos en que el Ayuntamiento intentó notificaciones al interesado que hubiesen interrumpido el plazo de prescripción, han tenido que ser estimados

los recursos por no haber podido ser consideradas las notificaciones como válidas, lo que ha causado el correspondiente perjuicio a la hacienda municipal.

C.- Radicación

Como en ejercicios anteriores, algunos expedientes derivados de actas de inspección contienen también liquidaciones de otros gravámenes, como licencia fiscal o tasa de basuras. En algunos casos se aplica el mecanismo de la prescripción, y en otros se estima por resultar probado el cese de la actividad antes del devengo del impuesto.

Es de especial interés el expediente en el que habiendo el interesado presentado en tiempo adecuado la correspondiente alta, no obstante fue citado por la Inspección y levantada un acta de conformidad en la que se afirma no haber presentado autoliquidación, aplicándose en consecuencia la sanción e intereses procedentes.

El Consell, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 116 de la Ley general tributaria, admite que el contenido del acta de conformidad puede ser corregido en casos de error, y estima que de esto se trata en el recurso, pues resulta probado que el contribuyente presentó en su día el alta en período voluntario, por lo que se propone estimar la reclamación.

D.- Licencia de apertura

Un sólo expediente se refiere conjuntamente a licencia de apertura, radicación y tasa de basuras, derivado como en otros casos de acta de inspección. El tema fundamental del recurso atañe a las sanciones impuestas en virtud de la mencionada acta.

Siguiendo el criterio mantenido por el Consell en casos similares, se informa que el importe de la sanción debe ser calculado de acuerdo con las normas establecidas por la Ley 25/1995, de reforma de la Ley general tributaria, por ser más beneficiosa para el interesado que la normativa vigente en el momento en que se cometió la infracción.

Ordenanza fiscal nº 2.1

Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras

Los cuatro expedientes dictaminados en 1996 derivan del levantamiento de actas de inspección por no haber presentado los interesados la autoliquidación definitiva una vez finalizadas las obras.

Excepto un caso, en que se propone estimar el recurso por no hallarse vigente en la fecha de terminación de las obras (1994) tal obligación, los otros tres se informan en sentido desestimatorio.

Es de resaltar, a efectos de fijación de doctrina, el expediente en el que el recurrente plantea la aplicación de los baremos previstos en la Ordenanza para calcular la base imponible, en lugar del coste definitivo de las obras según el certificado final de obra. El Consell sienta el criterio que la base imponible la constituye el coste real de la obra, derivado de la certificación. La aplicación de módulos sólo puede ser utilizada de forma provisional en el caso de que no se presente al Ayuntamiento el presupuesto inicial o el definitivo, o no se formule autoliquidación, siempre supeditado a la facultad de comprobación del coste real, y en ningún caso como sistema alternativo cuya aplicación pueda exigir el contribuyente.

Ordenanza fiscal nº. 3.1

Tasas por servicios generales

Solo se ha dictaminado un recurso durante el ejercicio de 1996, relativo a la actividad desarrollada por la Administración municipal con motivo del cotejo de documentación, con resultado desestimatorio. Cabe decir que es el nivel de reclamaciones que se viene observando durante los sucesivos ejercicios, con intervalos en que no se produce ninguna.

En el caso tratado, el recurrente alegaba la no percepción de tasas en casos semejantes por otros Ayuntamientos y también que no le había sido presentada factura al respecto, entregándosele solamente un recibo o ticket de caja.

El Consell analiza la normativa de aplicación y concretamente el artículo 2.e) de la Ordenanza fiscal reguladora del tributo, según el cual constituyen el hecho imponible las compulsas de fotocopias de documentos a instancia de parte para presentar a Administraciones ajenas al propio Ayuntamiento, por lo que considera que es procedente la exacción de la tasa exigida.

Finalmente, y en cuanto a la alegación de no haberle sido expedida formalmente factura, el Consell determina que, tratándose de una tasa, ninguna normativa legal ni administrativa exige la expedición formal de factura, siendo suficiente cualquier documento acreditativo del pago. Y efectivamente, se puede añadir que tal criterio se desprende de los artículos 21 y 22.3 de la Ley 8/1989, de 13 de abril.

Ordenanza fiscal nº 3.2

Tasas por servicios de bomberos

El total de expedientes tramitados durante el ejercicio de 1996 es de 41, con un decremento importante respecto a los 107 del año anterior -no llega a un 50%-, más en línea con lo acaecido en años precedentes. Las diversas intervenciones del Servicio de Extinción de Incendios y Salvamento determinantes de las tasas y correspondientes recursos pueden clasificarse así: Ningún supuesto de incendio o salvamento ha sido planteado; por rescate de animales se ha planteado 1 caso; por intervención en elementos interiores y exteriores de inmuebles, en cuanto a saneamiento de fachadas o elementos constructivos de los mismos, 19; por actuaciones con motivo de instalaciones de alarma, 10; por intervenciones relacionadas con escapes o canalizaciones interiores de agua, 5; por retirada de vehículos de la vía pública, 1; por prestación de servicios de carácter vario, 2; y por cuestiones de procedimiento administrativo, 3. De los referidos expedientes, 27 han motivado propuesta desestimatoria, 9 estimatoria, 4 estimatoria parcial, y uno de inadmisibilidad.

Como se viene ya diciendo en las Memorias de los precedentes ejercicios, destaca también en éste la característica de la escasez de casos por prestación de servicios en incendios, ya que no se ha presentado ningún recurso por este motivo. No cabe duda que obedece precisamente al condicionamiento exigido para la generación del hecho imponible: "cuando se demuestre la intencionalidad o grave negligencia del sujeto pasivo y de terceras personas, siempre que éstas sean identificadas" (artículo 2-a) de la Ordenanza fiscal nº 3.2, reguladora del tributo).

Cabe decir que la mayor parte de las intervenciones objeto de gravamen, casi el 50% del total, son relativas a saneamiento de fachadas u otros elementos exteriores o interiores de inmuebles o construcciones, siguiéndole luego en importancia las referentes a desconexiones de alarmas; ambas contempladas en el párrafo e) del artículo 2 -definidor del hecho imponible- de la Ordenanza fiscal. Se mantiene, pues, la línea que observaba la Memoria precedente, representando en conjunto el 70,71% del total.

Con relación igualmente al año anterior y como comentario de carácter general ha de destacarse que las propuestas desestimatorias son ahora, al revés que entonces, superiores a las estimatorias, de las cuales 4 son de carácter parcial.

Siguen siendo numerosos los casos en que los recurrentes, sin perjuicio de oponer otras cuestiones, aducen no ser beneficiarios de los servicios y, por tanto, no tener la condición de sujetos pasivos: unas veces dicen no haber solicitado ni provocado el servicio, otras que el servicio prestado afecta a terceras personas. Siempre se han tratado partiendo de los datos que aparecen en los informes técnicos de las intervenciones emitidos por los servicios de bomberos y del concepto resultante del artículo 3.1 de la Ordenanza fiscal, en el sentido de que son sujetos pasivos las entidades i/o las personas físicas o jurídicas que resulten beneficiarias por la prestación del servicio; tal es actualmente la redacción del artículo 3.1 de la Ordenanza. En algún caso se ha tenido que aplicar la determinación del apartado 3 de dicho artículo, cuando dice que "en caso de intencionalidad o negligencia, será sujeto pasivo el causante del hecho imponible".

En los casos en que se prestó el servicio en inmuebles sujetos a régimen de propiedad horizontal, por razón de intervenciones en elementos exteriores o interiores del inmueble, se ha tenido muy en cuenta, siempre partiendo de los datos del informe técnico de los bomberos, cualquiera que fuera el solicitante (copropietario, inquilino o los servicios de la Guardia Urbana), si la intervención afectaba o beneficiaba a elementos comunes o, por el contrario, a propios de cada departamento de la copropiedad. Y se ha llevado a cabo la imputación atendiendo también, en su caso, a lo establecido en el artículo 3.1 de la Ordenanza cuando dice que, si hay varios beneficiados por el servicio, la imputación de la tasa se efectuará proporcionalmente a los efectivos empleados en las tareas efectuadas en beneficio de cada uno de ellos, según el informe técnico, y si no fuera posible la individualización, por partes iguales: remedio éste último al que no ha sido preciso acudir en ningún caso.

Además de la aplicación de la normativa fiscal antes referida, en uno de los casos se ha tenido que utilizar, para extender la responsabilidad del beneficio a los propietarios y titulares, la doctrina resultante de los artículos 1902 y siguientes del Código Civil, y en especial el 1907 cuando determina que "el propietario de un

edificio es responsable de los daños que resulten de la ruina de todo o parte de éste, si la ruina sobreviniese por falta de las reparaciones necesarias".

Siempre, como se ha dicho, se ha acudido a los datos y consideraciones contenidos en el informe técnico de intervención del servicio de bomberos, en aplicación del principio administrativo de legalidad, como presunción por falta de prueba en contrario que, en ningún caso, ha sido ofrecida ni presentada por los recurrentes. Por otra parte, se ha utilizado la doctrina, ya reflejada en la anterior Memoria, de que es sujeto pasivo el realmente beneficiario, a cuyo cargo procede librar la correspondiente liquidación, exonerando al representante o administrador de las fincas o instalaciones, aunque sí puede notificarse a éstos últimos como tales; si bien en el presente año han sido pocos los supuestos producidos en tal sentido.

Es curioso el caso en que la recurrente, que lo había solicitado, alegaba que el servicio de saneamiento del local afectado beneficiaba a la comunidad de propietarios y la propuesta del Consell fue desestimatoria, diciendo el fundamento de derecho único que "acreditado suficientemente en el expediente que la interesada era por lo menos una de las beneficiarias del servicio ..., sin que existan datos sobre la posible atribución de responsabilidad a la comunidad de propietarios, cosa posible pero no acreditada, procede mantener el cargo referido, sin perjuicio de que la interesada procure resarcirse de éste, por lo menos en parte, solicitándolo a la comunidad a que pertenece".

En cuanto a servicios prestados afectando a más de una finca parece interesante destacar dos, en los que se aplican criterios equitativos derivados de la doctrina contenida en el artículo 3.1 de la Ordenanza fiscal. En uno de ellos se dice que del informe de intervención obrante en el expediente resulta que, si bien los trabajos de saneamiento tuvieron lugar en un edificio sito en determinada calle, lo cierto es que la causa u origen del desprendimiento tuvo lugar en la finca colindante correspondiente a otra calle, por lo que el servicio benefició a ambas fincas, sin que de dicho informe técnico puedan determinarse los efectivos empleados en beneficio de cada inmueble, por lo que procede imputar la tasa por partes iguales, en aplicación del artículo 3.1 de la Ordenanza. En el otro caso, en cambio, al existir indicios, pero no datos suficientes del informe técnico afectando al servicio relativo a dos alarmas, se propone reconstruir el expediente para averiguar quien fue la persona beneficiada por el servicio.

Se ha vuelto a plantear un sólo caso relacionado con la previsión del hecho imponible recogida en el párrafo j) del artículo 2 de la Ordenanza fiscal. Debido al pinchazo en la rueda de un camión, la Guardia Urbana avisó telefónicamente a los bomberos para que fuera retirado el vehículo, al tiempo que el interesado avisaba a un taller mecánico privado. Presentada la correspondiente liquidación, el particular se opone y alega que ambos servicios llegaron al tiempo, por lo que era innecesaria la intervención de los bomberos. El Consell, teniendo en cuenta el informe técnico de los servicios de bomberos y las manifestaciones del recurrente, propone la desestimación diciendo que el servicio era llevar el camión hasta la salida para evitar una situación peligrosa, lo que nadie había rebatido, y por otra parte, no existió duplicidad de honorarios, según se deduce de las manifestaciones del interesado.

Aparece un solo caso de discrepancia total entre los hechos que determinan el hecho imponible tal como son relatados por el recurrente y como resultan del informe técnico de los bomberos: el primero se refiere al servicio de una ambulancia de no posible uso por la comunidad de propietarios titular de la finca, y el informe detalla como servicio prestado el relativo a unos concretos desperfectos del inmueble. En consecuencia, el Consell, atendiendo la falta de toda prueba por parte del recurrente y de acuerdo con el criterio ya expresado, propuso en sentido desestimatorio en base al informe técnico.

Se plantean casos en los que se debate la posibilidad o no de responsabilidad objetiva. En todos ellos el recurrente alega haberse producido los hechos que determinaron la intervención de los bomberos, por causas no imputables al mismo. En uno, por ejemplo, se trata del caso del disparo de una alarma con motivo de una suspensión general del suministro eléctrico en una parte de la ciudad de varios días de duración, que al ser restablecido de nuevo, estando el recurrente ausente, provocó el disparo sin que él pudiera evitarlo. El Consell, a pesar de tales circunstancias consideró, siempre de acuerdo con el informe técnico de bomberos, que el servicio era necesario y urgente en evitación de molestias para el vecindario, por lo que, siendo el propietario responsable en derecho, según ya se ha visto, era de aplicación lo determinado en el artículo 10.1 de la Ordenanza fiscal, cuando dice que "la obligación de contribuir nace por el hecho de la prestación del servicio, previa solicitud, salvo que se trate de un servicio de urgencia, en cuyo caso la

obligación nacerá también sin requerimiento del interesado". En los demás, también se atendió a la responsabilidad del propietario.

En un caso los hechos que determinaron la intervención no encajaban en ninguno de los supuestos diseñados para la constitución del hecho imponible en el artículo 2 de la Ordenanza fiscal: se trataba de la recuperación de una sábana colgada de un árbol y la interesada alegaba que no había solicitado el servicio, sino que lo había hecho la Guardia Urbana. Se propuso la estimación del recurso por no concurrencia del hecho imponible.

Con motivo de la desconexión de una alarma de incendio, el Consell consideró que constituía una fundamental medida de prevención contra tales siniestros, por lo que podía aplicarse lo prevenido para exenciones en el artículo 5.1-a) de la Ordenanza fiscal, y en consecuencia, propuso la estimación y exención del tributo, en relación, además, con el artículo 2.a) de la Ordenanza, al no haberse producido negligencia ni intencionalidad. Es una interesante novedad de carácter interpretativo.

En cuanto a la cuantía de las cuotas, únicamente en un recurso consideraba el contribuyente excesivo el importe de la cuota. Se trataba de un servicio tipificado como "pequeña asistencia técnica", con importe menor dentro de los servicios previstos, por lo que el Consell propuso la desestimación al ser correcta la liquidación practicada. Y sólo se ha producido un caso (en contraste con la mayor problemática del anterior ejercicio) de error por no aplicación de los coeficientes reductores establecidos en la Ordenanza fiscal, motivando propuesta estimatoria. También se plantearon dos reclamaciones referentes a falta de detalle y de facturación, que determinaron su desestimación al haberse liquidado y notificado correctamente.

No obstante no haberse producido problemática al respecto, y aún teniendo en cuenta la dificultad que comporta para el servicio de bomberos el prever la dotación necesaria para cada caso de intervención en concreto, se considera necesario insistir, como ya se hizo con motivo de anteriores Memorias, en la conveniencia de una modificación de la regulación correspondiente, ya en el campo no tributario mediante una estructuración al respecto del servicio, ya en la misma Ordenanza fiscal, estableciendo los parámetros de tributación de manera que

permitan una aplicación de tarifas de acuerdo con los medios realmente necesarios y no con los desplazados cualquiera que sean éstos.

Simultáneamente, fueron bastantes los recursos en los que se plantearon cuestiones relativas al procedimiento administrativo de recaudación de esta tasa. Únicamente en tres de ellos se han apreciado notificaciones defectuosas de la liquidación o de la providencia de apremio, motivando propuesta estimatoria. Y en otros dos se planteaba la declaración de prescripción, determinándose en un caso su declaración por inexistencia de notificaciones válidas interruptivas del plazo prescriptorio, y en el otro propuesta desestimatoria por haberse producido interrupción dentro de plazo.

Finalmente, con motivo de la interposición de un recurso contra liquidación por prestación de un servicio de desconexión de alarma, el recurrente terminó solicitando la condonación graciable de la liquidación, proponiéndose la desestimación del recurso y de la solicitud de condonación al no cumplirse los requisitos exigidos al efecto por el artículo 43 de la Ordenanza fiscal general.

Ordenanza fiscal nº 3.4

Tasas por servicios urbanísticos

Durante el ejercicio de 1996 se tramitaron 20 recursos relativos a la tasa por servicios urbanísticos, con incremento del 42,9% sobre el pasado ejercicio; si bien el número es muy superior al normal hasta el año pasado, la cifra total sigue siendo poco importante. Como ya se comentaba en la Memoria de 1995, se incide en varias ocasiones, simultáneamente, en problemática del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras. Aquí se contempla sólo la parte referente a la tasa, atendido que el impuesto ya es objeto del correspondiente epígrafe de la Memoria. Como comentario general ha de decirse que las propuestas fueron de desestimación en 11 de los casos, de estimación en 5 de ellos y de estimación parcial en 4.

Como en el ejercicio precedente, ocho han sido también los expedientes tramitados con motivo de recursos por tasas de licencias solicitadas por las Universidades. La cuestión nuclear debatida en todos ellos también sigue siendo la referente a la exención al amparo del artículo 53.1 de la Ley orgánica de reforma universitaria, y exhibiendo, en algunos casos, la consulta evacuada por la Dirección General de Haciendas Territoriales del Ministerio de Economía y Hacienda, en la que se reconoce la exención a favor de las Universidades, en los términos del precitado artículo 53.1 de la Ley orgánica mencionada. No obstante, el Consell Tributari ha seguido manteniendo la misma doctrina de años precedentes, tanto para la tasa como para el impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras, con propuesta de desestimación. En esencia ha sido la siguiente: La disposición adicional 9ª de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las haciendas locales, declaró suprimidos, a partir del 31 de diciembre de 1989, cuantos beneficios existieren en relación con los tributos locales, tanto genéricos como específicos, recogidos en toda clase de disposiciones diferentes de las de régimen local, prohibiendo la invocación de su anterior vigencia respecto de todos los tributos establecidos en la misma Ley, sin perjuicio de lo previsto en sus disposiciones transitorias (que no afecta a los tributos de que se trata). Por otro lado, el artículo 53.1 de la Ley Orgánica 11/1983, de reforma univesitaria, reconoce la exención a favor de las Universidades. Al respecto ha de entenderse que no existe una relación jerárquica entre leyes orgánicas y ordinarias, entendiendo la doctrina y la jurisprudencia constitucional que entre ambas normas lo que existe es

una relación competencial; una ley ordinaria no puede modificar o derogar una ley orgánica, pero no por ser norma de rango inferior, sino porque la Constitución impide su acceso a las materias enumeradas en el artículo 81 de la misma; y concretamente la sentencia del Tribunal Constitucional de 13 de febrero de 1981 señaló que la ley orgánica puede permitir la modificación de sus preceptos por ley ordinaria, al indicar cuales de ellos no poseen el carácter de orgánicos. Y efectivamente la disposición adicional 3ª de la antedicha Ley de reforma universitaria determina aquellos de sus preceptos que tienen la naturaleza de orgánicos, y el artículo 53 no figura entre ellos, por lo que no goza de tal naturaleza. En consecuencia, concluye el Consell Tributari, la Ley 39/1988, de haciendas locales, puede derogar y derogó el artículo 53.1 de la Ley orgánica de reforma universitaria, por lo que no resulta procedente la exención pretendida a favor de las Universidades, al no aparecer, además, ni en la Ley 39/1988 ni en las Ordenanzas fiscales exención alguna favorable a dichas entidades para la tasa y el impuesto de referencia.

En alguno de los recursos, junto al tema central de la exención, se han planteado otras cuestiones. La no sujeción de las Universidades a los tributos locales por formar parte de la Administración pública, al entender que los tributos se dirigen a los ciudadanos como tales y no a la Administración; pero dicha pretensión no ha sido admitida al no estar conceptuadas las actividades de aquéllas en los únicos supuestos de no sujeción previstos en el artículo 21 de la Ley 39/1988, de haciendas locales, ni en la Ordenanza fiscal reguladora del tributo.

Igualmente se ha aducido por las mismas entidades la posible exención al amparo del artículo 18 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de tasas y precios públicos, texto posterior a la Ley 39/1988. Se basan en una interpretación incorrecta de dicho precepto, que prevé la posibilidad de autorizar posteriormente beneficios fiscales respecto a las tasas a favor del Estado y otros entes públicos, pero no ampara directamente su concesión al no concretar la medida, requiriéndose la normativa legal adecuada. Y en este caso ello no ha tenido lugar, al no ser recogida inicialmente la exención por la Ley 39/1988, ni posteriormente, a través de la oportuna modificación, una vez ya vigente la referida Ley 8/1989.

También se ha alegado por las Universidades proceder la aplicación de cuota cero, que no ha sido objeto de estimación al no haberse aportado prueba

alguna al efecto. Al igual que la pretendida vulneración de los principios constitucionales de capacidad económica, justicia, igualdad, progresividad y alcance confiscatorio, que ha originado propuesta desestimatoria en el único caso planteado, al limitarse a manifestaciones genéricas y por tratarse de cuestiones propias de la competencia del Tribunal Constitucional. Por otra parte, se ha opuesto también el haberse podido producir un rendimiento excesivo sobre el coste real del servicio, planteamiento igualmente desechado, pues la materia ya fue objeto de estudio por los servicios municipales con motivo de la aprobación de la correspondiente Ordenanza fiscal, y no se aporta ahora prueba alguna en dicho sentido.

En alguno de dichos recursos se adujo otro motivo de impugnación al instarse la bonificación del 90% de la cuota, por pretenderse una equiparación con el tratamiento contemplado en el Real Decreto de 28 de julio de 1983, en cuanto a edificios destinados a viviendas de protección oficial. Dicha temática ya fue planteada en el pasado ejercicio y como entonces el Consell no ha admitido la pretensión, no sólo por cuanto no sería de aplicación a tales entidades y construcciones, sino porque la disposición de méritos debe entenderse igualmente derogada por la disposición adicional 9ª de la Ley 39/1988, en cuanto a los tributos locales.

Finalmente, y también con referencia a las alegaciones efectuadas en los recursos de las Universidades, cabe hacer mención de dos que se refieren a posibles errores en los datos de superficie utilizados en las liquidaciones y que, tras las oportunas comprobaciones, motivaron la estimación parcial de uno de ellos. Y especialmente de una materia que parece interesante comentar por su novedad: Se planteó que el Ayuntamiento había requerido a la recurrente la acreditación previa del ingreso de la tasa por servicios urbanísticos y del impuesto sobre construcciones, como requisito sin cuyo cumplimiento no se libraría a la interesada la licencia ni se permitiría la ejecución de la construcción. El Consell ha considerado que la Ley 39/1988 no contenía normativa específica, sino que se remitía a la Ley general tributaria, en cuanto a la gestión, inspección y recaudación de los tributos locales. Y que dicha Ley, en los casos de incumplimiento del deber de autoliquidación e ingreso por el contribuyente, prevé los procedimientos administrativos de investigación o de apremio, pero no otros procedimientos distintos como el impugnado, así como que tampoco la normativa urbanística estatal

ni autonómica contemplaba tales medidas. Por lo que no procedía aceptar dicha actuación municipal, amparada en la correlativa prescripción de la Ordenanza fiscal nº 3.4, reguladora de las tasas por servicios urbanísticos, ya que esta última no puede contener normas contrarias a las leyes citadas, lo que podría entrañar una vulneración del artículo 31.3 de la Constitución. Por lo que se aceptó la solicitud de las entidades recurrentes, motivando estimaciones parciales.

En materia de exenciones cabe hacer referencia a los recursos interpuestos por el Consorcio del Gran Teatro del Liceo y por una fundación privada con objetivos de carácter benéfico, siendo en ambos casos la propuesta de carácter desestimatorio. En el primer caso, al tratarse de entidad con personalidad jurídica propia y diferente de la de todos los entes públicos integrantes, sin que por lo demás estuviese contemplado el beneficio pretendido en la Ley 39/1988 ni en la Ordenanza fiscal, y en el segundo por carecer también de amparo legal. Pero mayor problemática planteó el recurso interpuesto por el Institut Català del Sòl con motivo de la solicitud de licencia para las obras de remodelación de un grupo de viviendas de promoción pública, en aplicación de un convenio entre el Departament de Política Territorial y Obras Públiques de la Generalitat de Catalunya y el Ayuntamiento, en uno de cuyos apartados, textualmente, se dice: "7. Assumpció de tributs. En totes aquelles actuacions de remodelació de barris i de construcció d'habitatges per l'Institut Català del Sòl, l'Ajuntament de Barcelona assumirà el pagament de tots els impostos o taxes municipals que gravin la transmissió de solars, la construcció de les edificacions i l'obtenció de llicències ...". La entidad recurrente pedía la exención alegando el convenio, y el Consell consideró que no se puede interpretar el pacto como de exención, que no podía ser concedida por el Ayuntamiento sin amparo legal, sino que se trataba de un supuesto de asunción de pago de cantidades fijadas de acuerdo con normas fiscales. En consecuencia, el Consell estimó que su intervención debía limitarse a las relaciones tributarias, por lo que al no haberse impugnado las cuotas de la tasa por licencias de obras y no tratarse de materia de exenciones, la cuestión quedaba fuera de su competencia; en cambio sí entró en lo relativo a los recargos de apremio -no obstante no haberlo planteado la recurrente- proponiendo su anulación.

Cuestión de gran novedad es la relativa a la procedencia o no de la tarifa establecida en la Ordenanza fiscal del tributo para 1995 en cuanto a la inspección de un inmueble y emisión de informe a instancia particular, en la que se

prevé que si el informe es a instancia del Gobierno Civil a los efectos de derribo de inmueble se aplicará la cuota correspondiente a la solicitud de licencia de obras mayores. Durante el ejercicio, se interpusieron 6 recursos contra liquidaciones de tasas devengadas con motivo de informes solicitados por el Gobierno Civil ante la petición por los interesados del permiso de derribo de edificación existente para nueva construcción, según lo determinado en el art. 79.2 de la Ley de arrendamientos urbanos. En síntesis, unos recurrentes alegaban que no habían solicitado ellos el informe sino el Gobierno Civil, quien no venía obligado por precepto legal a solicitar tal informe, que por lo demás no era necesario y podía significar una duplicidad en la tributación respecto de la derivada de la licencia de obras; y otros que en el momento de la solicitud no figuraba el hecho imponible en la Ordenanza fiscal entonces vigente. El Consell propuso la desestimación en dos casos por considerar que no se originaba la pretendida duplicidad al tratarse de supuestos muy distintos en orden a las actividades informativas municipales para la licencia de obras y para el derribo, y que los recurrentes venían afectados por la vigencia de una Ordenanza fiscal que no fue impugnada en su momento. En otros dos casos el Consell propuso la estimación al haberse formulado la solicitud de autorización para el derribo durante el ejercicio de 1994, siendo así que el hecho imponible sólo estaba previsto en la tasa vigente para 1995, es decir que no rigió ni para 1994 ni para los ejercicios de 1996 y sucesivos, por lo que no procedía su aplicación, al entenderse que el régimen fiscal debía ser el que regía en el momento en que se formuló la solicitud. Y finalmente, en los restantes dos casos, el Consell entró en el fondo de la cuestión, sentando la doctrina de que la normativa contenida en la Ordenanza fiscal de 1995, en el párrafo final del epígrafe 4º de sus tarifas, se refería taxativamente a la inspección de la ejecución de obras, al igual que el párrafo d) del artículo 2.1 de la misma Ordenanza -definiendo el hecho imponible-, al referirse "a l'activitat municipal d'inspecció d'execució d'obres, instal·lacions i activitats, i d'inspecció efectuada a instància particular", por lo que no tratándose de ningún supuesto municipal de inspección de ejecución de obras no procedía la exacción de la tasa.

También se plantearon dos casos concernientes al procedimiento administrativo de recaudación por falta de notificación previa, produciendo sendas propuestas estimatorias al no haberse probado su práctica correcta, motivando la consideración de prescripción en uno de ellos y la de anulación de la vía de apremio en el otro.

Ordenanza fiscal nº 3.5

Tasas por servicios de limpieza

Únicamente se dictaminaron 13 recursos, siendo el ejercicio con menor número de ellos, con nivel sólo alcanzado en 1993 en que se contabilizaron 15. En su mayor parte se elaboró propuesta desestimatoria (en 7 casos), siendo en 4 de estimación parcial y en 2 de estimación total. Igual que en el pasado año, todos los expedientes derivaron de servicios de recogida de residuos sólidos urbanos.

Hablaremos, en primer lugar, de las peticiones de exención. En uno de los casos, se trataba de una sociedad mercantil que alegaba formar parte de la estructura del Hospital de la Cruz Roja. La propuesta fue de carácter denegatorio, no sólo por tratarse de entidad con personalidad diferenciada respecto de la del centro hospitalario, sino también porque en ninguno de los supuestos se contemplaba exención alguna en la Ordenanza fiscal. En cambio, sí se admitió, aún sin correlativa alegación o petición de la parte recurrente, la existencia de error en el coeficiente aplicado por la actividad desarrollada, pues a pesar de llevarse ésta a efecto en el seno de un hospital, no debía ser considerada como de tal naturaleza sino como de las no previstas, expresamente contempladas en el párrafo g) del apartado 4 del artículo 3 de la Ordenanza fiscal, para las que su artículo 10 señala el coeficiente 1 y no el 3,5 utilizado, atendida la superficie del local.

En otro de los casos, la exención era pretendida por un organismo autónomo de la Diputación Provincial de Barcelona. Tampoco se aceptó su otorgamiento, que se instaba al amparo de la exención que se le había concedido en el impuesto sobre actividades económicas, por tratarse de tributos diferentes y no permitir una aplicación extensiva la normativa tributaria vigente. Pero, en cambio, la propuesta fue de estimación parcial, al tratarse de una liquidación sujeta a procedimiento de apremio y no ser ello procedente, por cuanto cabe considerar al sujeto pasivo como Administración pública, en régimen de descentralización administrativa, con prohibición, por tanto, de uso de la vía ejecutiva, y deberse de utilizar, en supuestos de insatisfacción de deudas tributarias, el procedimiento especial de compensación; todo ello según lo dispuesto en los artículos 65 y 106.3 del Reglamento general de recaudación, en relación con los 44.1 de la Ley general presupuestaria, y 13.3 de la Ley 10/1982, de finanzas públicas de la Generalitat de Catalunya.

También se pretendió exención por la Universidad de Barcelona para el concesionario de los servicios del bar-restaurante existente en un colegio mayor integrado en dicha Universidad. No obstante ser el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria el concesionario, se acepta la legitimación activa de aquélla para recurrir, dadas las circunstancias concurrentes, de acuerdo con lo determinado en el artículo 166.b) de la Ley general tributaria, en relación con los arts. 24.1 de la Constitución y 31.1.c) de la Ley 30/1992, y con reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo. Entrando en el fondo, no se estima la concesión de la exención: primero, por cuanto el beneficiario del servicio es el concesionario como sujeto pasivo, para el cual no está prevista la exención ni en la Ley 39/1988 ni en las Ordenanzas fiscales vigentes, ni es de aplicación normativa alguna al respecto aplicable a la Universidad recurrente; pero es que, además, tampoco a esta última hubiera correspondido exención en materia de tasas, según tenía dictaminado recientemente el Consell -objeto de comentario ya en esta Memoria-, ni al amparo del artículo 53 de la Ley orgánica de reforma universitaria ni del art. 18 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de tasas y precios públicos. Planteada, al mismo tiempo, la improcedencia del seguimiento de procedimiento recaudatorio de apremio, se propone desestimación por la misma razón de no ser el sujeto pasivo la Universidad, ni organismo autónomo suyo. Se incide finalmente en un pretendido exceso sobre el coste real del servicio, con igual destino desestimatorio.

Por una entidad parroquial se solicitó la no sujeción a la tasa por un local en que se desarrollaban actividades de carácter educativo y social, en cuanto a los ejercicios de 1993, 1994 y 1995, alegando tratarse de entidad sin ánimo de lucro y habersele reconocido la exención en el impuesto sobre actividades económicas desde 1993. Se entra en la materia de exenciones, no planteada directamente por la entidad recurrente y sin cobijo en la Ley 39/1988 ni en las Ordenanzas fiscales aplicables. Se analiza después la posible no sujeción al tributo. En la Ley 39/1988, un sólo precepto, el artículo 21, enumera los supuestos de prohibición de exigencia de tasas, entre los cuales no figura el relativo a los servicios de los que se trata. Las Ordenanzas fiscales reguladoras del tributo ofrecen otros supuestos de no sujeción, también distintos del pretendido por la actividad de referencia; pero, en cambio, en el artículo 5.2 de la Ordenanza fiscal de 1993, al regular los sujetos pasivos, se determina textualmente que los locales no sujetos al impuesto sobre actividades económicas, exentos o desocupados, no están sujetos a la tasa por servicios de

limpieza. Y esta no sujeción sí que le es aplicable a la recurrente. Ahora bien, dicho precepto no ha sido recogido en las Ordenanzas fiscales reguladoras de la tasa para 1994 y 1995, por lo que no puede gozar la interesada del referido beneficio durante dichos ejercicios. Además, se destaca en el dictamen del Consell que la recurrente debió oponer la precitada no sujeción para 1993 en el momento procesal oportuno, y al no hacerlo devino firme la liquidación; frente a cuya situación y al hallarse satisfecha la deuda tributaria, sólo procedía acceder a su devolución previa la revisión de oficio por el Ayuntamiento, según la disposición adicional 2ª del Real Decreto 1163/1990, de 20 de septiembre, regulador de las devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria, al haberse producido infracción manifiesta de la normativa contenida en el artículo 5.2 de la Ordenanza fiscal de 1993. En consecuencia, se propone la estimación parcial en dicho sentido.

También en este ejercicio se han planteado cuatro recursos alegando la no prestación del servicio o que el servicio prestado no beneficiaba a los recurrentes. En uno de ellos, y a la vista del informe de la Dirección de Servicios de Limpieza Urbana del que no resulta demostrada la petición "de ningún servicio ni realizada actividad alguna que se corresponda con las peculiares características y necesidades" de la recurrente, se estimó no producido el hecho imponible y se propuso la estimación. En otros dos se alegaba la prestación directa de los servicios por una empresa contratada por la recurrente, o haberse repercutido ya el tributo por la propiedad del local arrendado. El Consell estima que se trata de un tributo por servicios de recepción obligatoria (artículo 2.1 de la Ordenanza fiscal), que no obstante, no incluye los residuos de tipo industrial, escombros, etc. detallados (artículo 2.3 de la Ordenanza), por lo que una interpretación racional, lógica y jurídica, a la luz de los artículos 23.1 y 2 de la Ley general tributaria y 3.1 del Código Civil, lleva a la conclusión de una concurrencia de la subsistencia de una prestación de servicios de recepción obligatoria junto a la que es objeto de medidas especiales de recogida, con presunción de la primera salvo el único supuesto de su imposibilidad, que deberá ser objeto de prueba; y se origina propuesta desestimatoria de ambos recursos. En el último caso, la recurrente era la sociedad privada municipal "Aparcaments i Serveis, S.A.", alegando que no era beneficiaria de unos contenedores colocados a su instancia en las instalaciones de aparcamiento de vehículos y demás servicios de la antigua "Estació del Nord", sino los transportistas y usuarios. Analizada la naturaleza de la entidad como forma de gestión de los servicios municipales, con personalidad jurídica propia e

independiente de la del Ayuntamiento, y previo informe de la Dirección de Servicios de Limpieza Urbana, se llega a la conclusión de que tiene a su cargo la gestión de las instalaciones y, por tanto, de sus servicios comunes o conjuntos, amén de haber solicitado y provocado ella directamente la prestación, en cuanto al exceso sobre el servicio de recepción obligatoria, en virtud de lo previsto en el artículo 2.d) de sus estatutos sociales, todo ello sin perjuicio de su posterior posible repercusión por ella a los usuarios u ocupantes individuales con arreglo a los pactos que tengan establecidos, como prevé el artículo 36 de la Ley general tributaria; y en consecuencia, se propone la desestimación.

Se han planteado también otros recursos alegando errores en la superficie utilizada para liquidar, o en el cálculo de la cuota por no haberse tenido en cuenta la baja durante el ejercicio con la consiguiente reducción de aquélla. El Consell informó partiendo, en su caso, del informe de la Inspección de Hacienda o de los datos obrantes en los servicios municipales y de acuerdo con la normativa contenida en las Ordenanzas fiscales reguladoras del tributo, y apreciando el carácter irreducible de las cuotas, resultante de la normativa de aplicación. Y finalmente cabe comentar que en varios de los recursos se han planteado simultáneamente cuestiones relacionadas con el procedimiento de apremio, resueltas en forma similar a la ya vista en otros apartados de esta Memoria.

Ordenanza fiscal nº 3.6

Tasa de alcantarillado

Únicamente se recibió en el Consell un escrito de recurso durante el ejercicio de 1996, cantidad igual que a la del pasado año y menor a algunos anteriores, pero dada la exigüidad de las cifras no puede hablarse de una situación de reducción. Por otra parte, ha de decirse que la propuesta tuvo carácter desestimatorio.

No discutía el recurrente la procedencia o no de la tributación, sino que alegaba la circunstancia de ser un establecimiento en el que se trataba agua destilada, por cuyo motivo se producía un fuerte consumo del líquido elemento en el proceso, hasta el punto de que solo el 10% se vertía posteriormente a la cloaca, añadiendo que así lo reconocía la Junta de Saneamiento de la Generalitat de Catalunya, solicitando la correspondiente reducción en el cálculo de la base.

El Consell analiza el artículo 2º de la Ordenanza fiscal, en el que se diseña el hecho imponible, que aparece determinado por la prestación de las actividades que en él se señalan, vigilancia especial, limpieza y explotación, conservación y desarrollo de la red municipal de alcantarillado, añadiendo expresa y taxativamente "con independencia, en todos los casos, de la intensidad y frecuencia de su utilización". En consecuencia, y ante la claridad y contundencia de la normativa en el sentido de desvinculación entre la intensidad o cuantificación en la utilización de la red y el costeamiento de los servicios y su distribución entre los directamente beneficiarios, y vista la finalidad última perseguida de mantenimiento financiero de los costes de salubridad, el Consell llega a la conclusión que debe considerarse irrelevante la intensidad o frecuencia de uso de los servicios, por lo que no procedía estimar la pretensión.

Ordenanza fiscal nº 3.8

Tasas por servicios de inspección y prevención sanitaria

En la misma línea que en ejercicios anteriores, sólo han sido sometidos a dictamen del Consell Tributari dos recursos. Los dos han sido resueltos con propuesta estimatoria, y ha de destacarse como en otros años que se han aplicado criterios de naturaleza finalista, basados en principios de justicia y equidad.

En los dos casos planteados se solicitaba la exención al amparo del artículo 4 de la Ordenanza fiscal, según la cual gozan de exención en la tasa relativa a la tenencia de perros "los ciegos u otros disminuídos físicos que los necesiten para guia y las personas mayores de 60 años que vivan solas". En el primer caso, la interesada había incurrido en apremio y en el recurso no se oponía ninguno de los motivos tasados de los artículos 138 de la Ley general tributaria y 99 del Reglamento general de recaudación, ni de los casos del artículo 106 de dicha Ley. Ello no obstante, se entró en el fondo, y habiendo acreditado la recurrente la concurrencia de los requisitos exigidos en la Ordenanza, se propuso la estimación del recurso. En el otro caso, una vez comprobadas las circunstancias concurrentes en el interesado a través del Instituto Municipal de Informática, y el cumplimiento de los requisitos previstos, igualmente se propuso la estimación y declaración de la exención solicitada.

Ordenanza fiscal nº 5.1

Precios públicos por utilización privativa del dominio público municipal

Los informes emitidos por el Consell Tributari acerca de recursos sobre liquidaciones singulares fueron once.

Todavía resolvió un recurso de la Universidad de Barcelona, y en lo relativo al concepto de este epígrafe reiteró el criterio, reiteradamente utilizado en el precedente ejercicio frente a varios recursos con el mismo fundamento, de que el supuesto de hecho que permitía la aplicación del artículo 53 de la Ley orgánica de reforma universitaria era que se tratara de bienes propios de la Universidad, mientras que el precio público se devengaba por el uso de bienes de propiedad municipal, y no de propiedad universitaria. Asimismo, informó favorablemente la anulación de la providencia de apremio dirigida contra la Universidad, por así imponerlo el artículo 106.3 del Reglamento general de recaudación.

Fueron cuatro los recursos que plantearon la falta de utilización del dominio público. El Consell informó favorablemente la estimación de un recurso basado en el fallecimiento del usuario de un vado, que se demostró que no había sido utilizado con posterioridad a aquel momento; en dos ocasiones informó favorablemente la modificación de liquidaciones por reserva de estacionamiento al demostrarse que el uso de la reserva era distinto del previsto en la licencia. Propuso, en cambio, la desestimación de un recurso por instalación de veladores en la acera, por falta de prueba de la falta de utilización que se alegaba.

Otros dos recursos planteaban problemas de notificación en orden a la validez de una providencia de apremio dictada por falta de pago de liquidaciones por este concepto. Se propuso la desestimación de uno de ellos porque la existencia de anteriores notificaciones firmadas por el mismo familiar y cumplimentadas después por el interesado justificaba razonablemente su recepción en condiciones que permitían a éste tomar conocimiento de las mismas. Se propuso la estimación del otro por no haberse justificado que la liquidación hubiera sido debidamente notificada al contribuyente.

Hubo dos casos de planteamiento muy singular, que merecen especial referencia, sobre todo el primero de ellos. Un contribuyente venía recurriendo sin

éxito las liquidaciones por uso de vados por inadecuada calificación de la calle. En 1996 la Ordenanza fiscal modificó la clasificación tributaria de la calle y el interesado dedujo recurso de revisión de las resoluciones denegatorias que había recibido en años anteriores. El Consell Tributari desestimó el argumento de que la nueva Ordenanza era un documento de valor esencial aparecido con posterioridad a los hechos, que obligaba a revisar las anteriores liquidaciones, por entender que la modificación de una Ordenanza no podía calificarse de documento nuevo que legitime la interposición de un recurso de revisión para corregir liquidaciones dictadas al amparo de anteriores Ordenanzas, ya que se trataba de un cambio en el ordenamiento que exigía adecuar los actos ulteriores a la nueva norma, pero no habilita a revisar actos en su día legales. No obstante, el Consell, partiendo de los informes técnicos de los que se deducía que la Ordenanza de 1996 en realidad rectificaba el error cometido en ejercicios anteriores al atribuir a la calle una categoría superior a la que realmente le correspondía, se acogió al concepto de acción de rectificación desarrollado en sentencias del Tribunal Supremo de 5 de diciembre de 1990 y 27 de diciembre de 1991, e informó favorablemente, como solicitud de rectificación de errores materiales, la modificación de las liquidaciones practicadas en los anteriores ejercicios y su adaptación a la categoría que efectivamente correspondía a la calle.

El otro caso se planteó como una reclamación en queja, en la cual se pretendía que el Consell Tributari informara sobre la procedencia o improcedencia de unos recargos o intereses devengados en período ejecutivo por un precio público por utilización de vados, que derivaban, según la peticionaria, de que el Ayuntamiento no había procedido correctamente a cargar los recibos en las cuentas bancarias en que estaban domiciliados. Esta reclamación en queja se formulaba paralelamente a otros recursos que ya estaban presentados. El Consell rehusó entrar en el conocimiento del asunto, por entender que lo que formulaba la solicitante no era una reclamación en queja, sino un verdadero recurso. Argumentó que la reclamación en queja, según el artículo 130 de la Ordenanza fiscal general se dirige a corregir defectos de funcionamiento en la gestión, liquidación o recaudación, pero no a restablecer la legalidad supuestamente vulnerada por una concreta resolución administrativa, y dado que en el caso examinado era indudable que la peticionaria pretendía que el informe del Consell tuviera eficacia jurídica en la liquidación practicada por razón de intereses, informó que la petición examinada era en realidad un recurso administrativo, que reiteraba los escritos de recurso de la misma

reclamante, por lo que procedía que se acumulara a aquéllos a efectos de su tramitación conjunta y en el momento procesal oportuno fueran informados como tales recursos por el Consell.

Finalmente, el Consell hubo de plantearse la determinación del depósito de garantía exigido por el artículo 10 de la Ordenanza fiscal número 3.4 relativa a tasas por licencias urbanísticas y el artículo 27 de la Ordenanza de vados. Este último establece que previamente a la concesión de la licencia de vados habrá de satisfacerse los derechos de licencia que fijan las Ordenanzas fiscales correspondientes, el importe de la tasa correspondiente al uso de la acera desde la finalización de la construcción hasta 31 de diciembre, el depósito de garantía de reconstrucción de la acera a su estado anterior y el coste de la obra de construcción o modificación, en el caso de que se haga mediante contrata municipal. El Consell aceptó conocer del tema por el hecho de que se recoge este concepto en las ordenanzas 3.4 y 5.1., pese a que materialmente el depósito de garantía no tiene carácter tributario. La Ordenanza 3.4 establece los precios por metro cuadrado de la superficie afectada, pero el concepto de "superficie afectada" se contiene en el artículo 27 de la Ordenanza de vados, como trapecio definido por la anchura de la puerta, del vado y de la acera. El Consell llegó a la conclusión que se mantenía vigente este concepto, pese a la modificación de otros artículos de la Ordenanza de vados que introdujeron un nuevo modelo oficial, el llamado tipo Barcelona, que redujo la superficie de acera que había de ser objeto de reconstrucción. Se fundó en que, conforme al artículo 46.1a de la Ley 39/1988, el depósito cumplía la finalidad de sufragar los gastos de reconstrucción originados por la "destrucción o deterioro del dominio público", y éstos no comprendían sólo el bordillo, sino la totalidad del espacio utilizado para la entrada de coches.

Otros asuntos:

A.- Informes:

1.- La Gerencia de los Servicios Generales del Ayuntamiento interesó la opinión del Consell sobre las consecuencias que podía tener para el Ayuntamiento la sentencia 185/1995 dictada por el Tribunal Constitucional el 14 de diciembre de 1995, publicada en el BOE de 12 de enero de 1996, en la cual se declaró la inconstitucionalidad de diferentes preceptos de la Ley 8/1989 de tasas y precios públicos, en especial de buena parte de su artículo 24 que es el que recoge el concepto de precio público.

La petición de informe subrayaba que en especial interesaba la opinión del Consell sobre los siguientes extremos:

a) Validez de las liquidaciones giradas con posterioridad al 12 de enero pero que tomaron como soporte elementos configuradores de los precios públicos, aprobados por el Consell Plenari en fecha anterior a la sentencia y viabilidad de los posibles recursos que se puedan plantear por los particulares contra las liquidaciones mencionadas.

b) Procedimiento a seguir en las próximas tramitaciones de las Ordenanzas reguladoras respectivas.

c) Validez de los acuerdos que hasta ahora ha tomado la Comisión de Gobierno respecto de los precios públicos "menores" (laboratorio municipal, servicios especiales de limpieza, residencias municipales, ...).

d) Vinculación que pueda significar el hecho de que las tres figuras más significativas de precios públicos (el aprovechamiento privativo de la vía pública, el 1,5% de las empresas suministradoras y los parquímetros de las zonas azules), hayan sido aprobadas por el Consell Plenari con los mismos trámites y procedimientos que el resto de Ordenanzas reguladoras de los impuestos, tasas y contribuciones especiales que impone el Ayuntamiento de Barcelona.

Después de un meticuloso estudio de los problemas enunciados, el Consell emitió informe en el que se llegaba concretamente a las siguientes conclusiones:

a) La sentencia del Tribunal Constitucional no anula ningún artículo de la Ley reguladora de las haciendas locales. Por tanto, las liquidaciones practicadas

por razón de los precios públicos tienen el soporte de dicha Ley y de las Ordenanzas fiscales, y gozan de la presunción de validez que es propia de todos los actos administrativos.

b) Para el trámite de las próximas Ordenanzas no se ha de modificar ningún procedimiento. Se recomienda, no obstante, que los precios públicos a los que sea aplicable la calificación de prestaciones patrimoniales coactivas según la definición del Tribunal Constitucional sean aprobados por el Pleno del Ayuntamiento en el seno de las Ordenanzas fiscales.

c) El Consell Tributari no tiene suficiente información sobre los precios públicos calificados de "menores" en el escrito de referencia. No obstante, en términos generales opina que no han sido anulados por el Tribunal Constitucional, si bien recomienda su incorporación a las Ordenanzas fiscales, si pueden considerarse incluidos en aquellos que la sentencia califica de prestaciones patrimoniales coactivas.

d) El hecho de que el aprovechamiento privativo de la vía pública y los parquímetros de las zonas azules hayan sido aprobados por los mismos trámites que el resto de las Ordenanzas reguladoras de los impuestos, tasas y contribuciones especiales es una medida que consideramos adecuada, por los mismos motivos que fundamentan las dos precedentes conclusiones.

El precio público del 1,5% impuesto a las empresas suministradoras de servicios públicos es justamente el único que goza de una específica cobertura legal con lo cual parece que su regulación cubre cualquier acusación de inconstitucionalidad que se haya podido formular desde la perspectiva contemplada por la sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995; por tanto, se aconseja que también en el futuro sea aprobado por el Consell Plenari del Ayuntamiento en el seno de las Ordenanzas fiscales.

2.- El director adjunto a la Gerencia y delegado de Hacienda solicitó dictamen al Consell sobre el régimen fiscal aplicable a Transportes de Barcelona, S.A. y Ferrocarril Metropolità de Barcelona, S.A., planteando en concreto las dos cuestiones siguientes:

a) Vigencia y eficacia en la actualidad del artículo 3 de la Ley especial de Barcelona.

b) Exención o no respecto de los diferentes tributos y precios públicos de las sociedades mencionadas.

Tras un detenido estudio que contempló el problema general de la vigencia de la Ley especial de Barcelona, la naturaleza de aquellas empresas y su situación respecto de los diferentes impuestos, tasas y precios públicos, se llegó a las siguientes conclusiones:

a) El artículo 3 de la Ley especial de 23 de mayo de 1960 se ha de entender derogado por la Ley 39/1988, reguladora de las haciendas locales, en cuanto haga referencia a los tributos de carácter local.

b) Las empresas Transportes de Barcelona, S.A. y Ferrocarril Metropolità de Barcelona, S.A. en su estructura actual, no estarían incluidas en la exención que preveía el mencionado precepto.

c) La aplicación de beneficios fiscales en cada impuesto, tasa o precio público a dichas empresas, tendrá que derivarse en cada caso de su respectiva regulación legal.

3.- El director adjunto a la Gerencia y delegado de Hacienda municipal solicitó al Consell Tributari dictámen sobre las Ordenanzas fiscales que se estaban elaborando para regir en el año 1997.

Reunido el Consell en varias sesiones con la presencia de representantes de la Administración municipal, se fueron revisando los textos que habían llegado hasta 1995, muchas veces por una inercia. Y se elaboró un informe, que recogió amplio número de observaciones que pueden recogerse en tres grupos:

a) Las basadas en las modificaciones introducidas en la Ley general tributaria y en el Reglamento general de recaudación, formuladas especialmente con la finalidad de mejorar la concordancia entre la sistemática de la Ordenanza fiscal general con la de la Ley, pues los preceptos ya habían sido recogidos en las anteriores Ordenanzas.

b) Las relativas a la Ordenanza general reguladora de los precios públicos, en concordancia con el parecer que ya había manifestado el Consell en el informe sobre la sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995, al que se ha hecho anterior referencia.

c) Las relativas a las Ordenanzas reguladoras de los distintos tributos, basadas en la experiencia derivada de los recursos deducidos, tendente a clarificar algunos aspectos susceptibles de crear dudas interpretativas.

B.- Quejas:

Siete fueron las quejas que se presentaron ante el Consell en razón de los siguientes temas:

1.- Error del Ayuntamiento al decretar la vía de apremio en un caso en que el solicitante no era sujeto pasivo de una liquidación por precio público de vado, que llegó indebidamente a la vía de apremio según se dice.

El Consell se declaró incompetente ante el caso de una sanción no tributaria que no podía ser considerado por este organismo, disponiendo se trasladase el tema al concejal presidente del distrito.

2.- Queja del presidente de una entidad fabricante de productos sanitarios, respecto de las actas levantadas a dicha entidad por no haberse dado de alta del impuesto sobre actividades económicas, alegando carecer de la condición de sujeto pasivo por tratarse de una asociación empresarial cuya actividad se limita a la mera representación y defensa de los intereses generales de sus asociados.

Se le contestó que en realidad se trataba de una impugnación de las actas levantadas y que, cuando éstas son de conformidad, la propuesta formulada en el acta se convierte en liquidación por el transcurso de un mes sin las incidencias a que se refiere el artículo 60.2 del Reglamento.

3.- Una inmobiliaria se quejó ante el Consell de la tardanza sufrida en la tramitación de dos recursos de alzada.

Se comprobó que efectivamente pendían de resolver dichos recursos y se instó de la Unidad Operativa de Recursos Jurídicos que se completasen los expedientes a la mayor brevedad y se remitiesen al Consell para su informe.

4.- Una congregación religiosa acude en queja al Consell porque manifiesta haberse procedido por el Ayuntamiento al embargo de una cuenta corriente por la utilización de un vado liquidándosele con recargos e intereses.

El Consell constató se trataba en el fondo de un recurso planteado en forma inidonea, y dispuso su remisión a la oficina competente para su tramitación en forma.

5.- Alega el solicitante que en su momento solicitó se le diera vista de un expediente relativo al impuesto sobre vehículos de tracción mecánica de un vehículo de su propiedad.

El Consell averiguó que el interesado había cursado con anterioridad numerosos escritos en la misma o en parecida forma y acordó instar de la oficina gestora que concediese al interesado el trámite de vista que venía solicitando.

6.- El interesado que había conseguido se le diera lugar en parte a una petición sobre exención de pago del impuesto sobre vehículos de tracción mecánica, acude en queja al Consell solicitando se revise su asunto para completar lo que antes había pedido.

Ante la circunstancia de tratarse en realidad de un recurso contra la resolución de un recurso, se declaró la inadmisibilidad de la solicitud.

7.- Y en último extremo cabe citar la queja presentada por haberse rechazado al interesado un recurso de reposición por extemporáneo, alegando razones que no tenían soporte jurídico.

El Consell entendió que no podía entrar a conocer del asunto, tanto por razón de la materia como por razón de la Administración afectada, ya que excedía del ámbito de la competencia municipal.

ANEXO I

Expedientes tramitados

Total expedientes -----	713
Recursos-----	703
Quejas-----	7
Informes-----	3

Recursos

Estimados -----	219
Conformidad con la Unidad Operativa de Recursos Jurídicos -----	138
Conformidad con la Dirección de Edificación y Patrimonio Arquitectónico-----	2
Conformidad con el Distrito de Sants-Montjuïc -----	1
Conformidad con el Distrito de Sant Andreu -----	1
Disconformidad con la Unidad Operativa de Recursos Jurídicos-----	73
Disconformidad con la Dirección de Edificación y Patrimonio Arquitectónico	3
Disconformidad con el Distrito de Sants-Montjuïc -----	1
Estimados en parte -----	130
Conformidad con la Unidad Operativa de Recursos Jurídicos-----	41
Conformidad con la Dirección de Edificación y Patrimonio Arquitectónico-----	1
Disconformidad con la Unidad Operativa de Recursos Jurídicos -----	83
Disconformidad con el Ambito de Mantenimiento Urbano y Servicios -----	1
Disconformidad con el Distrito de Sant Andreu -----	4
Desestimados -----	347
Conformidad con la Unidad Operativa de Recursos Jurídicos -----	307
Conformidad con la Dirección de Edificación y Patrimonio Arquitectónico-----	7
Conformidad con la Unidad Operativa de Edificación -----	1
Conformidad con el Distrito de Sants-Montjuïc -----	2
Conformidad con el Distrito de Horta-Guinardó -----	1
Conformidad con el Distrito de Sant Andreu -----	3

Disconformidad con la Unidad Operativa de Recursos Jurídicos -----	25
Disconformidad con el Distrito de Sarrià-Sant Gervasi -----	1
Inadmisibles -----	1
Incompetencia del Consell -----	4
Abstención -----	1

Quejas

Estimadas -----	3
Desestimadas -----	1
Incompetencia del Consell -----	2
Inadmisible -----	1

ANEXO II

Clasificación por conceptos

	<u>1989</u>	<u>1990</u>	<u>1991</u>	<u>1992</u>	<u>1993</u>	<u>1994</u>
1.1 Tributos sobre bienes inmuebles -----	42	50	50	212	161	199
A.- Impuesto sobre bienes inmuebles-----	-	-	2	107	117	117
B.- Contribución territorial urbana -----	9	3	1	58	22	22
C.- Arbitrio sobre solares -----	33	46	17	8	3	3
D.- Gastos suntuarios -----	-	1	30	40	18	18
1.2 Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica-----	76	83	51	110	63	63
1.3 Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana-----	322	245	1378	507	232	300
A.- Plus valía -----	322	196	89	79	94	94
B.- Tasa de equivalencia-----	-	49	1289	428	138	138
1.4 Tributos sobre actividades económicas-----	181	272	111	107	9446	11000
A.- Impuesto sobre actividades económicas-----	-	-	-	-	9382	11000
B.- Licencia fiscal-----	5	16	2	23	12	12
	<u>1989</u>	<u>1990</u>	<u>1991</u>	<u>1992</u>	<u>1993</u>	<u>1994</u>
C.- Radicación -----	99	167	65	66	41	41
D.- Licencia de apertura-----	77	89	44	18	11	11
2.1 Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras -----	-	-	-	-	6	6
3.1 Tasas por servicios generales -----	1	-	1	2	-	-
3.2 Tasas por servicios de bomberos-----	5	19	23	9	6	6

3.4 Tasas por servicios urbanísticos-----	2	4	1	1	3	
3.5 Tasas por servicios de limpieza -----	116	79	20	46	15	1
3.6 Tasa de alcantarillado-----	3	2	3	1	-	
3.7 Tasa de mercados -----	-	-	-	1	-	
3.8 Tasa por servicios de inspección y prevención sanitaria -----	-	-	1	6	-	
	<u>1989</u>	<u>1990</u>	<u>1991</u>	<u>1992</u>	<u>1993</u>	<u>1994</u>
3.10 Tasa por el servicio de eliminación de residuos sólidos urbanos -----	-	-	2	3	2	
4. Contribuciones especiales -----	2	5	2	2	-	
5.1 Precios públicos por utilización privativa del dominio público municipal-----	2	111	7	16	10	
5.2 Precios públicos por el aprovechamiento del vuelo, el suelo y el subsuelo -----	1	13	2	3	1	
5.3 Precios públicos por el estacionamiento de vehículos -----	-	-	-	1	-	
Otros asuntos-----	34	13	6	13	4	
Totales -----	787	896	1658	1040	9948	18

ANEXO III

Porcentajes

	<u>1989</u>	<u>1990</u>	<u>1991</u>
Tributos sobre actividades económicas -----	23,00%	30,36%	6,69%
A.- Impuesto sobre actividades económicas-----	-	-	-
B.- Licencia fiscal -----	0,64%	1,79%	0,12%
C.- Radicación -----	12,58%	18,64%	3,92%
D.- Licencia de apertura -----	9,78%	9,93%	2,65%
Tributos sobre bienes inmuebles -----	5,34%	5,58%	3,02%
A.- Impuesto sobre bienes inmuebles -----	-	-	0,12%
B.- Contribución territorial urbana -----	1,15%	0,34%	0,06%
C.- Arbitrio sobre solares -----	4,19%	5,13%	1,03%
D.- Gastos suntuarios -----	-	0,11%	1,81%
Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana -----	40,91%	27,34%	83,11%
A.- Plus valía -----	40,91%	21,87%	5,37%
B.- Tasa de equivalencia - -----	-	5,47%	77,74%
Tasa por servicio de bomberos-----	0,64%	2,12%	1,38%
Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica -----	9,66%	9,26%	3,08%
Tasa de limpieza -----	14,74%	8,82%	1,21%
Otros-----	5,71%	16,52%	1,51%